

Einfügung von § 146b AO zur Kassen-Nachschau in den AEAO

Kritische Stellungnahme zum BMF-Entwurf

Tobias Teutemacher*

Das BMF hat den Entwurf eines Anwendungserlasses zu § 146b AO (Kassen-Nachschau) an die Verbände verteilt. Mit ihm sollen die Unklarheiten in der Praxis klargestellt werden. Bei einigen Textziffern besteht jedoch nach wie vor Korrekturbedarf, den Tobias Teutemacher in Ergänzung seines Beitrags in BBK 24/2017 S. 1160 im Folgenden aufzeigt. Zum einfacheren Verständnis ist zunächst der Text des Erlasses nach Textziffern abgedruckt; im direkten Anschluss erfolgt jeweils die kritische Würdigung derselben. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und zum leichteren Auffinden der einzelnen Regelungstatbestände ist der Beitrag redaktionell gegliedert worden.

Teutemacher, Die Kassen-Nachschau kommt!, BBK 24/2017 S. 1160 [IAAAG-64699]

I. Zu prüfende Systeme und Kassensturfähigkeit

(1) Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung. Der Kassen-Nachschau unterliegen u. a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen (summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel). Der Amtsträger kann u. a. zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen, es sei denn, dies ist unangemessen, da die Kassensturfähigkeit (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 20.9.1989 - X R 39/87, BStBl 1990 II S.109; vom 26.8.1975 - VIII R 109/70, BStBl 1976 II S. 210; vom 31.7.1974 - I R 216/72, BStBl 1975 II S. 96; vom 31.7.1969 - IV R 57/67, BStBl 1970 II S. 125).

Anmerkung:

Einleitend wird erläutert, dass es sich bei der Kassen-Nachschau um ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnung und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung handelt.

Dies bedeutet, dass im Rahmen der Kassen-Nachschau nicht nur eine Belegprüfung durchgeführt werden kann, sondern die Nachvollziehbarkeit vom Beleg über das Grundbuch (Kassenbuch oder Kassenbericht) bis hin zum Hauptbuch (z. B. Buchführung beim Steuerberater) überprüft werden kann. Die Frage, was unter einer zeitnahen Prüfung zu verstehen ist, bleibt aber unbeantwortet.

Des Weiteren wird in diesem Erlass klargestellt, dass im Rahmen einer Kassen-Nachschau nicht nur elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i. V. mit § 1

Krüger, Kassenführung (HGB), infoCenter [DAAAC-28623]
Was bedeutet „zeitnah“?

* Dipl.-Finanzwirt (FH) Tobias Teutemacher, Greven. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Auffassung wieder.

Satz 1 KassenSichV – nämlich elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen – überprüft werden, sondern auch andere Aufzeichnungsgeräte. Die Aufzählung verschiedener dort genannter Beispiele kann als nicht abschließend gewertet werden.

Lobend zu erwähnen ist, dass man auch Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte explizit mit aufgeführt hat, da es sich insoweit nicht um elektronische Aufzeichnungssysteme handelt (siehe § 1 Satz 2 KassenSichV).

Dass ein „Kassensturz“ auch Bestandteil einer Kassen-Nachschau sein kann, ist für den Praktiker nichts Neues. Hier wird sich ein Problem in der Praxis ergeben: Im laufenden Geschäftsbetrieb einen „Kassensturz“ durchzuführen – insbesondere zu einer Zeit mit hoher Kundenfrequenz – ist mit einem hohen Zeitaufwand verbunden.

Sofortiger Kassensturz
praxisfern

II. Rechte und Pflichten der Amtsträger

1. Keine Gültigkeit der Betriebsprüfungsordnung (BpO)

(2) Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung i. S. des § 193 AO. Deshalb gelten die Vorschriften für eine Außenprüfung nicht. Wird eine andere Finanzbehörde mit einer Kassen-Nachschau beauftragt, findet § 195 Satz 2 AO sinngemäß Anwendung. Die Kassen-Nachschau wird nicht angekündigt.

2. Betretungsrecht

(3) Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten. Die Grundstücke oder Räume müssen nicht im Eigentum der land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich tätigen Steuerpflichtigen stehen. Das Betreten muss dazu dienen, Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Kassen-Nachschau nicht. Das bloße Betreten und Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist noch keine Durchsuchung. Die Kassen-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird.

Anmerkung:

Hier stellt sich die Frage, warum im zweiten Satz nicht die Formulierung „selbständig“ statt „beruflich“ gewählt wurde. Kassen-Nachschau dürfen grundsätzlich bei allen Steuerpflichtigen durchgeführt werden, die Gewinneinkünfte erzielen. Auch eine Kassen-Nachschau bei Ärzten ist also möglich. Somit können von Amtsträgern auch die Grundstücke oder Räume betreten werden, die nicht im Eigentum der land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder selbständig tätigen Steuerpflichtigen stehen, sondern von ihnen für diese Zwecke genutzt werden.

Einbezug aller Steuerpflichtigen nicht gewährleistet

3. Durchführung der Kassen-Nachschau

(4) Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will, den Steuerpflichtigen auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Steuer-

pflichtigen auffordert, Auskunft zu erteilen, hat er sich auszuweisen. Ist der Steuerpflichtige selbst nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind (§ 35 AO). Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber. Die Kassen-Nachschau muss nicht am selben Tag wie die Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung erfolgen.

Anmerkung:

Zunächst wird klargestellt, dass sich der Amtsträger, wenn er mit den einzelnen Maßnahmen der Kassen-Nachschau beginnen will, ausweisen muss. Erst damit gilt die Nachschau als begonnen. Somit reicht eine mündliche „Anordnung“ der Kassen-Nachschau aus. In der Praxis wäre es jedoch wichtig, dass den Steuerpflichtigen ein „amtliches“ Papier übergeben wird, um nach außen hin zu dokumentieren, dass der Amtsträger mit seiner Arbeit beginnt.

In Fällen, in denen der Steuerpflichtige selbst nicht anwesend ist, wird auf die Pflichten des Verfügungsberechtigten (§ 35 AO) hingewiesen. Dieser ist dann zur Mitwirkung verpflichtet.

Hier dürfte in der Praxis ein Problem auf die Amtsträger zukommen: In den meisten Fällen gibt es ein internes Kontrollsystem (IKS), mit denen die Rechte der Mitarbeiter eingeschränkt werden. Nur in den seltensten Fällen wird es möglich sein, eine umfassende Kassen-Nachschau einschließlich Kassensurz durchzuführen. Auch eine Einsichtnahme in das Kassensystem ist nur begrenzt möglich, weil Mitarbeiter/Innen nur sehr selten über administrative Rechte verfügen werden. Auch ein Datenexport wird aus diesem Grunde nur schwer realisierbar sein.

Kassen-Nachschau ohne schriftliche Anordnung zulässig

Verfügungsberechtigung oft nicht gegeben

III. Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen

(5) Die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachschau ist ein Verwaltungsakt, der formlos erlassen werden kann (z. B. mündlich mit Vorzeigen des Ausweises). Nachdem der Amtsträger sich ausgewiesen hat, ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung im Rahmen der Kassen-Nachschau verpflichtet. Der Steuerpflichtige hat nach § 146b Abs. 2 AO ab dem 1.1.2018 auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren. Der Amtsträger kann in diesen Fällen auch schon vor dem 1.1.2020 verlangen, dass die Daten nach seinen Vorgaben maschinell ausgewertet oder die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Nach dem 31.12.2019 sind die digitalen Aufzeichnungen über die digitale Schnittstelle oder auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung zu stellen. Sofern eine digitale Schnittstelle vor dem 1.1.2020 vorhanden ist, kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen eine Datenübermittlung über die einheitliche Schnittstelle erfolgen. Auf Anforderung des Amtsträgers sind die Verfahrensdokumentation zum eingesetzten Aufzeichnungssystem einschließlich der Informationen zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vorzulegen, d. h. es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über durchgeführte Programmänderungen vorzulegen. Darüber hinaus sind Auskünfte zu erteilen. Bei Nichtanwesenheit des Steuerpflichtigen gelten die

dargestellten Mitwirkungspflichten für Personen i. S. des Nr. 4 Satz 2 AEAO zu § 146b entsprechend.

Anmerkungen:

Nach dem Gesetz (§ 146b Abs. 2 Satz 2 AO) hat der Amtsträger das Recht, Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form einzusehen. Er darf auch die Übermittlung von Daten über die ab dem 1.1.2020 dann installierte einheitliche digitale Schnittstelle verlangen bzw. fordern, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Der Entwurf macht deutlich, dass auch schon vor dem 1.1.2020 ein Datenzugriffsrecht bzw. das Recht zur Datenträgerüberlassung besteht. Da § 147 Abs. 6 AO keine Anwendung findet (siehe auch Tz. 7), wäre hier aus meiner Sicht der Text noch zu ergänzen. Bisher steht den Amtsträgern nur ein Recht auf Einsichtnahme zu. Klarstellend sollte noch hinzugefügt werden, wie diese Einsichtnahme erfolgen soll. Im Gegensatz zu § 147 Abs. 6 AO fehlt im § 146b AO und auch im Entwurf des Anwendungserlasses, dass dazu auch die elektronischen Aufzeichnungssysteme bzw. die Datenverarbeitungssysteme genutzt werden dürfen. In der Praxis ist es sinnvoller, wenn Prüfer/Innen das elektronische Aufzeichnungssystem – ähnlich wie beim Z1-Zugriff – nutzen oder gemeinsam mit dem Steuerpflichtigen bzw. seinen Vertretern die Abfragen stellen können.

Der Datenzugriff auf Kassenbuchungen (Hauptbuch) ist auch nur dann möglich, wenn der Steuerpflichtige selbst vor Ort bucht. In anderen Fällen müssen diese Buchungen von der Buchhaltung bzw. dem Steuerberater oder einem anderen Dienstleister angefordert werden.

Hinsichtlich des Zeitraums, der im Rahmen einer Kassen-Nachschau überprüft wird, bleibt auch der Entwurf undeutlich. Hier wird nur darauf verwiesen, dass der Amtsträger für einen von ihm bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in die digitalen Kassenaufzeichnungen und -buchungen nehmen kann. Über welchen Zeitraum (1/2 Jahr oder 1 Jahr oder länger) sich diese Einsichtnahme erstreckt, wird nicht klar definiert. Somit liegt die Auswahl des Zeitraums im alleinigen Ermessen der Finanzverwaltung.

Hier wäre Klarstellung erforderlich: Denn es kann nicht sein und sollte auch keine Praxis werden, dass im Rahmen einer Kassen-Nachschau Kassendaten oder Systemdaten für Zeiträume abgefragt werden, die z. B. einem Prüfungszeitraum von drei Jahren entsprechen. Hier sollte eine Klarstellung erfolgen, dass nur Daten für Zeiträume mitgenommen werden dürfen, für die noch keine Jahres-Steuerbescheide erlassen wurden – mithin aktuelle Voranmeldungszeiträume.

„Einsichtnahme“ ist näher zu definieren

Bellinger, Was bedeutet die Kassen-Nachschau ab 1.1.2018 in der Praxis?, BBK 24/2017 S. 1168 [KAAAG-64694]

Zeitraum der Kassen-Nachschau unbestimmt

IV. Übergang zu einer Außenprüfung

(6) Zu Dokumentationszwecken ist der Amtsträger berechtigt, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren. Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder nach dem 31.12.2019 der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann der Amtsträger nach § 146b Abs. 3 AO ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen. Die Entscheidung zum Übergang zu einer Außenprüfung ist eine Ermessensentscheidung. Anlass zur Beanstandung kann beispielsweise auch bestehen, wenn Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitung oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können. Der Übergang zu einer Außenprüfung ist regelmäßig geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen. Der Beginn einer Außenprüfung nach erfolgter Kassen-Nachschau ist unter Angabe von Datum

und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der Übergang zur Außenprüfung ist dem Steuerpflichtigen bekannt zu geben. Nach § 146b Abs. 3 Satz 2 AO ist der Steuerpflichtige auf diesen Übergang schriftlich hinzuweisen. Es gelten die allgemeinen Grundsätze über den notwendigen Inhalt von Prüfungsanordnungen sowie den sachlichen und zeitlichen Umfang von Außenprüfungen. Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung. Für die Bekanntgabe des Übergangs zur Außenprüfung gelten die Vorschriften für die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung entsprechend. Das gilt auch, wenn der Steuerpflichtige bei Durchführung der Kassen-Nachschau nicht anwesend ist.

Anmerkung:

Hier erfolgt die Klarstellung, dass der Amtsträger berechtigt ist, Unterlagen und Belege zu scannen und zu fotografieren. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass zwar Daten mitgenommen werden dürfen, aber keine Unterlagen und Belege.

Werden im Rahmen einer Kassen-Nachschau Beanstandungen festgestellt, kann der Amtsträger gemäß § 146b Abs. 3 AO zu einer Betriebsprüfung übergehen. Der Erlass nennt auch gleich einige Beispielsfälle, in denen zu einer Betriebsprüfung übergegangen werden sollte.

Da man in der Regel in der Praxis selten eine Kassenführung vorfindet, die alle Anforderungen erfüllt, müsste eigentlich in diesen Fällen immer zu einer Betriebsprüfung übergegangen werden. Insbesondere die im Erlass geforderten Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitungen oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen, die u.a. zu einer ordnungsgemäßen Verfahrensdokumentation gehören, liegen in der Praxis oft nicht vor.

Mitnahme von Unterlagen/Belegen nicht zulässig

V. Beendigung der Kassen-Nachschau

1. Änderung von Besteuerungsgrundlagen

(7) Da die Kassen-Nachschau keine Außenprüfung i. S. der §§ 193 ff. AO darstellt, finden insbesondere § 147 Abs. 6, §§ 201 und 202 AO keine Anwendung. Ein Prüfungsbericht ist nicht zu fertigen. Sollen aufgrund der Kassen-Nachschau Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Steuerpflichtigen rechtliches Gehör zu gewähren (§ 91 AO).

(8) Der Beginn der Kassen-Nachschau hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO nicht. Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO findet keine Anwendung. Soweit eine Steuer nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden ist, muss dieser nach Durchführung der Kassen-Nachschau nicht aufgehoben werden. Im Anschluss an eine Kassen-Nachschau ist ein Antrag auf verbindliche Zusage (§ 204 AO) nicht zulässig.

2. Einspruch und Anfechtungsklage

(9) Im Rahmen der Kassen-Nachschau ergangene Verwaltungsakte können nach § 347 AO mit dem Einspruch angefochten werden. Der Amtsträger ist berechtigt und verpflichtet, den schriftlichen Einspruch entgegenzunehmen. Der Einspruch hat keine aufschiebende Wirkung und hindert daher nicht die Durchführung der Kassen-Nachschau, es sei denn, die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts wurde ausgesetzt (§ 361 AO, § 69 FGO). Mit Beendigung der Kassen-Nachschau sind oder werden Einspruch und Anfechtungsklage gegen die Anordnung der Kassen-Nachschau unzulässig; insoweit kommt lediglich eine Fortsetzungs-Feststellungsklage (§ 100 Abs. 1

Satz 4 FGO) in Betracht. Wurden die Ergebnisse der Kassen-Nachschau in einem Steuerbescheid berücksichtigt, muss auch dieser Bescheid angefochten werden, um ein steuerliches Verwertungsverbot zu erlangen. Für die Anfechtung der Mitteilung des Übergangs zur Außenprüfung gelten die Grundsätze für die Anfechtung einer Außenprüfungsanordnung entsprechend (vgl. AEAO zu § 196).

Fazit

Insgesamt ist der Entwurf des Anwendungserlasses zu begrüßen, da er einige Details klarstellt. An den vorgenannten Punkten sollte aus meiner persönlichen Sicht noch nachgearbeitet werden.

Teutemacher, Handbuch zur Kassenführung, 2. Aufl. 2018

AUTOR



Tobias Teutemacher,

Dipl.-Finanzwirt, schulte in der Finanzverwaltung jahrelang das Erkennen von Manipulationen bei Registrierkassen und PC-Kassensystemen. Er gehört darüber hinaus zum Dozententeam für „Risikomanagement bei Bargeschäften“ an der Bundesfinanzakademie.

Fundstelle(n):

BBK Online Beitrag 2018
[RAAAG-75456]