



Information für Angehörige der steuerberatenden Berufe (AdStB)

zum Thema „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“

Für die Aufbewahrung digitaler Daten gelten die allgemeinen Ordnungsvorschriften der Abgabenordnung (AO), insbesondere die §§ 145 bis 147 AO. Daneben gibt es mehrere Verwaltungsanweisungen (BMF-Schreiben vom 26. November 2010 - IV A4 - S 0316/08/10004-07 - „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“ und vom 14. November 2014 - IV A4 – S 0316/13/10003 - „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“).

Insbesondere im Hinblick auf das BMF-Schreiben vom 26. November 2010 - a. a. O. - wird im Rahmen von Außenprüfungen oder auch (grundsätzlich unangemeldeten) Nachschauen verstärkt darauf geachtet, dass prüfungsrelevante Datenbestände vollumfänglich aufbewahrt und zur Verfügung gestellt werden. Kasseneinzeldaten wurden bisher häufig nicht aufbewahrt. In Außenprüfungen wurde weiterhin festgestellt, dass Ausdrücke von Speicherinhalten (z.B. Stornos) auf dem Kassenbon oder dem Tagesendsummenbon unterdrückt wurden. Die Prüferinnen und Prüfer achten verstärkt darauf, die Programmierung der Kasse (z. B. Bediener, Preise, Artikel, Berichtswesen sowie Unterdrückung von Daten und Speicherinhalten) festzustellen und auszuwerten. Werden aufbewahrungspflichtige Daten gelöscht, ist die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung nicht gegeben.

Nach den vorliegenden Prüfungserfahrungen sind sich die Unternehmen häufig nicht bewusst, welche Daten und Unterlagen zwingend aufzubewahren sind. Die Qualifizierung aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten gehört seit Inkrafttreten des Datenzugriffsrechts der Finanzbehörden zu den Vorbehaltsaufgaben der AdStB nach § 33 Steuerberatungsgesetzes (StBerG). Die AdStB haben bei der Vorbereitung auf digitale Außenprüfungen die Aufgabe, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten möglichst vollständig zu identifizieren und auf die geltenden Aufbewahrungspflichten hinzuweisen.

Datenzugriff bei Außenprüfungen mit elektronischen Kassendaten

Dieses Schreiben soll insbesondere über die Verpflichtungen beim Einsatz elektronischer Kassensysteme informieren, weil der Datenzugriff auf Kassendaten einen Prüfungsschwerpunkt in Außenprüfungen der Barzahlungsbranche darstellt. Ziel ist es, dass dem Finanzamt zu Beginn der Prüfung regelmäßig ein Datenträger mit Einzeldaten aller vorhandenen Kassen zur Verfügung gestellt wird.

PC-Kassen

Die rechtliche Verpflichtung zur Einzeldatenspeicherung besteht bereits seit dem 1. Januar 2002 für alle, die PC-Kassen oder elektronischen Registrierkassen mit einem angeschlossenen PC-System (sog. Back-Office-Systeme) nutzen. Weiter muss das Unternehmen nachweisen können, dass die erfassten Einzeldaten vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufgezeichnet und aufbewahrt wurden. Das eingesetzte System muss gewährleisten, dass bei nachträglichen Änderungen der ursprüngliche Inhalt erkennbar bleibt. Darüber hinaus ist sicher zu stellen, dass die Journaldateien der chronologisch aufgezeichneten Geschäftsvorfälle im Falle einer Außenprüfung in einem maschinell auswertbaren Format mit Strukturinformationen zur Verfügung gestellt werden können.

Elektronische Registrierkassen

Für bestimmte elektronische Registrierkassen gelten längstens bis zum 31.12.2016 Erleichterungen, die von technischen Voraussetzungen abhängig sind. Im BMF-Schreiben vom 26. November 2010

- a. a. O. - wird u. a. ausgeführt:

„Seit dem 1. Januar 2002 sind Unterlagen i. S. des § 147 Abs. 1 AO, die mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufzubewahren (§ 147 Abs. 2 Nr. 2 AO). Die vorgenannten Geräte sowie die mit ihrer Hilfe erstellten digitalen Unterlagen müssen seit diesem Zeitpunkt neben den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)“ vom 7. November 1995 (BStBl. I S. 738) auch den „Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)“ vom 16. Juli 2001 (BStBl. I S. 415) entsprechen (§ 147 Abs. 6 AO). An die Stelle der GoBS und den GDPdU tritt für Veranlagungszeiträume, die nach dem 31.12.2014 beginnen, das Schreiben des BMF zu den „Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ vom 14. November 2014, IV A 4 - S 0316/13/10003. Die Feststellungslast für die Einhaltung der vorgenannten Grundsätze liegt beim Steuerpflichtigen. Insbesondere müssen alle Daten zu Geschäftsvorfällen einzeln (Einzelaufzeichnungspflicht) einschließlich etwaiger mit dem Gerät elektronisch erzeugter Rechnungen i. S.

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 aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten - bei der Registrierkasse insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungen - 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 (vgl. § 145 Abs. 1 AO, § 63 Abs. 1 UStDV). Außerdem müssen die Grundaufzeichnungen zur Überprüfung der Bareinnahmen 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 (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO).

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."

Kann die elektronische Registrierkasse nicht alle Kasseneinzeldaten für 10 Jahre im Gerät speichern, ist die Kasse mit Speichererweiterungen auszustatten. Ist dies nicht möglich, sind die Daten auf einem externen Datenträger zu speichern. Dem Unternehmen obliegt der Nachweis, dass die Daten manipulationssicher, unverändert und vollständig gespeichert werden. Hierfür wird das Unternehmen in der Regel die Hilfe von IT-Kassendienstleistern benötigen. Diese werden auch über derzeitige und zu erwartende technische Aufrüstungsmöglichkeiten informieren können. Ist das Datenformat für das Finanzamt nicht auswertbar, sind die Daten unverzüglich in ein auswertbares Format zu konvertieren. Die Kosten trägt das geprüfte Unternehmen. Werden mehrere Registrierkassen miteinander verbunden, gelten die vorgenannten Regelungen für jedes Gerät.

Ausnahmeregelung für Prüfungszeiträume bis zum 31. Dezember 2016

Das BMF-Schreiben vom 26. November 2010 - a. a. O. - sieht einen Übergangszeitraum bis zum 31. Dezember 2016 vor, in dem Erleichterungen gewährt werden, wenn eine Registrierkasse nicht „aufgerüstet“ werden kann. In diesem Fall müssen mindestens die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 9. Januar 1996 - BStBl. Teil I, Seite 34 - erfüllt werden. Wörtlich heißt es im BMF-Schreiben vom 26.

November 2010 - a. a. O. -: „Soweit ein Gerät bauartbedingt den in diesem Schreiben niedergelegten gesetzlichen Anforderungen nicht oder nur teilweise genügt, wird es nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige dieses Gerät längstens bis zum 31. Dezember 2016 in seinem Betrieb weiterhin einsetzt. Das setzt aber voraus, dass der Steuerpflichtige technisch mögliche Softwareanpassungen und Speichererweiterungen mit dem Ziel durchführt, die in diesem Schreiben konkretisierten gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen. Bei Registrierkassen, die technisch nicht mit Softwareanpassungen und Speichererweiterungen aufgerüstet werden können, müssen die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 9. Januar 1996 weiterhin vollumfänglich beachtet werden.“ Im Einzelnen bedeutet dies:

1. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO sind die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung, die Programmabrufe nach jeder Änderung (u. a. der Artikelpreise), Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainingsspeichern u.Ä. sowie alle weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung (z. B. Anweisungen zum maschinellen Ausdrucken von Pro-forma-Rechnungen oder zum Unterdrücken von Daten und Speicherinhalten) aufzubewahren.
2. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 3 AO sind die gem. R 21 Abs. 7 Sätze 12 und 13 EStR 1993 mit Hilfe von Registrierkassen erstellten Rechnungen aufzubewahren.
3. Nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO sind die Tagesendsummenbons mit Ausdruck des Nullstellungszählers (fortlaufende sog. "Z-Nummer" zur Überprüfung der Vollständigkeit der Kassenberichte), der Stornobuchungen (sog. Managerstornos und Nach-Stornobuchungen), Retouren, Entnahmen sowie der Zahlungswege (bar, Scheck, Kredit) und alle weiteren im Rahmen des Tagesabschlusses abgerufenen Ausdrücke der EDV-Registrierkassen (z. B. betriebswirtschaftliche Auswertungen, Ausdrücke der Trainingsspeicher, Kellnerberichte, Spartenberichte) im Belegzusammenhang mit dem Tagesendsummenbon aufzubewahren.

Darüber hinaus ist die Vollständigkeit der Tagesendsummenbons durch organisatorische oder durch programmierte Kontrollen sicherzustellen."

Zusätzlich ist es ratsam, alle weiteren Unterlagen und Daten aufzubewahren, auch wenn diese im BMF-Schreiben vom 9. Januar 1996 - a. a. O. - nicht ausdrücklich genannt werden (z. B. GrandTotal-Speicher und Journalrollen), um die Vollständigkeit der vorgelegten Tagesendsummenbons zu belegen. Weiter sollten alle ungewöhnlichen Vorfälle protokolliert werden (z. B. Defekt der Registrierkasse etc.). **Nach dem 1. Januar 2017 können mit nicht aufrüstbaren Kassen keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen mehr erstellt werden. Es wird empfohlen, die „Alt-Kasse“ auch nach dem 1.1.2017 weiterhin aufzubewahren, weil diese wichtige Speicherungen mit steuerlich relevanten Daten enthalten kann.**

Anforderung an die Aufzeichnung der Kasseneinnahmen und der Kassenausgaben ohne Einsatz eines elektronischen Kassensystems (offene Ladenkasse)

Grundsätzlich ist jedes einzelne Handelsgeschäft, also jede Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jede Einlage und Entnahme mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen. Zu erfassen sind, soweit zumutbar, Inhalt des Geschäfts, Name, Firma und Adresse der Vertragspartnerin/des Vertragspartners. Da sich die Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Betriebseinnahmen auch aus dem Umsatzsteuergesetz (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. 63 ff. UStDV) ergibt, besteht die Verpflichtung zudem unabhängig von der Gewinnermittlungsart.

Ausnahmsweise kann die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles unzumutbar sein. Werden z. B. Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft, kann es im Einzelfall ausreichen, die Kasseneinnahmen lediglich summarisch aufzuzeichnen. Bestehen Zweifel, ob Einzelaufzeichnungen zumutbar sind, kann der Sachverhalt dem Finanzamt dargelegt und eine Befreiung von der Einzelaufzeichnungspflicht nach § 148 AO beantragt werden. Damit die Ermittlung der Summe der Tageseinnahmen (=Tageslosung) nachprüfbar bleibt, müssen die Bareinnahmen jedoch zumindest anhand eines sog. Kassenberichts nachgewiesen werden. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand täglich zu zählen, weil die Feststellung des Kassenbestandes eine unentbehrliche Grundlage für die Berechnung der Tageslosung bildet. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die belegmäßig festgehaltenen Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die ebenfalls dokumentierten Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, sodass sich die Tageseinnahme ergibt (summarische Bareinnahmeermittlung = Tageslosungsermittlung). Nur ein in solcher Weise erstellter Kassenbericht für offene Ladenkassen dokumentiert diese Rechenschritte hinreichend, schreibt sie unveränderbar fest und macht sie damit nachprüfbar. Bei Unternehmen mit mehreren offenen Ladenkassen oder bei Umsätzen zu unterschiedlichen Steuersätzen sind Aufzeichnungen für jede einzelne Kasse erforderlich.

Ein mit Standardsoftware (z. B. Office-Programme) erstellter Tageskassenbericht ist nicht gegen nachträgliche Änderungen geschützt und entspricht somit nicht den Vorschriften (§ 146 Abs. 4 S. 1 AO). Zur Stärkung der Beweiskraft der Aufzeichnungen empfiehlt es sich, die Ermittlung des Geldbestandes am Ende des Tages durch ein sog. Zählprotokoll nachzuweisen.

Auch das Hartgeld in der Kasse und das Wechselgeld in den Handkassen sind exakt zu erfassen. Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig und führen zur Versagung der Beweiskraft der Kassenführung.

Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies bei einem Betrieb mit nicht untergeordneten Barumsätzen den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge. Das Ergebnis der Buchführung (Umsatz, Gewinn) entfaltet somit keine Beweiskraft für die Besteuerung (§ 158 AO). Das Finanzamt kann die Besteuerungsgrundlagen schätzen (§ 162 AO). Sofern die Finanzbehörde darüber hinaus durch Schlüssigkeitsverprobungen Differenzen feststellt, die nicht substantiell widerlegt werden können, kann daraus neben Umsatz- und Gewinnzuschätzungen auch die Einleitung eines Steuerstraßverfahrens in Betracht kommen.

Es ist bekannt, dass Kassenvertriebsunternehmen teilweise mit Unterstützung bei Manipulationen werben. Gelegentlich ist es z. B. vorgekommen, dass IT-Kassendienstleister unmittelbar vor dem Auslesen von Kassen bei einer Prüfung Speicherinhalte oder Daten gelöscht bzw. programmierte Manipulationen wieder ausgeschaltet haben. Solche Eingriffe können eine Strafbarkeit nach § 274 Abs. 1 StGB (Urkundenunterdrückung) oder nach § 370 AO (Steuerhinterziehung/Beihilfe zur Steuerhinterziehung) für die Unternehmerin/den Unternehmer und den IT-Kassendienstleister nach sich ziehen.

Für Rückfragen stehen Kassen-Ansprechpartner/-innen bei den Betriebsprüfungsstellen der niedersächsischen Finanzämter zur Verfügung.