

# Ordnungsgemäße Kassenführung

Verschärfung der Anforderungen an Kassensysteme



Mandanten-Info

## Ordnungsgemäße Kassenführung

1 Einleitung

2 Allgemeine Grundsätze

3 Steuerliche Ordnungsvorschriften

3.1 Grundsatz der Einzelaufzeichnung

3.2 Grundsatz der Zeitgerechtigkeit

3.2.1 Allgemeines

3.2.2 Kassensturzfähigkeit

3.2.3 Entnahmen, Einlagen & Geldtransit

3.2.4 Zählprotokoll

3.3 Grundsatz der Unveränderbarkeit

4 Kassenbuch

5 Offene Ladenkasse

6 Elektronische Aufzeichnungssysteme

6.1 Vorbemerkungen

6.2 Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten

6.3 Registrierkassen ohne Einzelaufzeichnungen

7 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (EÜR)

8 Kassen-Nachschau ab 01.01.2018

9 Änderungen ab 01.01.2020

10 Rechtsfolgen fehlerhafter Kassenführung

10.1 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

10.2 Sonstige Rechtsfolgen

# 1 Einleitung

Die Kassenführung insbesondere in bargeldintensiven Betrieben einzurichten, ist seit jeher keine leichte Aufgabe. Unterlaufen hierbei formelle oder materielle Fehler, führt das im Rahmen einer Betriebsprüfung oder einer Nachschau regelmäßig zur Schätzung von Umsatz und Gewinn.

Aus diesem Grund ist es wichtig, die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ebenso wie die steuerlichen Ordnungsvorschriften zu kennen und rechtssicher anzuwenden. Werden elektronische Aufzeichnungssysteme verwendet, müssen die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 14.11.2014 beachtet werden. Daneben gelten spätestens seit dem 01.01.2017 verschärfte Anforderungen an Kassensysteme. Die bisher gewährten Aufbewahrungserleichterungen eines BMF-Schreibens vom 09.01.1996 sind zum 31.12.2016 entfallen. Seither sind alle Kassendaten (Einzelaufzeichnungen) für die Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren.

Am 29.12.2016 ist zudem das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen in Kraft getreten, mit dem nicht nur die Anforderungen an die Aufzeichnungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben weiter verschärft wurden, auch erhalten die Prüfdienste der Finanzverwaltung weitergehende Rechte. So besteht ab dem 01.01.2018 die Möglichkeit einer unangemeldeten Kassen-Nachschau (→Kapitel 8). Außerdem müssen elektronische Aufzeichnungssysteme ab dem 01.01.2020 über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Die technischen Anforderungen dafür werden derzeit noch definiert, sodass sich aktuell keine Kassensysteme auf dem Markt befinden, die die Anforderungen ab 01.01.2020 erfüllen (→Kapitel 9).

Die Organisation der Kassenführung und die Art der Aufzeichnungen sollte in jedem Fall mit dem Steuerberater und dem für das Kassensystem zuständigen IT-Dienstleister besprochen werden.

### Hinweis

Ausführlichere Informationen zum Thema finden Sie im Fachbuch *Kassenführung Bargeschäfte sicher dokumentieren*. Die Ausgabe richtet sich an Unternehmer und ist für unsere Mitglieder über DATEV sowie für Nicht-Mitglieder über den freien Buchhandel bestellbar.

## 2 Allgemeine Grundsätze

Sowohl bei in Papierform erstellten Büchern und Aufzeichnungen als auch bei elektronisch erstellten Büchern und Aufzeichnungen ergeben sich die Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung aus

- außersteuerlichen Rechtsnormen, die für das Steuerrecht nutzbar gemacht werden können, wenn sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (z. B. Vorschriften des Handels- und Gewerberechts) und
- aus steuerlichen Rechtsnormen und Ordnungsvorschriften, insbesondere aus den §§ 145-147 Abgabenordnung (→Kapitel 3).

Darüber hinaus sind zahlreiche gesetzliche oder von der Rechtsprechung entwickelte branchenspezifische Aufzeichnungspflichten zu beachten. Sie regeln etwa die Führung und Aufbewahrung von Schichtzetteln im Taxigewerbe, von Auftragszetteln eines Piza-Taxis oder von Kellnerberichten in der Gastronomie.

Neben den außersteuerlichen und steuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen zu Geschäftsvorfällen sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind.

### 3 Steuerliche Ordnungsvorschriften

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind

- einzeln,
- vollständig,
- richtig,
- zeitgerecht,
- geordnet und
- unveränderbar

vorzunehmen (§§ 145, 146 Abgabenordnung).

#### 3.1 Grundsatz der Einzelaufzeichnung

Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung von Geschäftsvorfällen ergibt sich aus handelsrechtlichen Vorschriften (§ 238 Handelsgesetzbuch), aus steuerlichen Ordnungsvorschriften (§ 145, 146 Abgabenordnung) und aus umsatzsteuerrechtlichen Regelungen (§ 22 Umsatzsteuergesetz i. V. m. § 63 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung). Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Das gilt sowohl progressiv bei der Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles von der erstmaligen Erfassung über die Gewinnermittlung bis in die Steuererklärungen, als auch retrograd. Hier verläuft die Prüfung umgekehrt.

Einzelaufzeichnungen erfordern in der Regel Angaben über

- die Identität der Vertragspartner (Name und Anschrift),
- den Inhalt des Geschäfts,
- die in Geld bestehende Gegenleistung und
- soweit zumutbar, eine ausreichende Bezeichnung des Geschäftsvorfalles.

Unter Berücksichtigung branchenspezifischer Mindestaufzeichnungspflichten und dem Aspekt der Zumutbarkeit und Praktikabilität kann unter Umständen auf einzelne Angaben verzichtet werden.

**Beispiel:** In einer Konditorei wird eine PC-Kasse genutzt. Es ist grundsätzlich nicht zumutbar, den Namen des Kunden zu erfragen und zu dokumentieren. Gibt der Kunde seinen Namen jedoch preis, weil die betrieblichen Abläufe des Konditors dies erfordern, kann auf die Aufzeichnung und Aufbewahrung des Namens nicht verzichtet werden (z. B. bei Bestellaufnahme und Auslieferung einer Hochzeitstorte).

Einzelaufzeichnungen sind mit Hinblick auf die **Identität** jedenfalls immer dann erforderlich, wenn im Rahmen eines Geschäftsvorfalles Bargeld i. H. v. mehr als 15.000 Euro angenommen wird. Die Abfrage der Identität ist zu dokumentieren und aufzubewahren (vgl. §§ 8, 9 Geldwäschegesetz). Das schließt nicht aus, dass auch bei geringeren Beträgen Einzelaufzeichnungen erforderlich sein können. Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten bleiben unberührt.

Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung besteht aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung verkauft werden und der Steuerpflichtige kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet (offene Ladenkasse → Kapitel 5).

## 3.2 Grundsatz der Zeitgerechtigkeit

### 3.2.1 Allgemeines

Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. Jede nicht durch die Verhältnisse des Betriebs oder des baren Geschäftsvorfalles zwingend bedingte Zeitspanne zwischen dem Eintritt des Vorgangs und seiner laufenden Erfassung in Grund(buch)-aufzeichnungen gefährdet die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung.



### Hinweis

Kassenbücher, Kassenberichte oder elektronische Einzelaufzeichnungen in einem Kassensystem beinhalten Grund(buch)aufzeichnungen, in denen Geschäftsvorfälle zeitnah, vollständig, richtig und unveränderbar festgehalten werden müssen. Nur damit ist gewährleistet, dass der einzelne Geschäftsvorfall nicht verloren geht und noch nach Jahren identifizierbar und leicht auffindbar ist. Grundbücher dienen der Belegsicherung und der Unverlierbarkeit der Geschäftsvorfälle. Bei Einhaltung dieser Vorgaben erhalten die Aufzeichnungen **Grund(buch)aufzeichnungsfunktion**. Erfüllen die Bücher und Aufzeichnungen diese Funktion nicht, sind sie wertlos. Sie sind ohne Beweiskraft.

**Beispiel:** Ist ein Betrieb bis in die Morgenstunden geöffnet und erfolgt der Tagesabschluss erst nach Geschäftsschluss, gilt dies noch als tägliche Erfassung. Ein Kassenabschluss um 24:00 Uhr wird nicht verlangt.

### 3.2.2 Kassensturzfähigkeit

Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es einem Sachverständigen Dritten jederzeit möglich ist, den durch Kassensturz festgestellten Ist-Betrag mit dem Soll-Betrag der Kasse zu vergleichen. Der Kassensturz dient der Finanzverwaltung als Kontrollmöglichkeit, insbesondere bei der Umsatzsteuer-Nachschaу (§ 27b Umsatzsteuergesetz) und ab 01.01.2018 im Rahmen der Kassen-Nachschaу (→Kapitel 8).

Um die Kassensturzfähigkeit nicht aufgrund falscher Eintragungen oder z. B. fehlerhafter Wechselgeldrückgaben zu gefährden, empfiehlt es sich, Kassen-Ist und Kassen-Soll immer täglich abzugleichen. Hierfür bietet sich die Verwendung eines Zählprotokolls an (→Kapitel 3.2.4).

Bei fehlender Kassensturzfähigkeit ist die Buchführung bzw. sind die Aufzeichnungen sowohl formell als auch materiell nicht ordnungsmäßig.

### 3.2.3 Entnahmen, Einlagen & Geldtransit

Entnahmen, Einlagen und Geldtransit müssen täglich aufgezeichnet werden. Dafür sind Eigenbelege zu fertigen. Die Verpflichtung zur Anfertigung von Eigenbelegen ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz und § 4 Abs. 4a Einkommensteuergesetz. Sie dient auch der Herstellung der Kassensturzfähigkeit. Fehlen solche Belege, handelt es sich nicht nur um einen formellen, sondern um einen schwerwiegenden materiellen Mangel der Kassenführung.

Die bloße Eintragung am Ende eines Geschäftstages (ohne Eigenbelege) in ein Kassenbuch oder einen Kassenbericht reicht nicht aus. Zu groß wäre die Gefahr, dass Geschäftsvorfälle verloren gingen, weil der Unternehmer sich ggf. nicht mehr an einzelne Vorgänge erinnert und die Unterlagen damit ihre Grund(buch)aufzeichnungsfunktion verlieren (→Kapitel 3.2.1).

### 3.2.4 Zählprotokoll

Ein Zählprotokoll, in dem die genaue Stückzahl der vorhandenen Geldscheine und Münzen aufgelistet wird, wird zwar nicht gefordert (Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 16.12.2016, Az. X B 41/16), ist dennoch äußerst empfehlenswert. Damit wird dokumentiert, dass die Kassenbestände tatsächlich gezählt und von wem sie gezählt wurden (Autorisation). Ferner lassen sich mit Zählprotokollen Differenzen zwischen Kassen-Soll und Kassen-Ist (z. B. bei Diebstahl, Erfassungs- und Wechselgeldfehlern) feststellen und buchhalterisch zutreffend behandeln. Des Weiteren können erhaltene Schecks, Kassenschnitte aus Kartenzahlungsterminals und Einnahmen in fremder Währung zeitgerecht dokumentiert werden. Damit wird auch der Gefahr begegnet, unbare Einnahmen mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vermischen.

## 3.3 Grundsatz der Unveränderbarkeit

Buchungen und sonst erforderliche Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist oder ungewiss ist, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind. In Papieraufzeichnungen sind den ursprünglichen Inhalt vernichtende Durchstreichungen, Radierungen, Rasu-

ren, Überklebungen oder Weißungen unzulässig. Die Korrektur fehlerhafter Eintragungen hat vielmehr durch belegmäßig nachgewiesene Änderungen zu erfolgen, ohne den ursprünglichen Inhalt der Aufzeichnung unlesbar zu machen.

Besondere Bedeutung erlangt das Erfordernis der Unveränderbarkeit von Aufzeichnungen für elektronische Aufzeichnungssysteme (z. B. Registrier- und PC-Kassen, Wiegesysteme, Taxameter, usw.). Auch hier müssen Veränderungen so protokolliert sein, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt, z. B. durch nachvollziehbare Stornierungen (elektronisches Radierverbot).

## 4 Kassenbuch

Das wichtigste Grundbuch in bargeldintensiven Unternehmen ist das Kassenbuch. Werden Einzelaufzeichnungen geführt, ist deren Summe (Tageslosung) dort täglich nach Geschäftsschluss einzutragen. Diese kann sich bei elektronischen Aufzeichnungssystemen aus dem Tagesendsummenbon (Z-Bon) oder bei Papieraufzeichnungen aus einem Additionsstreifen ergeben.

Berechnungsschema eines Kassenbuchs:

Kassenendbestand des Vortages (gezählt)	
+ Bareinnahmen (Tageslosung)	
+ Privateinlagen	
+ sonstige Einnahmen (z. B. Geldtransit)	
././ Wareneinkäufe/Nebenkosten	
././ Geschäftsausgaben	
././ Privatentnahmen	
././ sonstige Ausgaben (z. B. Geldtransit)	
<hr style="border: 0.5px solid black;"/>	
= Kassenendbestand bei Geschäftsschluss	

Bei Verwendung einer offenen Ladenkasse (→Kapitel 5) wird das Kassenbuch in Form aneinandergereihter Kassenberichte geführt.

### Hinweis

Die Führung eines manuellen oder (zusätzlichen) elektronischen Kassenbuchs ist entbehrlich, wenn sämtliche Geschäftsvorfälle einschließlich der Privatentnahmen, Privateinlagen und des Geldtransits GoBD-konform in einem Vorsystem (z. B. Registrierkasse) erfasst werden und das Vorsystem damit die Grund(buch)aufzeichnungsfunktion des Kassenbuchs erfüllt.

## 5 Offene Ladenkasse

Die offene Ladenkasse stellt eine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung (→Kapitel 3.1) dar. Vereinnahmtes Geld landet in einer Schublade. Aufzeichnungen über die einzelnen Betriebseinnahmen werden nicht geführt (z. B. Kiosk). Nach Geschäftsschluss wird die Tageslosung mit einem **Kassenbericht** nach folgendem Berechnungsschema ermittelt.

Kassenendbestand bei Geschäftsschluss (ausgezählt)

+	Wareneinkäufe/Nebenkosten
+	Geschäftsausgaben
+	Privatentnahmen
+	sonstige Ausgaben (z. B. Geldtransit)
./.	Kassenendbestand des Vortages
<hr/>	
=	Kasseneingang
./.	Privateinlagen
./.	sonstige Einnahmen (z. B. Geldtransit)
=	Bareinnahmen (Tageslosung)

Unter Zumutbarkeits- und Praktikabilitätsabwägungen ist diese Form der Kassenführung ausschließlich Steuerpflichtigen gestattet, die

- Waren von geringem Wert,
- an eine Vielzahl namentlich nicht bekannter Personen gegen Bargeld verkaufen und
- kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwenden (§ 145 Abs. 1 S. 2, 3 Abgabenordnung).

Der Begriff der **Waren** ist handelsrechtlich auszulegen. Dabei handelt es sich um Vorräte i. S. d. § 266 Abs. 2 B. I Nr. 1-3, § 275 Abs. 2 Nr. 5a Handelsgesetzbuch, die typischerweise im Handelsverkehr umgesetzt werden. Nicht unter den Begriff der Waren fallen Dienstleistungen (z. B. Behandlungen eines Friseurs, Verkauf von Jetons im Schaustellergewerbe oder von Eintrittskarten in Badeanstalten). Wenden Sie sich hierzu bitte an Ihren Steuerberater.

Wird ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, in dem elektronische Grund(buch)aufzeichnungen tatsächlich technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch geführt werden, dann sind diese Daten auch aufzubewahren und in maschinell auswertbarer Form vorzulegen. Insoweit stellt sich die Frage der Zumutbarkeit und Praktikabilität nicht (GoBD, Rz. 39).

Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast für das Vorliegen der o. g. Voraussetzungen. Angesichts der Kosten für elektronische Aufzeichnungssysteme ist die Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen heute anders zu beurteilen als noch vor vielen Jahren. Ungeachtet dessen darf nicht übersehen werden, dass mit der Aufzeichnung von nur einer Summe täglich kein ausreichender Schutz vor Schätzungen der Finanzverwaltung besteht. Die Einnahmen lassen sich nicht mehr in ihre einzelnen Bestandteile zerlegen, womit etwa ein detaillierter Abgleich zwischen Wareneinkauf und Warenverkauf möglich wäre. Mit Kassenberichten lassen sich Kalkulationen der Finanzverwaltung deshalb nur schwerlich entkräften (→Kapitel 10.1).

Der Steuerpflichtige sollte gemeinsam mit dem Steuerberater eingehend prüfen,

- ob die o.g. Voraussetzungen für das Führen von Kassenberichten erfüllt sind und
- ob es vor dem Hintergrund einer Betriebsprüfung oder Kassen-Nachschau (→Kapitel 8) nicht sinnvoller erscheint, statt einer nur summarischen Ermittlung der Tageslosung papierbasierte oder elektronische Einzelaufzeichnungen zu führen.

## 6 Elektronische Aufzeichnungssysteme

### 6.1 Vorbemerkungen

In Deutschland existiert keine Verpflichtung zur Führung einer Registrier- oder PC-Kasse. Dennoch handelt es sich bei in Kassenspeichern aufgezeichneten Geschäftsvorfällen nicht um freiwillige, sondern um zumutbare elektronische Grund(buch)aufzeichnungen, mit denen der Unternehmer seine Einzelaufzeichnungspflichten erfüllt. Sie unterliegen einer zehnjährigen Aufbewahrungspflicht und dem in § 147 Abs. 6 Abgabenordnung normierten Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung.

Werden die Daten elektronischer Aufzeichnungssysteme außerhalb Deutschlands gespeichert (Cloud), muss bei der Finanzbehörde ein schriftlicher Antrag auf Bewilligung gestellt werden, dass die elektronischen Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon dort geführt und aufbewahrt werden können (§ 146 Abs. 2a Abgabenordnung). Sprechen Sie hierzu mit Ihrem Steuerberater, um nachteilige Rechtsfolgen zu vermeiden.

## 6.2 Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten

Spätestens seit dem 01.01.2017 müssen sämtliche Registrier- und PC-Kassen und Waagen mit Registrierkassenfunktion die im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und in den GoBD normierten Anforderungen erfüllen. Danach gilt insbesondere:

- Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines DV-Systems erstellt wurden, sind während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren.
- Insbesondere müssen alle **steuerlich relevanten Einzeldaten (Einzelaufzeichnungspflicht)** einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen im Sinne des § 14 UStG unveränderbar und vollständig aufbewahrt werden.
- Eine Verdichtung dieser Daten oder ausschließliche Speicherung der Rechnungssummen ist unzulässig.
- Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in ausgedruckter Form ist nicht ausreichend.
- Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem auswertbaren Datenformat vorliegen.
- Ist die komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten, bei der Registrierkasse insbesondere Journaldaten, Auswertungsdaten, Programmierdaten und Stammdatenänderungsdaten innerhalb des Geräts nicht möglich, müssen diese Daten unveränderbar und maschinell auswertbar auf einem externen Datenträger gespeichert werden. Ein Archivsystem muss die gleichen Auswertungen wie jene im laufenden System ermöglichen.
- Die konkreten Einsatzorte und -zeiträume der vorgenannten Geräte sind zu protokollieren und diese Protokolle aufzubewahren.
- Die Grundlagenaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen müssen für jedes einzelne Gerät getrennt geführt und aufbewahrt werden.

- Die zum Gerät gehörenden **Organisationsunterlagen** müssen aufbewahrt werden, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts.
- Soweit mit Hilfe eines solchen Geräts unbare Geschäftsvorfälle (z. B. EC-Cash, ELV-Elektronisches Lastschriftverfahren) erfasst werden, muss aufgrund der erstellten Einzeldaten ein Abgleich der baren und unbaren Zahlungsvorgänge und deren zutreffende Verbuchung im Buchführungs- bzw. Aufzeichnungswerk gewährleistet sein.

Das gilt auch für die mit Hilfe eines Taxameters oder Wegstreckenzählers erstellten digitalen Unterlagen, soweit diese Grundlage für die Eintragungen auf einem Schichtzettel i. S. d. BFH-Urteils vom 26.02.2004 sind.

### Hinweis

Zur GoBD-konformen Archivierung von elektronischen Kassendaten hat DATEV das DATEV Kassenarchiv online ab Mitte des Jahres 2017 im Angebot. Dabei handelt es sich um eine Cloud-Anwendung. Es können elektronische Grundaufzeichnungen aus Kassensystemen und sonstige Dokumente, die in den Anwendungsbereich einer ordnungsgemäßen Kassenführung fallen, archiviert werden.

Weitere Informationen finden Sie im Online-Portal des Kassenarchives über [www.datev.de/kassenarchiv](http://www.datev.de/kassenarchiv). Sprechen Sie hierzu Ihren Steuerberater an.



### Hinweis

Die Finanzverwaltung misst den Organisationsunterlagen (**Verfahrensdokumentation**) erhebliche Bedeutung bei, weil sich daraus Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-gestützten Verfahrens ersehen lassen. Eine Verfahrensdokumentation beschreibt den im Unternehmen technisch und organisatorisch gewollten Prozess und besteht i. d. R. aus einer allgemeinen Beschreibung, der Anwenderdokumentation, der technischen Systemdokumentation und der Betriebsdokumentation.

Ohne Verfahrensdokumentation ist es einem sachverständigen Dritten kaum möglich, sich in angemessener Zeit im elektronischen Aufzeichnungssystem zurechtzufinden. Eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation wird deshalb in aller Regel als schwerwiegender Mangel der Kassenführung gewertet, der Anlass zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen bietet.

Sprechen Sie Ihren Steuerberater an, er kann wertvolle Hilfe bei der Erstellung einer Verfahrensdokumentation leisten.

## 6.3 Registrierkassen ohne Einzelaufzeichnungen

Ältere Registrierkassen speichern die Einzeldaten nicht dauerhaft. Sie werden zum einen auf die Journalrolle umgelenkt, zum anderen fließen sie in fortlaufend aufaddierte Tages- und Periodenspeicher. Deren Summen werden mit Erstellung des Z-Bons abgerufen. Anschließend löscht die Kasse bauartbedingt die Einzeldaten.

Der Weiterverwendung solcher Registrierkassen hat das Bundesfinanzministerium im BMF-Schreiben vom 26.11.2010 einen Riegel vorgeschoben. Seither durften sie nur noch verwendet werden, wenn die Speicherung der Einzeldaten nicht durch technisch mögliche Softwareanpassungen oder Speichererweiterungen erreicht werden konnte (sog. Aufrüstungsverpflichtung). Unter dieser Voraussetzung durften solche Registrierkassen nur noch in einem **Übergangszeitraum bis zum 31.12.2016** eingesetzt werden, wenn im Übrigen die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 09.01.1996 erfüllt waren.

Für Zeiträume ab 01.01.2017 dürfen sie zur Ermittlung der Betriebseinnahmen nicht mehr eingesetzt werden.

Wird eine solche Kasse infolgedessen ausgemustert, darf sie ebenso wenig entsorgt werden wie die dazugehörige Verfahrensdokumentation (z. B. Betriebsanleitung, Protokolle über die Einrichtung des Systems einschließlich der Änderungsprotokolle). Zwar ist ein Datenzugriff mittels Datenträgerüberlassung nicht möglich, die Finanzbehörde hat aber auch das Recht, im Wege einer System- und Verfahrensprüfung Zugriff auf die Registrierkasse selbst zu nehmen (vgl. GoBD, Rz. 165-167).

Da die System- und Bedieneinstellungen auf einem flüchtigen RAM-Speicher liegen, muss zur Vermeidung von Datenverlusten bis zum Ablauf der zehnjährigen Aufbewahrungsfrist für eine permanente Stromzufuhr Sorge getragen werden (Batterie- und Netzbetrieb).

Jede Außerbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems muss gemeinsam mit dem Steuerberater und dem IT-Dienstleister besprochen werden, um nachteilige Rechtsfolgen zu vermeiden.

## 7 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (EÜR)

Nach § 4 Abs. 3 EStG können Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (Einnahmenüberschussrechnung – EÜR). Eine Verpflichtung zur Führung eines Kassensbuches besteht zwar nicht. Dennoch sind zur Ermittlung des Gewinns im Rahmen einer EÜR typischerweise Aufzeichnungen nötig. Grundsätzlich bestehende Erleichterungen bei dieser Gewinnermittlungsart dürfen nicht dazu führen, dass die Höhe erklärter Betriebseinnahmen ins unüberprüfbare Ermessen des Steuerpflichtigen gestellt wird. Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahmenüberschussrechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen. Dafür ist sicherzustellen, dass die für die Besteuerung maßgeblichen Vorgänge vollständig und richtig erfasst sind.

Die Geschäftsvorfälle müssen nachprüfbar festgehalten werden und den Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreichen (§ 145 Abs. 2 AO).

Im bargeldintensiven Gewerbe sind die Unterschiede zwischen Bilanzierenden und Einnahmeüberschussrechnern deshalb allenfalls marginal. Hinsichtlich der **Ermittlung** der Tageseinnahmen unterliegen sie den gleichen Regelungen. Insbesondere das BMF-Schreiben vom 26.11.2010 (→Kapitel 6.2) unterscheidet nicht zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3 EStG. Schließlich können auch bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG andere außersteuerliche oder steuerliche Aufzeichnungspflichten zur Anwendung kommen.

Nach alledem wird ein Einnahmeüberschussrechner nicht umhin kommen, ein detailliertes Kassenkonto, ein Kassenbuch oder zumindest eine handschriftliche Liste zu führen, in denen die Bareinnahmen und -ausgaben dokumentiert sind (Finanzgericht des Saarlandes vom 21.06.2012, Az. 1 K 1124/10 mit weiteren Nachweisen). Erfasst er seine Tageseinnahmen mithilfe der offenen Ladenkasse, muss auch er das Zustandekommen dieser Summe durch retrograd aufgebaute Kassenberichte nachweisen können (→Kapitel 5).

## 8 Kassen-Nachschau ab 01.01.2018

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben kann die Finanzbehörde ab 01.01.2018 **ohne vorherige Ankündigung** während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um für die Besteuerung erheblich Sachverhalte festzustellen (Kassen-Nachschau).

Die Kassen-Nachschau umfasst die Prüfung elektronischer Aufzeichnungen und Papier-Aufzeichnungen (Offene Ladenkasse). Auch Testkäufe und Beobachtungen vor Ort sind zulässig, ohne dass sich der Prüfer zu erkennen geben oder ausweisen müsste. Der Steuerpflichtige unterliegt damit hinsichtlich vorgenommener Manipulationen oder formeller Fehler einem hohen Entdeckungsrisiko.

Gibt der Amtsträger sich zu erkennen und weist er sich aus, sind auf sein Verlangen Bücher, Aufzeichnungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit sie für die Besteuerung erheblich sind.

Liegen die Bücher und Aufzeichnungen in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau wird der Kassensturz bzw. die Kassensturzfähigkeit eine große Rolle einnehmen. Insgesamt entsteht durch die Kassen-Nachschau damit ein deutlich höheres Schätzungsrisiko als dies ohnehin heute schon vorliegt.

Es gilt, auf eine Kassen-Nachschau vorbereitet zu sein. Gemeinsam mit dem Steuerberater muss die Rechtskonformität der Kassenführung geprüft und gesichert werden. Gerade vor dem Erfordernis der jederzeitigen Kassensturzfähigkeit ist auch die tägliche Anfertigung von Zählprotokollen ratsam (→Kapitel 3.2.4).

## 9 Änderungen ab 01.01.2020

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 sollen elektronische Aufzeichnungssysteme ab 01.01.2020 wirksamer vor manipulierenden Eingriffen geschützt werden. Kernpunkte sind:

- Verpflichtender Einsatz einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung, bestehend aus einem Sicherheitsmodul, einem nichtflüchtigen Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle (§ 146a Abs. 1 Abgabenordnung).
- Belegausgabepflicht bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme und Möglichkeiten der Befreiung von dieser Verpflichtung (§ 146a Abs. 2 Abgabenordnung).
- Meldepflicht für elektronische Aufzeichnungssysteme an die Finanzverwaltung (§ 146a Abs. 4 Abgabenordnung).

Die dem Gesetz zugehörige Technische Verordnung (TVO-E) liegt zum Stand der Drucklegung dieser Mandanten-Info nur in der Entwurfsfassung vom 18.03.2016 vor, weshalb sich verlässliche Aussagen zu den Änderungen an dieser Stelle noch nicht treffen lassen.

Derzeit befinden sich keine elektronischen Aufzeichnungssysteme auf dem Markt, die den ab 01.01.2020 geltenden Standards bereits entsprechen. Hier bleibt die weitere Entwicklung abzuwarten. Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden und den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 entsprechen, allerdings bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, sodass sie die Anforderungen des § 146a Abgabenordnung nicht erfüllen, dürfen bis längstens 31.12.2022 weiter verwendet werden. Wenden Sie sich hierzu bitte an Ihren Steuerberater.

## 10 Rechtsfolgen fehlerhafter Kassenführung

### 10.1 Schätzung der Besteuerungsgrundlagen

Nach § 158 Abgabenordnung sind die Buchführung und die Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 140-148 Abgabenordnung entsprechen, der Besteuerung zu Grunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, deren sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

Bücher und Aufzeichnungen sind **ordnungswidrig**, wenn sie wesentliche Mängel aufweisen oder die Gesamtheit aller unwesentlichen Mängel diesen Schluss fordert. Es kommt auf das Gesamtbild der Umstände im Einzelfall an.

Ist die Beweisvermutung der Bücher und Aufzeichnungen erschüttert, eröffnet sich die Befugnis der Finanzverwaltung, Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (§ 162 Abgabenordnung). Dies geschieht z. B. durch Nachkalkulationen, Geldverkehrsrechnungen, sog. Zeitreihenvergleiche oder Quantilsschätzungen im Rahmen der summarischen Risikoprüfung (SRP). Auch pauschale (Un-)Sicherheitszuschläge sind zulässig, wenn das Ausmaß unversteuerter Einnahmen nicht bekannt ist und nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand ermittelbar wäre.

Je schwerwiegender die Mängel sind, umso gröber darf das Schätzungsverfahren ausfallen und umso mehr darf sich die Finanzbehörde am oberen Schätzungsrahmen orientieren. Schätzungs- und Fehlertoleranzen gehen grundsätzlich zu Lasten des Steuerpflichtigen, da er Anlass zur Schätzung gegeben hat. Allerdings müssen Schätzungsergebnisse eine größtmögliche Wahrscheinlichkeit für sich haben und sich als schlüssig, wirtschaftlich vernünftig und möglich darstellen lassen. Diesen Rahmen verlassende Strafschätzungen sind nicht zulässig.

Sind die Bücher und Aufzeichnungen **formell ordnungsmäßig** i. S. d. §§ 140–148 Abgabenordnung, geht das in sie gesetzte Vertrauen (erst) verloren, wenn aufgrund beweiskräftiger Nachkalkulation festgestellt wird, dass das ausgewiesene Buchführungsergebnis mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht und der Unschärfebereich einer solchen Nachkalkulation überschritten ist.

### Hinweis

Fehlende oder nicht ausreichende Organisationsunterlagen eröffnen dem Betriebsprüfer regelmäßig die Befugnis, die Umsätze und Gewinne Ihres Unternehmens zu schätzen (BFH-Urteil vom 25.03.2015).

## 10.2 Sonstige Rechtsfolgen

Unabhängig von der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen können sich weitere Konsequenzen für den Steuerpflichtigen ergeben, z. B.

- Einleitung von Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren (§§ 378 f. Abgabenordnung).
- Festsetzung von Bußgeldern gem. §§ 26, 26a Umsatzsteuergesetz.
- Zivilrechtliche Verfolgung nach den Regelungen des Strafgesetzbuches, z. B. bei bewusster Manipulation (Fälschung technischer Aufzeichnungen, Urkundenfälschung, Beweismittelunterdrückung).
- Widerruf von Konzessionen (z. B. Taxikonzession, Approbation des Apothekers).
- Rückzahlung von Zuschüssen für Existenzgründer.