

Navigationszuordnungen:

-> /Arbeitsbereiche/Prüfungsdienste/Betriebsprüfung/GoBD

Informationen zur Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

Für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (AO; insbesondere §§ 145 bis 147 AO in der Fassung vom 29.12.2016). Außerdem gibt es mehrere Verwaltungsvorschriften. Diese sind:

- BMF-Schreiben vom 26.11.2010, BStBl I 2010, 1342,
- BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl I 2014, 1450 (GoBD – Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff).
- BMF-Schreiben vom 19.06.2018, IV A 4-S 0316/13/10005:053, BStBl I 2018, 706 (Anwendungserlass zur Abgabenordnung – AEAO - zu § 146 AO).

Unternehmen verwenden aus betriebswirtschaftlichen Gründen der Buchführung vorgelagerte elektronische Aufzeichnungssysteme (z. B. elektronische Kassensysteme, Abrechnungssysteme, Taxameter, Wegstreckenzähler, Waagen mit Kassenfunktion, App-Systeme, Warenwirtschaftssysteme, etc.).

Diese elektronischen Aufzeichnungssysteme unterliegen denselben Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten wie die eigentlichen Buchführungssysteme (Rz. 20 GoBD, Tz. 2.1.4. AEAO zu § 146 AO).

Unternehmen mit Bargeldeinnahmen nutzen in der Regel elektronische Kassensysteme.

Der Einsatz dieser elektronischen Aufzeichnungssysteme hat eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen, ist allerdings auch mit Pflichten verbunden. Dieses Merkblatt soll einen Überblick verschaffen, um häufige Fehlerquellen in der Kassenbuchführung zu erkennen und zu vermeiden.

Inhalt

1. Neuregelungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen.....	2
2. Kassensicherungsverordnung – KassenSichV (gültig ab 01.01.2020).....	3
3. Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO)	3
4. Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen (§ 146 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO)	4
5. Einsatz von offenen Ladenkassen.....	5
6. Einsatz elektronischer Kassensysteme	6
7. Verfahrensdokumentation	6
8. Datenzugriffsrecht.....	7
9. Kassen-Nachschaу (§ 146b AO).....	7
10. Folgen von Mängeln.....	8

1. Neuregelungen durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen

Grundaufzeichnungen

Am 29.12.2016 wurde das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht (BStBl 2017 I, S. 21). Danach ergeben sich weitere Anforderungen an die Kassenaufzeichnungen eines Unternehmers (§§ 146a, 146b AO). Die gesetzlichen Änderungen lassen sich zeitlich wie folgt einordnen:

Neue Vorschrift	Anwendung ab	Ausnahmen
§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO: Einzelaufzeichnungspflicht	29.12.2016	Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen und keine Pflicht zur Trennung der Entgelte für verschiedene Steuersätze. Gleiches gilt bei vergleichbaren Dienstleistungen (siehe Punkt 4)
§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO: Tägliche Aufzeichnungen	29.12.2016	
§ 146a Abs. 1 AO: Schutz durch zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (gilt für elektronische Aufzeichnungssysteme die in § 1 S. 1 KassenSichV genannt sind (elektronische Kassensysteme)	01.01.2020	Elektronische Kassensysteme, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden und nicht für die Anforderungen des § 146a AO aufrüstbar sind, dürfen bis 31.12.2022 genutzt werden. Voraussetzung: Das elektronische Kassensystem muss die in dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 und in den GoBD konkretisierten Anforderungen vollumfänglich erfüllen.
§ 146a Abs. 2 AO Belegausgabepflicht	01.01.2020	Auf Antrag (§ 148 AO) ist nur in begründeten Ausnahmefällen (sachliche Härte) eine Befreiung möglich.
§ 146a Abs. 4 AO Mitteilungspflicht	01.01.2020	
§ 146b AO Kassen-Nachschaу	01.01.2018	
§ 379 AO Bußgelder bei Verstößen bis zu 25.000 Euro	01.01.2020	

2. Kassensicherungsverordnung – KassenSichV (gültig ab 01.01.2020)

Durch das o. g. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde zugleich auch die Grundlage die Kassensicherungsverordnung (BMF v. 26.09.2017, BStBl 2017 I, S 1310 – KassenSichV) geschaffen, welche u. a. die elektronischen Aufzeichnungssysteme bestimmt, die über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen müssen.

Elektronische Kassensysteme sind gem. § 1 der KassenSichV elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146 a AO, die durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen sind.

Darüber hinaus präzisiert die KassenSichV die über die GoBD hinausgehenden Anforderungen, die ab dem 01.01.2020 an die betroffenen elektronischen Aufzeichnungssysteme gestellt werden (z.B. Ausgestaltung der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung, Anforderung an die Belege). Details zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung sind in den Technischen Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) vom 06.06.2018 (u.a. TR-03151 und 03153) enthalten.

3. Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO)

Die Einzelheiten regelt der AEAO zum § 146 AO, BMF-Schreiben vom 19.06.2018 (a. a. O.).

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles - also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners (Tz. 2.1.2 AEAO zu § 146, BFH vom 16.12.2014, BStBl II 2015, 519).

Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG). Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermitteln (Einnahmen-Überschuss-Rechner).

Wie detailliert die Einzelaufzeichnung mindestens zu führen sind, kann auch aus § 14 Abs. 4 UStG und §§ 31 ff. abgeleitet werden. Diese Vorschrift verlangt u. a. Angaben in der Rechnung über

- Namen und Anschrift des Leistungsempfängers,
- Art der Ware oder Leistung,
- verkaufte Menge,

- Preis und
- Umsatzsteuer.

Bei Kleinbetragsrechnungen unter 250,-- € siehe § 14 Abs. 6 UStG i. V. m. § 33 UStDV.

Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung von Geschäftsvorfällen in der Finanzbuchhaltung besteht nicht, wenn die Geschäftsvorfälle einzeln in einem Kassensystem (Grundaufzeichnung) aufgezeichnet werden (Rzn. 91 u. 99 GoBD, Tz. 2.1.3 AEAO zu § 146 AO). Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, wird dies nicht beanstandet, sofern die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt. Dies gilt entsprechend für Dienstleistungen. Des Weiteren ist für jeden Geschäftsvorfall die Zahlungsart festzuhalten. Nur Barumsätze sind im Kassenbuch zu erfassen. Unbare Zahlungen (Kreditkarte/ EC-Umsätze etc.) sind separat abzubilden.

Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist ein formeller Mangel, der bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung nach § 158 AO regelmäßig außer Betracht bleibt. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestandes jederzeit besteht (Kassensturzfähigkeit). Die getrennte Aufzeichnung von unbaren Zahlungen zu Barzahlungen ist über moderne elektronische Kassensysteme jedoch leicht möglich. Eine ausreichende Dokumentation zur aktuellen Bargeldbestands ist dann gewährleistet.

4. Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen (§ 146

Abs. 1 Satz 3 und 4 AO)

Beim Verkauf von Waren/Erbringen von Dienstleistungen an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt aus Zumutbarkeitsgründen die Einzelaufzeichnungspflicht nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird. (siehe Tz. 3).

Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt die Einzelaufzeichnungspflicht unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem nach § 146a Abs. 3 AO i. V. m. der Kassensicherungsverordnung mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen ist.

Verwendet der Steuerpflichtige eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, wird es nicht beanstandet, wenn die o. g. Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden. Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen

Registrierkasse, gilt für dieses elektronische Aufzeichnungssystem die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht nicht (§ 146 Abs. 1 Satz 4 AO).

Für Dienstleistungen sind Einzelaufzeichnungen dagegen stets zu führen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann.

Auf die Aufzeichnungserleichterung kann man sich insoweit nicht berufen, als tatsächlich Einzelaufzeichnungen geführt werden (z.B. Termin-/Tischreservierung, Vorbestellung, Erfassung von Kundendaten etc.). Siehe AEAO zu § 146.

5. Einsatz von offenen Ladenkassen

Eine »Registrierkassenpflicht« besteht nicht. Es ist auch zulässig, eine offene Ladenkasse zu führen. Bei der offenen Ladenkasse sind jedoch die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles grundsätzlich erforderlich.

Nur wenn die Einzelaufzeichnungen nicht zumutbar sind (siehe Punkt 4), reicht es aus, die Bar-einnahmen und Barausgaben anhand eines sogenannten Kassenberichts aufzuzeichnen.

Auch bei einem Kassenbericht müssen allerdings die erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein (BFH-Beschluss vom 13.03.2013 Az. X B 16/12). Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld – unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z. B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, Wechselgeld, Portokasse etc.) - täglich zu zählen. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, so dass sich im Ergebnis die Tageseinnahmen ergeben (retrograde Ermittlung). Bei mehreren Kassen müssen die Kassenberichte einzeln und der Bargeldbestand der jeweiligen Kasse zuordenbar sein.

Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig. Ein Zählprotokoll ist nicht zwingend erforderlich (BFH-Beschluss vom 16.12.2016 X B 41/16), dient aber als zusätzlicher Nachweis der vollständigen Ermittlung der Einnahmen. Wird jedoch ein Zählprotokoll erstellt und für die Einnahmenermittlung verwendet, ist es aufzubewahren.

Die Ausgaben, Einnahmen, Entnahmen und Einlagen (einschl. Herkunftsnachweis) sind durch Belege (ggf. Eigenbelege) nachzuweisen. Nur ein in dieser Weise erstellter Kassenbericht ist zulässig und ordnungsgemäß.

Mit Standardsoftware (z. B. Office-Programmen) erstellte Tabellen entsprechen nicht dem Grundsatz der Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 AO). Am Markt erhältliche Software wird nur dann als ordnungsgemäß anerkannt, wenn eine nachträgliche Änderung nicht möglich ist oder mit einem entsprechenden Vermerk gekennzeichnet wird. Siehe AEAO zu § 146.

6. Einsatz elektronischer Kassensysteme

Seit dem 01.01.2017 ist die Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 (a. a. O.) ausgelaufen. Die Erleichterungen aus dem BMF-Schreiben vom 09.01.1996 BStBl I 1996, 34 gelten damit nicht mehr. Es dürfen seit dem 01.01.2017 nur noch elektronische Kassensysteme (computergestützte Kassensysteme oder elektronische Registrierkassen) verwendet werden, die die in dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010 konkretisierten Anforderungen voll erfüllen. Alle hiermit erstellten Unterlagen i. S. d. § 147 Abs. 1 AO, also insbesondere Journaldaten (Daten der Einzelaufzeichnung), Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten, Rechnungen i. S. d. §14 UStG), müssen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist (10 Jahre) jederzeit verfügbar und maschinell auswertbar in digitaler Form unveränderbar vorgehalten werden (siehe auch Rzn. 107 ff und 113 ff GoBD). Bei Umstellung auf ein neues elektronisches Kassensystem wird empfohlen, die »Alt-Kasse« weiterhin aufzubewahren.

Bitte beachten Sie, dass ab dem 01.01.2020 auch die neuen Anforderungen des § 146a AO zu erfüllen sind (Siehe Punkt 1 und 2) und die von Ihnen verwendeten elektronischen Kassensysteme der Finanzbehörde gem. § 146a Abs. 4 AO zu melden sind.

7. Verfahrensdokumentation

Die Verfahrensdokumentation beschreibt die organisatorischen und technisch gewollten Prozesse im Unternehmen als Ganzes und umfasst damit auch die Beschreibung der unternehmensspezifischen Funktion und Verwendung der jeweils eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme.

Die Verfahrensdokumentation besteht daher in der Regel aus einer allgemeinen Beschreibung nebst Beschreibung der betrieblichen Prozesse sowie einer Anwenderdokumentation und einer technischen Systemdokumentation (Rz. 153 GoBD). Auch die Beschreibung des internen Kontrollsystems ist Bestandteil der Verfahrensdokumentation (hierzu zählen z.B. auch sogenannte „Kassieranweisungen“ oder „Kassenanweisungen“ für die jeweiligen Kassenbediener).

Bei elektronischen Kassensystemen kommt insbesondere der technischen Systemdokumentation eine zentrale Bedeutung zu. Alle Funktionen des elektronischen Kassensystems (incl. tatsächlicher Systemkonfigurationen und Programmierungen), die Art und Weise der Datenverarbeitung und Datenspeicherung in der hinterlegten Datenbank (incl. Entity-Relationship-Diagramm [ER-Diagramm]), sowie verwendete Sicherungsmechanismen zur Verhinderung unerkannter nachträglicher Veränderung an den Daten sind nachvollziehbar zu dokumentieren.

Fehlen Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen schweren formellen Mangel der Buchführung dar (BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl II 2015, 743).

8. Datenzugriffsrecht

Der Finanzverwaltung steht nach § 147 Abs. 6 AO bezüglich der digitalen, aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Kassendaten im Rahmen einer Außenprüfung das Recht auf Datenzugriff zu. Hier kann im Rahmen des unmittelbaren oder mittelbaren Datenzugriffs Einsicht am Kassensystem vorgenommen oder eine Datenträgerüberlassung verlangt werden.

Für die Datenträgerüberlassung sind alle erforderlichen Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger (z. B. CD, DVD, USB-Stick) zur Verfügung zu stellen. Das Unternehmen muss also selbst dafür sorgen, dass die Einzeldaten mit allen Strukturinformationen in der Kasse nicht nur gespeichert, sondern auch exportiert werden können.

Um die fehlerfreie und leichte Übernahme der Daten in die Prüfsoftware der Finanzverwaltung zu gewährleisten, sind die jeweiligen Strukturinformationen zu den Daten (Feldname, Beschreibung des Feldinhalts, Feldtyp, Verknüpfungen, etc.) ebenfalls in maschinell auswertbarer Form beizufügen. Weitere Informationen sind dem BMF Schreiben vom 14.11.2014 (GoBD) und den "Ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung" zu entnehmen, die auf der Homepage des BMF veröffentlicht sind (<http://www.bundesfinanzministerium.de/>).

Soweit die Daten nicht nach dem dort aufgeführten XML-basierten Beschreibungsstandard (oft als „GDPdU-Standard“ oder „GoBD-Standard“ bezeichnet) vorgelegt werden können, sind die Strukturinformationen in anderer Form maschinell auswertbar zur Verfügung zu stellen. Dies gilt auch für Daten, die sich bei Dritten befinden (z.B. Rechenzentrum).

Die Kosten trägt der Steuerpflichtige (§ 147 Abs. 6 S. 4 AO).

9. Kassen-Nachschaу (§ 146b AO)

Ein neues Kontrollinstrument der Finanzverwaltung ist seit dem 01.01.2018 die Kassen-Nachschaу. Zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen (Kasseneinnahmen, Kassenausgaben) kann ein Amtsträger unangekündigt – während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten – die Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume betreten. Nachdem der Amtsträger sich ausgewiesen hat, ist der Steuerpflichtige oder dessen Vertreter (§ 34 AO) bzw. die Personen mit Zugriffs- und Benutzungsrechten für das Kassensystem (§ 35 AO) zur Mitwirkung im Rahmen der Kassen-Nachschaу verpflichtet.

Der Kassen-Nachschaу unterliegen u.a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen.

Bei der Kassen-Nachschau dürfen Daten des elektronischen Aufzeichnungssystems durch den Amtsträger eingesehen werden. Auch kann die Übermittlung von Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger verlangt werden. Die Datenübermittlung über einheitliche digitale Schnittstelle gilt erst ab 01.01.2020.

Einzelheiten regelt der AEAO zu § 146b, BMF-Schreiben vom 29.05.2018, IV A 4-S 0316/13/10005:054, BStBl I 2018, 699.

10. Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge.

Darüber hinaus stellen gem. § 379 AO ab 01.01.2020 Verstöße gegen die Einzelaufzeichnungspflicht oder gegen § 146a AO (z.B. kein korrekter Einsatz einer technischen Sicherheitseinrichtung) Ordnungswidrigkeiten dar, die mit einem Bußgeld bis 25.000 Euro geahndet werden.