

## Arbeitshilfe

# „Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschaу“

### Vorbemerkung

Eine ordnungsgemäße Kassenführung ist insbesondere für bargeldintensive Betriebe von grundlegender Bedeutung, da ansonsten im Rahmen von Betriebsprüfungen gravierende Steuernachzahlungen drohen. **Seit dem 1. Januar 2018 kann die Finanzverwaltung unangekündigt während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten zur Kassen-Nachschaу erscheinen und zeitnah die ordnungsgemäße Erfassung und Verbuchung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme und sog. offener Ladenkassen überprüfen ([§ 146b Abs. 1 AO](#)).** Damit geht ein erhöhtes Entdeckungsrisiko materieller und formeller Mängel in der Kassenführung einher.

Im Hinblick auf eine mögliche Kassen-Nachschaу, bei der die **wesentlichen Prüfungshandlungen beim Steuerpflichtigen durchgeführt** werden, ist es empfehlenswert, dass sich der Steuerpflichtige und auch seine Mitarbeiter auf diese „außergewöhnliche“ Situation vorbereiten.<sup>1</sup> Gerade aufgrund dessen, dass eine Kassen-Nachschaу unangemeldet erfolgen wird, sichert eine **solide Vorbereitung eine gute Basis für eine strukturierte Prüfung mit einem möglichst geringen Eingriff in die Betriebsabläufe**. Ferner sinkt die Wahrscheinlichkeit, dass aufgrund von Mängeln im Rahmen der Kassen-Nachschaу ein Anlass für den Prüfer besteht, zu einer Außenprüfung überzugehen.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen den Unternehmen eine Hilfestellung insbesondere zur Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschaу bieten. Anhand von Fragen wird der Leser gezielt durch die einzelnen Themenbereiche geleitet, die sich in diesem Zusammenhang stellen. Ferner soll dem Leser hierdurch ermöglicht werden, die Ausarbeitung nur punktuell zu einzelnen Aspekten zu lesen. Da ein Übergang von der Kassen-Nachschaу auf eine reguläre Außenprüfung möglich ist ([§ 146 Abs. 3 Satz 2 AO](#)), werden auch vereinzelte Fragestellungen beantwortet, die sich im Zusammenhang mit der Vorbereitung auf eine Außenprüfung stellen.

**Zur Umsetzung in der Praxis wird die Hinzuziehung sowohl des Steuerberaters als auch des IT- bzw. Kassendienstleisters dringend empfohlen.**

---

<sup>1</sup> Da die Praxis, alle Personen durch entsprechende Sprachformen gleich zu behandeln, das Lesen der Texte sehr mühsam macht, werden in allen Fällen, wo das Geschlecht keine Rolle spielt, jegliche Formen willkürlich verwendet. So umfasst z. B. der Begriff „Mitarbeiter“ jeden Geschlechts.

## Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	2
<b>Thema: Allgemeine Anforderungen an die Aufzeichnung relevanter Geschäftsvorfälle und deren Aufbewahrung</b> .....	5
Was sind Geschäftsvorfälle im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO? .....	5
Was sind andere Vorgänge im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO? .....	5
Aus welchen Vorschriften ergeben sich die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten?.....	6
Wie wird der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht von der Finanzverwaltung ausgelegt? .....	6
Gibt es Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht? .....	7
Was ist bei der Erstellung von Einzeldaten hinsichtlich der Bezeichnung des Geschäftsvorfalles zu beachten? .....	7
Wann ist eine Bezeichnung „handelsüblich“? .....	7
In welchen Fällen sind die Kundendaten aufzuzeichnen und aufzubewahren? .....	7
Welche Risiken bestehen bei der Führung einer sog. offenen Ladenkasse ohne Anfertigung von Einzelaufzeichnungen? .....	8
Ist die Führung einer offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen auch bei Betrieben mit Umsätzen zu unterschiedlichen Steuersätzen möglich? .....	8
Gibt es Vorgaben, welche Mindestangaben auf einem Kassenbeleg vorhanden sein müssen? .....	9
Was ist bei der Überprüfung der Einhaltung der Aufbewahrungsfristen zu beachten?.....	10
Was gilt bei der Aufbewahrung von Rechnungen gem. § 14b UStG bei Einsatz von elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen? .....	10
Wann sind Hardware und/oder Software von „Alt-Kassen“ aufzubewahren?.....	11
Was ist vor einer Vernichtung von Alt-Kassen zu beachten?.....	11
Warum sind die Anfertigung und Aufbewahrung von freiwilligen Aufzeichnungen sinnvoll? .....	12
Wann sind Terminkalender aufbewahrungs- und vorlagepflichtig? .....	12
<b>Thema: Elektronische Aufzeichnungssysteme - Einhaltung der Anforderungen des § 146a AO und § 1 KassenSichV</b> .....	13
Auf welche elektronischen Aufzeichnungssysteme kann sich die Kassen-Nachschaue erstrecken? .	13
Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme sind mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen? .....	14
Wann besitzt ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kassenfunktion? .....	14
Wann liegen „bloße“ Eingabegeräte vor, die nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen sind? .....	14
Was ist bei Software-Komponenten für den Barverkauf z. B. im Rahmen von „click&collect“ hinsichtlich der Aufrüstungsverpflichtung mit einer TSE zu beachten? .....	15
Wann liegen Waren- und Dienstleistungsautomaten vor, die gemäß § 1 Satz 2 KassenSichV nicht mit einer TSE auferüstet werden müssen? .....	15

Gelten die Vorschriften zur Aufrüstungsverpflichtung auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts?.....	16
Gilt die Aufrüstungsverpflichtung für alle Registrierkassen?.....	16
Was war zu beachten, wenn die Nichtbeanstandungsregelung des Bundesfinanzministeriums und ggf. der Länder im Hinblick auf die fehlende Aufrüstung der eingesetzte elektronischen Aufzeichnungssysteme mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung in Anspruch genommen wurden? .....	17
<b>Thema: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung</b> .....	17
Woraus besteht eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung und wie kann eine Einbindung von elektronischen Aufzeichnungssystemen an eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung erfolgen? .....	17
Worauf ist bei der Verwendung von cloudbasierten TSE besonders zu achten? .....	18
Welche Daten werden durch die TSE aufgezeichnet? .....	19
Was ist zu beachten, wenn die eingesetzte TSE-Lösung (vorzeitig) das Zertifikat verliert? .....	19
<b>Thema: Einheitliche digitale Schnittstelle</b> .....	20
Was ist die einheitliche digitale Schnittstelle? .....	20
Gibt es Vorgaben der Finanzverwaltung in Bezug auf die Aufzeichnung von Daten, damit diese im Rahmen einer Kassen-Nachschaue zur Verfügung gestellt werden können und wie ist die Einhaltung zu überprüfen?.....	20
<b>Thema: Kassensturz</b> .....	21
Was ist bei der Sicherstellung der sog. Kassensturzfähigkeit zu beachten? .....	21
<b>Thema: Beleg und Belegausgabepflicht</b> .....	22
Was muss im Hinblick auf die Belegausgabepflicht beachtet werden? .....	22
Welche Belegprüfungen finden im Vorgriff auf eine Kassen-Nachschaue durch den Finanzbeamten statt?.....	22
Was ist bei der Ausstellung von Bewirtschaungsbelegen mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des § 146a AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV zu beachten?.....	23
<b>Thema: Verfahrensdokumentation und Internes Kontrollsystem</b> .....	23
Welche Elemente einer Verfahrensdokumentation sind in Bezug auf die Kassenführung von Bedeutung? .....	24
Welche Elemente eines Internen Kontrollsystems sind in Bezug auf die Kassenführung von Bedeutung? .....	26
<b>Thema: Sicherstellung des Datenzugriffsrechts (Kassendaten, TAR-Files)</b> .....	26
Durch welche Einzelschritte kann die Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben erfolgen? .....	27
Welche Arten des Datenzugriffs durch den Amtsträger müssen gewährleistet werden und wie wird dies sichergestellt? .....	27
Über welchen Prüfungszeitraum kann sich eine Kassen-Nachschaue erstrecken? .....	28

Welche Prüfmöglichkeiten bestehen mit der Prüfungssoftware AmadeusVerify für die Finanzverwaltung? .....	28
Was gilt es zu bedenken, wenn Unterlagen bei einem Dritten und daher nicht vor Ort sind? .....	29
<b>Thema: Simulation einer Kassen-Nachschau, ggf. unter Analyse der Kassendaten (Loss-Prevention Audit)</b> .....	29
Welche Gründe sprechen für die Simulation einer Kassen-Nachschau? .....	29
<b>Thema: Besprechung mit dem Steuerberater hinsichtlich Möglichkeiten der „Beeinflussung des Prüfungsklimas“ und der Verantwortlichkeiten bei Nachfragen des Amtsträgers</b> .....	31
<b>Thema: Erstellung einer Anweisung an die Mitarbeiter bei Durchführung einer Kassen-Nachschau</b> .....	31
In welchen Fällen kann eine zeitliche Verlegung der Kassen-Nachschau z. B. beantragt werden? .....	32
Kann eine räumliche Verlegung der Kassen-Nachschau beantragt werden? .....	32
Welchen Inhalt sollte eine Anweisung an die Mitarbeiter haben? .....	32
Wie erfolgt eine Identifizierung des Prüfers und woraus ergibt sich der Prüfungsumfang? .....	32
Wie sollen sich die Mitarbeiter bei Nachfragen des Prüfers verhalten? .....	33
Welcher Mitarbeiter darf welche Unterlagen herausgeben? .....	33
Wer ist für die Systemprüfung oder die Erstellung von Testbelegen zuständig? .....	34
Wer ist zum Datenexport befugt? .....	34
Welcher Mitarbeiter nimmt den Kassensturz vor? .....	34
Dokumentation der „Notfall“-Telefonnummern für den Fall einer Kassen-Nachschau (Steuerpflichtiger, Steuerberater, IT-/Kassendienstleister)? .....	35
Welche Räume dürfen durch den Amtsträger betreten werden und welcher Mitarbeiter übernimmt die Begleitung des Amtsträgers? .....	35
Wie ist zu verfahren, wenn der Prüfer zur Außenprüfung überleitet? .....	36
<b>Thema: Beendigung der Kassen-Nachschau</b> .....	36
Sind wiederholte Kassen-Nachschauen möglich? .....	37

## Thema: Allgemeine Anforderungen an die Aufzeichnung relevanter Geschäftsvorfälle und deren Aufbewahrung

Sowohl im Hinblick auf eine Kassen-Nachschau als auch auf eine Außenprüfung ist sicherzustellen, dass sämtliche aufzeichnungs-, aufbewahrungs- und vorlagepflichtigen (Einzel-)Daten jederzeit zur Verfügung gestellt werden können. Die nachfolgenden Ausführungen sind knapp gehalten und können als Basis für eine (stichprobenhafte) Überprüfung in Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschau, aber auch auf eine Außenprüfung herangezogen werden. Weitere Einzelheiten sollten gemeinsam mit dem Steuerberater besprochen werden.

Zu Beginn der Vorbereitung ist es empfehlenswert, alle Geschäftsvorfälle zu identifizieren und nachzuhalten, wann, wo und wie diese erfasst werden. Dies sichert zum einen die **Überprüfung der Einhaltung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten** sowie zum anderen die **Identifizierung aller relevanten Datenverarbeitungssysteme**. Weiter kann auf dieser Basis geprüft werden, ob die Aufzeichnungen in dem erforderlichen **Format der einheitlichen digitalen Schnittstelle** (vgl. Ausführungen zum [Thema Einheitliche digitale Schnittstelle](#)) vorliegen und zum **Datenzugriff** bereitgestellt werden können (vgl. Ausführungen zum [Thema Sicherstellung des Datenzugriffs](#)).

Von besonderer Bedeutung sind die in § 146a Abs. 1 Satz 1 AO genannten **mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem (eAS) geführten Aufzeichnungen, Geschäftsvorfälle und andere Vorgänge**.

### Was sind Geschäftsvorfälle im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO?

**Geschäftsvorfälle** sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern. Hierzu zählen z. B. folgende Geschäftsvorfälle, die in einem elektronischen Aufzeichnungssystem (eAS) i. S. d. § 146a AO erfasst werden können:

- Eingangs-/Ausgangs-Umsatz,
- nachträgliche Stornierung eines Umsatzes,
- Trinkgelder (Arbeitnehmer und Unternehmer),
- Gutschein (Ausgabe, Einlösung),
- Privatentnahme, Privateinlage,
- Wechselgeld-Einlage,
- Lohnzahlung aus der Kasse,
- Geldtransit.<sup>2</sup>

### Was sind andere Vorgänge im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO?

Unter **anderen Vorgängen** sind Aufzeichnungsprozesse zu verstehen, die nicht durch einen Geschäftsvorfall, sondern durch andere Ereignisse im Rahmen der Nutzung des Kassensystems ausgelöst werden und zur nachprüfaren Dokumentation der zutreffenden und vollständigen Erfassung der Geschäftsvorfälle notwendig sind. Hierzu zählen z. B. Trainingsbuchungen, Sofort-

---

<sup>2</sup> [AEAO zu § 146a, Nr. 1.10.](#)

Stornierung eines unmittelbar zuvor erfassten Vorgangs, Belegabbrüche, erstellte Angebote, nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle (z. B. Bestellungen).<sup>3</sup>

### Aus welchen Vorschriften ergeben sich die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten?

Die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten ergeben sich aus den gesetzlichen Regelungen [§§ 238 ff. Handelsgesetzbuch \(HGB\)](#) für Kaufleute, [§§ 4 Abs. 1, 5 Einkommensteuergesetz \(EStG\)](#) und §§ 140-148 Abgabenordnung (AO).<sup>4</sup> Ferner sind umsatzsteuerliche Aufzeichnungspflichten zu beachten ([§ 22 Umsatzsteuergesetz \(UStG\)](#), §§ 63 ff. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)).

Wie die Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten umzusetzen sind, regeln aus Verwaltungssicht eine Vielzahl sog. BMF-Schreiben,<sup>5</sup> welche u. a. im Zusammenhang mit der Kassenführung veröffentlicht wurden.<sup>6</sup>

Von besonderer Bedeutung für die Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen ist die **Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 AO)**.<sup>7</sup> Diese gilt **unabhängig von der Gewinnermittlungsart des Steuerpflichtigen** (Bilanzierung/ Einnahmeüberschussrechnung EÜR).

### Wie wird der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht von der Finanzverwaltung ausgelegt?

Die Finanzverwaltung hat mit einem Anwendungserlass zu § 146 AO ihre Auffassung veröffentlicht, wie der Grundsatz der Einzelaufzeichnung aus Sicht der Finanzämter ausgelegt wird.<sup>8</sup> Sowohl elektronische als auch handschriftliche Einzelaufzeichnungen müssen **jeden Geschäftsvorfall unmittelbar nach seinem Abschluss** und in einem Umfang dokumentieren, der einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit ermöglicht, diesen hinsichtlich

- seiner Grundlagen,
- seines Inhaltes,
- seiner Entstehung,
- der Abwicklung sowie
- seiner Bedeutung für das Unternehmen

nachzuvollziehen.

<sup>3</sup> [AEAO zu § 146a AO, Nr. 1.11](#)

<sup>4</sup> In einer Vielzahl außersteuerlicher Gesetze und Rechtsverordnungen sind Pflichten zur Führung bestimmter Bücher und Aufzeichnungen vorgesehen, die als sog. abgeleitete Aufzeichnungspflichten auch für die Besteuerung zu erfüllen sind (§ 140 AO).

<sup>5</sup> U.a. BMF-Schreiben vom 17. Juni 2019 - IV A 4 - S 0316-a/18/10001, Anwendungserlass zu § 146a AO; BMF-Schreiben vom 19. Juni 2018 - IV A 4 - S 0316/13/10005 :053, Anwendungserlass zu § 146 AO; BMF-Schreiben vom 28. Mai 2020 - IV A 4 - S 0316-a/20/10003 :002, Änderung des Anwendungserlasses zu § 146a AO; BMF-Schreiben vom 4. November 2021 – IV A 4 – S 0310/19/10001 :003 zur Änderung des Anwendungserlasses zur AO; [BMF-Schreiben vom 30. Juni 2023](#) – IV D 2 – S 0316-a/20/10003:006, Neufassung des Anwendungserlasses zu § 146a AO.

<sup>6</sup> Teutemacher/Krullmann, Handbuch zur Kassenführung – Praxisbuch für rechtssichere Umsetzung, 4. Auflage 2023, S. 24 ff.; Achilles/Pump, Lexikon der Kassenführung, 1. Auflage 2018, S. 101 ff.

<sup>7</sup> § 146 Abs. 1 AO: Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind **einzel**n, **vollständig**, **richtig**, **zeitgerecht** und **geordnet** vorzunehmen.

<sup>8</sup> AEAO zu § 146, Nr. 2.

### Gibt es Ausnahmen vom Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht?

Die Einzelaufzeichnungspflicht besteht **nicht bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen** gegen Barzahlung ([§ 146a Abs. 2 Satz 3 AO](#)). Diese Ausnahmeregelung gilt nur bei der Kassenführung mittels „offener Ladenkasse. Sie findet keine Anwendung, wenn elektronische Aufzeichnungssysteme genutzt werden oder unbare Zahlungen möglich sind. Aufgrund des Wortlautes gilt diese Ausnahmeregelung nicht ohne Weiteres auch für **Dienstleistungen**.<sup>9</sup> Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung zur Anwendbarkeit auf Dienstleistungen im AEAO zu § 146 dargelegt.<sup>10</sup> Werden tatsächlich Einzelaufzeichnungen geführt, ist eine Berufung auf die Ausnahme ausgeschlossen.

### Was ist bei der Erstellung von Einzeldaten hinsichtlich der Bezeichnung des Geschäftsvorfalles zu beachten?

Aufgrund der Einzelaufzeichnungspflicht muss aus den Kasseneinzeldaten u.a. die **eindeutige Bezeichnung des Artikels oder der Dienstleistung** erkennbar sein. Im Grundsatz erfordert dies eine artikelgenaue Bezeichnung. Auch die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges erfordert eine eindeutige und leicht nachprüfbar Bezeichnung der Leistung, über die abgerechnet wird (**handelsübliche Bezeichnung**).

Beim Verkauf einer Vielzahl von Waren können dann **Warengruppen** gebildet werden, wenn mehrere gleichartige Produkte mit einem einheitlichen Einzelverkaufspreis verkauft werden. Entsprechendes gilt für Dienstleistungen.

### Wann ist eine Bezeichnung „handelsüblich“?

Welche Anforderungen an diese aus umsatzsteuerlicher Sicht ([§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG](#)) durch die Finanzverwaltung gestellt werden, hat das Bundesfinanzministerium im Nachgang zum [Urteil des BFH vom 10. Juli 2019](#) in einem am 1. Dezember 2021 veröffentlichten [BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2021](#) dargelegt. Danach gilt Folgendes:

„Insgesamt muss die Bezeichnung einer Leistung in der Rechnung sowohl für umsatzsteuerliche Zwecke als auch für die Erfordernisse eines ordentlichen Kaufmanns den Abgleich zwischen gelieferter und in Rechnung gestellter Ware ermöglichen. So muss auch ausgeschlossen werden können, dass eine Leistung mehrfach abgerechnet wird. Die erbrachte Leistung muss sich eindeutig und leicht nachprüfen lassen. (...) „**Handelsüblich**“ ist eine Bezeichnung dann, wenn sie unter Berücksichtigung von Handelsstufe, Art und Inhalt der Lieferungen den Erfordernissen von Kaufleuten i. S. d. HGB genügt und von Unternehmern in den entsprechenden Geschäftskreisen allgemein (d. h. nicht nur gelegentlich) verwendet wird.“

### In welchen Fällen sind die Kundendaten aufzuzeichnen und aufzubewahren?

Die Einzelaufzeichnungsverpflichtung umfasst auch die Aufzeichnung der **Identität des Vertragspartners**. Ausnahmen bestehen für die Fälle, dass eine Aufzeichnung nicht zumutbar ist. Unter Berücksichtigung branchenspezifischer Mindestaufzeichnungspflichten, der Zumutbarkeit und

<sup>9</sup> [BFH-Beschluss vom 12. Juli 2017 – X B 16/17](#): Zumutbarkeitsregel kann auch auf **Klein-Dienstleister** angewendet werden.

<sup>10</sup> [AEAO zu § 146](#), Nr. 2.2.6: Geschäftsbetrieb muss auf eine **Vielzahl von Kundenkontakten** ausgerichtet sein und der **Kundenkontakt beschränkt** sich im **Wesentlichen auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang**.

abhängig vom tatsächlichen Betriebsablauf kann auf die Aufzeichnung der Kundenidentität verzichtet werden, soweit diese zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht erforderlich ist. Unschädlich ist, wenn der Verkäufer aufgrund außerbetrieblicher Gründe tatsächlich viele seiner Kunden namentlich kennt.<sup>11</sup>

Das gilt auch, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem (eAS) eine **Kundenerfassung oder Kundenverwaltung** zulässt, die Daten jedoch tatsächlich nicht oder nur teilweise erfasst werden. Findet hingegen eine Aufzeichnung des Kundennamens statt, besteht dafür auch eine Aufbewahrungspflicht, sofern gesetzliche Vorschriften einer solchen nicht entgegenstehen.<sup>12</sup>

### Welche Risiken bestehen bei der Führung einer sog. offenen Ladenkasse ohne Anfertigung von Einzelaufzeichnungen?

Die Führung einer offenen Ladenkasse ohne die Anfertigung von Einzelaufzeichnungen ist aus mehreren Gründen risikobehaftet. Stellt der Prüfer „Auffälligkeiten“ fest, so können diese nur schwerlich aufgeklärt werden, wenn die Tageslosung in einer Summe aufgezeichnet wird.<sup>13</sup> Die Summen lassen sich nicht in ihre Einzelbestandteile (Anzahl der verkauften Artikel, Einzelpreise, Rabatte etc.) zerlegen.<sup>14</sup> Daraus resultiert eine Gefahr der Überbesteuerung. Die Anfertigung von freiwilligen Aufzeichnungen gewinnen infolgedessen bei der Führung einer offenen Ladenkasse an Bedeutung (vgl. Ausführungen zur Frage [„Warum sind die Anfertigung und Aufbewahrung von freiwilligen Aufzeichnungen sinnvoll?“](#)).

Daher sollte eine offene Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen nur nach sorgfältiger Abwägung und unter Rücksprache mit dem Steuerberater erfolgen.

#### Hinweis:

Bei der Kassenführung mittels „offener Ladenkasse“ ohne Einzelaufzeichnungen muss zwingend ein retrograd aufgebauter Kassenbericht genutzt werden.

Hierbei ist stets vom gezählten Kassenbestand am Ende des jeweiligen Geschäftstages auszugehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortages sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen.<sup>15</sup>

### Ist die Führung einer offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen auch bei Betrieben mit Umsätzen zu unterschiedlichen Steuersätzen möglich?

Unternehmer, deren **Umsätze unterschiedlichen Steuersätzen** unterliegen, müssen in ihren Aufzeichnungen ersichtlich machen, wie sich die Entgelte auf die einzelnen Steuersätze verteilen ([§ 22 Abs. 2 UStG](#)). Der Prüfer kann anhand von **Testkäufen** u. a. die zutreffende Trennung der Entgelte (7%/19%) z. B. bei Verzehr an Ort und Stelle oder Außer-Haus-Verkauf überprüfen.

<sup>11</sup> AEAO zu § 146 AO, Nr. 2.2.5; Achilles/Pump, a.a.O, S. 154 f. mit **Beispielen aus der Praxis**.

<sup>12</sup> AEAO zu § 146 AO, Nr. 2.1.5.

<sup>13</sup> Danielmeyer, Die Digitalisierung der Betriebsprüfung, S. 51.

<sup>14</sup> Achilles/Pump, Lexikon der Kassenführung, S. 266 f.

<sup>15</sup> AEAO zu § 146, Nr. 3.3

Besondere Bedeutung erlangt die Einhaltung dieser Verpflichtung beim Einsatz einer offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen. Dem Unternehmer, dem wegen der Art und des Umfangs des Geschäfts eine Trennung der Entgelte und Teilentgelte bzw. der Bemessungsgrundlagen nach Steuersätzen in seinen Aufzeichnungen nicht zuzumuten ist, kann das Finanzamt **auf Antrag Erleichterungen** gewähren ([§ 63 Abs. 4 UStDV](#)). Daher ist zu prüfen, ob ein entsprechender Antrag beim zuständigen Finanzamt gestellt wurde.

### Gibt es Vorgaben, welche Mindestangaben auf einem Kassenbeleg vorhanden sein müssen?

§ 6 KassenSichV regelt die Vorgaben für die Mindestangaben eines Belegs. Hiernach müssen Belege aktuell folgende Mindestangaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- die Transaktionsnummer,
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems **und** die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.<sup>16</sup>,
- Prüfwert und den fortlaufenden Signaturzähler<sup>17</sup> und
- Betrag je Zahlart.

Die Angaben müssen für jedermann ohne maschinelle Unterstützung lesbar (Klarschriftangaben) oder aus einem QR-Code auslesbar sein.

#### **Hinweis:**

Sinnvoll ist nicht nur die Überprüfung der Einhaltung der Mindestangaben auf den abgegebenen Belegen, sondern die Prüfung sollte auch beinhalten, dass nachvollzogen wird, woher die Daten stammen.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> Verordnung zur Änderung der KassenSichV vom 30. Juli 2021: ab 1. Januar 2024 sind beide Seriennummern anzugeben (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 6 KassenSichV).

<sup>17</sup> Verordnung zur Änderung der KassenSichV vom 30. Juli 2021: ab dem 1. Januar 2024. Die Finanzverwaltung hatte diese Angaben bereits mit Veröffentlichung des AEAO zu § 146a von 17. Juni 2019 gefordert.

<sup>18</sup> Danielmeyer, a.a.O., S. 46. Der Autor zeigt ferner auf der S. 64 ff. mit Hilfe einer **Analyse** von fünf **Kassenbelegen** auf, welche Informationen der Prüfer anhand eines Kassenbeleges bekommt und welche etwaig vorhandenen Mängel auftreten können.

## Was ist bei der Überprüfung der Einhaltung der Aufbewahrungsfristen zu beachten?

Die Einhaltung der Aufbewahrungspflichten ist ein „Basic“-Baustein für die **Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen**. Diese ergeben sich für Kaufleute aus §§ 257 und 261 HGB und betragen danach sechs bzw. zehn Jahre. §§ 147 und 147a AO sowie diverse Vorschriften in Einzelsteuergesetzen (z. B. §§ 14, [14b Abs. 1 UStG](#)) regeln die steuerlichen Aufbewahrungspflichten.

Gemäß [§ 147 Abs. 1 Nr. 5 AO](#) sind auch **Unterlagen** aufzubewahren, **soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind**. Vielfach ist aufgrund des sehr weitgefassten Wortlautes die Bestimmung der Unterlagen mit Schwierigkeiten verbunden. Hierunter sind Unterlagen zu fassen, die für die Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit erforderlich sind und einen Einblick in das Geschäftsgeschehen ermöglichen.<sup>19</sup>

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“<sup>20</sup> vom 20. Dezember 2022 wurden neue **Ordnungswidrigkeitstatbestände** in § 379 AO ergänzt. Hierzu zählen solche bei **Verstößen gegen die Aufbewahrungspflichten von steuerrelevanten Unterlagen** während der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist ([§ 379 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AO](#)). **Bevor Sie Unterlagen vernichten, sollten Sie daher Kontakt mit Ihrem Steuerberater aufnehmen.**

Zu beachten ist zudem, dass die **Aufbewahrungsfrist für die Verfahrensdokumentation** (vgl. Ausführungen zum [Thema Verfahrensdokumentation](#)) solange und soweit nicht abläuft, wie diese zum Verständnis der Unterlagen erforderlich ist.<sup>21</sup>

## Was gilt bei der Aufbewahrung von Rechnungen gem. § 14b UStG bei Einsatz von elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen

Das BMF hat mit Schreiben vom 16. November 2021<sup>22</sup> Ausführungen zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Anforderungen der **Aufbewahrung von Rechnungen nach § 14b UStG bei elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen** veröffentlicht.

„Soweit der Unternehmer Rechnungen mithilfe elektronischer oder computergestützter Kassensysteme oder Registrierkassen erteilt, ist es hinsichtlich der erteilten Rechnungen im Sinne des § 33 UStDV ausreichend, wenn ein Doppel der Ausgangsrechnung (Kassenbeleg) aus den unveränderbaren digitalen Aufzeichnungen reproduziert werden kann, die auch die übrigen Anforderungen der GoBD (vgl. BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I S. 1269) erfüllen, insbesondere die Vollständigkeit, Richtigkeit und Zeitgerechtigkeit der Erfassung (siehe auch [§ 146 Abs. 1 und 4 AO](#)).“

<sup>19</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 74

<sup>20</sup> BGBl I 2022, S. 2730.

<sup>21</sup> BMF-Schreiben vom 28. November 2019, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), Rz. 154. Peters, Schönberger & Partner mbB stellt auf seiner [Internetseite](#) einen **umfangreichen Praxisleitfaden zu den GoBD** zum Download zur Verfügung, der laufend aktualisiert wird.

<sup>22</sup> [BMF-Schreiben vom 16. November 2021](#) - III C 2 - S 7295/19/10001 :001, Aufbewahrung von Rechnungen nach § 14b UStG; Erfüllung der umsatzsteuerlichen Anforderungen bei elektronischen oder computergestützten Kassensystemen oder Registrierkassen.

### Wann sind Hardware und/oder Software von „Alt-Kassen“ aufzubewahren?

In den Fällen, in denen neue elektronische Aufzeichnungssysteme (eAS) angeschafft werden, ist zu prüfen, ob die Hard- und Software der Alt-Kassen neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten für die Dauer der Aufbewahrungspflicht vorzuhalten ist.

Eine physische Aufbewahrung ist nur dann **nicht erforderlich**, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten müssen unter Einhaltung der Ordnungsvorschriften (§§ 145 -147 AO) **quantitativ und qualitativ gleichwertig** in ein neues elektronisches Aufzeichnungssystem oder in ein Archivsystem überführt werden. **Dies umfasst auch die Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten sowie die erforderlichen Verknüpfungen.**
- Das neue elektronische Aufzeichnungssystem oder das Archivsystem muss in **quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen** der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, welche das ursprüngliche elektronische Aufzeichnungssystem vorgehalten hat.<sup>23</sup>

Im Falle von Systemwechseln oder Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem ist es ausreichend, sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff (Datenüberlassung, z. B. über eine Cloud- oder Online-Dienst, per Datenträgerüberlassung etc.) zur Verfügung gestellt wird (§ 147 Abs. 6 Satz 6 AO).

### Was ist vor einer Vernichtung von Alt-Kassen zu beachten?

Die Hard- und Software der Kassen ist neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten grundsätzlich für die Dauer der Aufbewahrungspflicht vorzuhalten. Bei einer Entscheidung über die Vernichtung von Alt-Kassen sollte unbedingt bedacht werden, dass die **Einhaltung der Anforderungen an die Gewährung eines Datenzugriffs** durch die Finanzverwaltung bei künftigen Betriebsprüfungen und Nachschauen von **zentraler Bedeutung** ist.

Mit dem „Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“ vom 20. Dezember 2022 wurden u. a. ergänzende **Neuregelungen zum Datenzugriff** (§ 147 Abs. 6 Satz 1, 2 AO) durch die Finanzverwaltung und **neue Bußgeldtatbestände in § 379 AO** (§ 379 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AO, § 379 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1h und 1i AO) aufgenommen, die bei einem Systemwechsel oder Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem mit bedacht werden müssen.

Da die **Vernichtung von Alt-Kassen** nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, sollte **zwingend vorher** mit dem Steuerberater und dem Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler eine Prüfung erfolgen, ob die aufgezeichneten Daten trotz des Systemwechsels weiterhin den gesetzlichen Aufbewahrungspflichten entsprechend gespeichert bzw. archiviert werden.<sup>24</sup>

Ggf. sollte ein **Antrag auf Bewilligung von Erleichterungen gem. § 148 AO** gestellt werden.

<sup>23</sup> GoBD, Rz. 142 f.

<sup>24</sup> [FAQ Kassen des BMF](#) zum Thema Kassen-Nachschau und Datenspeicherung.

## Warum sind die Anfertigung und Aufbewahrung von freiwilligen Aufzeichnungen sinnvoll?

Zur Glaubhaftmachung der vollständigen Erfassung der Tageseinnahmen kann die Anfertigung und Vorlage von **freiwilligen Aufzeichnungen** hilfreich sein. Hierzu zählen u. a.

- Auflistungen über den Verderb oder den Eigenverbrauch,<sup>25</sup>
- Bestückungslisten<sup>26</sup>,
- Betriebstagebuch,<sup>27</sup>
- Corona-Dokumentation,<sup>28</sup>
- Terminkalender,
- Zählprotokolle,
- Strichlisten und
- Lieferscheine nach Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungspflicht (vgl. [§ 147 Abs. 3 AO](#)).

Das Führen von **Bestückungslisten** ist insbesondere dann ratsam, wenn der Nachweis der Vollständigkeit der Betriebseinnahmen erschwert ist. Dies ist in der Praxis u. a. bei Warenautomaten relevant.

Ein **Betriebstagebuch** kann „auffällige“ Ergebnisse z. B. bei Lückenanalysen und Zeitreihenvergleichen entkräften. Folgende Geschehnisse können in einem Betriebstagebuch festgehalten werden:

- außergewöhnliche Schließtage,
- Umstände für umsatzstarke und umsatzschwache Tage sowie
- ungewöhnlich hoher Wareneinsatz.

**Zählprotokolle** erleichtern den Nachweis des tatsächlichen Auszählens. Neben der Anzahl von Münzen und Scheinen können in einem Zählprotokoll auch erhaltene Schecks, Kassenschnitte von Kartenzahlungsgeräten, eingelöste und verkaufte Gutscheine sowie Einnahmen in ausländischer Währung zeitgerecht dokumentiert werden.

## Wann sind Terminkalender aufbewahrungs- und vorlagepflichtig?

Sind ausschließlich in den **Terminkalendern** die Namen der Kunden festgehalten oder andere steuerrelevante Aufzeichnungen angefertigt worden, so sind diese nicht mehr lediglich von organisatorischer Bedeutung und sind als Einnahmehauptaufzeichnungen aufbewahrungs- und damit vorlagepflichtig.

---

<sup>25</sup> Danielmeyer, a.a.O., S. 50.

<sup>26</sup> Danielmeyer, a.a.O., S. 50.

<sup>27</sup> Achilles in: Amadeus360/Milcke, Restaurant 2.0, Kapitel "Kassenschau souverän meistern", S. 237.

<sup>28</sup> Achilles/Jope, Corona-Dokumentation – Checkliste zur Vermeidung von Fehlinterpretationen in der Bp, DB 2020, S. 1417. Weitere Informationen zur Erstellung einer **Corona-Dokumentation** sowie ein Muster hat der Zentralverband des Deutschen Handwerks e.V. auf seiner [Internetseite](#) veröffentlicht.

## Thema: Elektronische Aufzeichnungssysteme - Einhaltung der Anforderungen des § 146a AO und § 1 KassenSichV

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde u. a. eine **Aufrüstungsverpflichtung** bestimmter elektronischer Aufzeichnungssysteme (eAS) mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zum 1. Januar 2020 eingeführt.

Die Überprüfung der Einhaltung der „neuen“ Anforderungen wird ein **wesentlicher Kernbereich** der Kassen-Nachschau darstellen und daher empfiehlt sich eine vorherige Überprüfung.

Die **vollständige Identifizierung aller relevanten eAS** sowie die **Sicherstellung der Einhaltung der Aufrüstungsverpflichtung** und die **Überprüfung der Kassensturzfähigkeit** sind maßgeblicher Bestandteil der Vorbereitung für eine mögliche Kassen-Nachschau. Die nachfolgenden Ausführungen sollen eine Hilfestellung geben, welche eAS relevant sind und welche davon mit einer TSE aufgerüstet werden müssen.

### Auf welche elektronischen Aufzeichnungssysteme kann sich die Kassen-Nachschau erstrecken?

Die Kassen-Nachschau kann sich auf jedes elektronische Aufzeichnungssystem (eAS) erstrecken, in dem Kasseneinnahmen und Kassenausgaben aufgezeichnet oder gebucht werden. Dazu zählen u. a.

- elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion<sup>29</sup>,
- Taxameter und Wegstreckenzähler,
- Waren- und Dienstleistungsautomaten<sup>30</sup>,
- Pfandautomaten,<sup>31</sup>
- Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung,<sup>32</sup>
- Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge,
- Geldspielgeräte.

Entsprechendes gilt für **andere vor-, neben- und nachgelagerte Systeme**, soweit die Vorlage der Bücher und Aufzeichnungen zur Feststellung der ordnungsmäßigen Erfassung und Buchung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben erheblich ist (z. B. Daten aus Warenwirtschaftssystemen). Die Vorlageverpflichtung kann sich auch auf **Kontoauszüge** erstrecken, soweit diese der Prüfung der ordnungsmäßigen Erfassung einzelner Vorgänge (z. B. Geldtransit, EC-Karten-Umsätze) dienlich sind.

<sup>29</sup> Weiterführende Informationen zur Aufrüstungsverpflichtung von **Waagen** vgl. u.a. Handreichung zur Kassenführung, S. 4. Diese stellt der Zentralverband des Deutschen Handwerks zum [Download](#) bereit.

<sup>30</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.5.4 zu Definition von Waren- und Dienstleistungsautomaten.

<sup>31</sup> Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zur Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV) vom 31. Mai 2017, [BT-Drucksache 18/12581](#), S. 5: „(...) **Pfandautomaten** (sind) ein Beispiel für Waren- und Dienstleistungsautomaten, die nach § 1 Satz 2 der Kassensicherungsverordnung nicht zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO gehören würden.“

<sup>32</sup> **Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung** sind durch die [Verordnung zur Änderung der Kassensicherungsverordnung](#) (BGBl I S. 3295) in die Regelung des § 1 Satz 2 KassenSichV aufgenommen worden. Im Vorgriff auf diese Regelung wurde am 3. Mai 2021 zur Vermeidung einer nur vorübergehenden Aufrüstung von Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung sowie **Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge** mit einer TSE ein [BMF-Schreiben](#) veröffentlicht.

**Unerheblich ist, ob diese eAS der Aufrüstungsverpflichtung nach § 1 Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) unterliegen.** Das verwendete eAS muss sich nicht im wirtschaftlichen oder zivilrechtlichen Eigentum des Steuerpflichtigen befinden (z. B. Miete, Leasing). **Ausreichend ist, dass es tatsächlich zur Erfassung von Kasseneinnahmen und/oder Kassenausgaben eingesetzt wird.**

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme sind mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen?

Die Einhaltung der **Aufrüstungsverpflichtung** nach § 146a i. V. m. [§ 1 Satz 1 KassenSichV](#) ist von elementarer Bedeutung für die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung. Grundsätzlich ist jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem (eAS) i. S. d. § 146a AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV sowie die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen durch eine TSE zu schützen.

Elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV sind **elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen**. Der Regelung des § 1 Satz 1 KassenSichV ist nicht zu entnehmen, welche eAS als elektronisch oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen einzuordnen sind. Die Finanzverwaltung hat hierzu seine Auffassung in einem Anwendungserlass zu § 146a AO niedergelegt.<sup>33</sup> Danach sind „elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen“ **für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen und deren Abrechnung spezialisierte eAs, die „Kassenfunktion“** haben.

Wann besitzt ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kassenfunktion?

**Kassenfunktion** haben elektronische Aufzeichnungssysteme (eAS) dann, wenn diese der **Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen können**. Dies gilt auch für vergleichbare elektronische, vor Ort genutzte Zahlungsformen – Elektronisches Geld (Geldkarte, virtuelle Konten oder Bonuspunktsysteme von Drittanbietern) sowie an Geldes statt angenommene Gutscheine, Guthabekarten, Bons und dergleichen. Eine Aufbewahrungsmöglichkeit des verwalteten Bargeldbestandes (z. B. Kassenlade) ist nicht erforderlich. (vgl. AEAO zu § 146a AO, Nr. 1.2).

Wann liegen „bloße“ Eingabegeräte vor, die nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen sind?

Bei der Abgrenzung zwischen einem eAS, welches mit einer TSE zu schützen ist und einem Eingabegerät ist darauf abzustellen, ob das jeweilige Gerät seiner Funktion und Zweckbestimmung nach nur eine untergeordnete Hilfsfunktion erfüllt, welches nicht einer selbständigen Nutzung und damit nicht ohne Verbindung zu anderen Geräten nutzbar ist.<sup>34</sup> Soweit eine (kurzzeitige Zwischen-)Speicherung der Geschäftsvorfälle allerdings allein zum Zweck der Weiterleitung, dürfte es sich – trotz einer etwaigen Ablesbar- oder Abrufbarkeit der Daten auf einem etwaigen Bediendisplay – noch um ein bloßes Eingabegerät handeln.<sup>35</sup>

<sup>33</sup> AEAO zu § 146a AO, Rz. 1.2.

<sup>34</sup> [FAQ Kassen des BMF](#) zum Thema Anwendungsbereich.

<sup>35</sup> Bron/Schröder, Der Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146a AO unter besonderer Berücksichtigung technischer Sicherheitseinrichtungen, Der Betrieb 2022, S. 279, 284.

## Was ist bei Software-Komponenten für den Barverkauf z. B. im Rahmen von „click&collect“ hinsichtlich der Aufrüstungsverpflichtung mit einer TSE zu beachten?

Ein besonderes Augenmerk bei der Überprüfung der Einhaltung der Aufrüstungsverpflichtung sollte auf **Softwarekomponenten für den Barverkauf** gelegt werden. Ausweislich der Ausführungen in den [FAQ des BMF](#) dient ein elektronisches Aufzeichnungssystem (eAS) nur dann nicht Barzahlungen, wenn die Erfassung und Abwicklung von Barzahlungsvorgängen bereits durch die installierte Software nicht möglich ist. Dieses ist in der Systemdokumentation nachzuweisen, z. B. durch Bescheinigung des Herstellers, eines Fachhändlers oder eines Software-Dienstleisters. Von einer **Barzahlungsfunktion** ist hingegen bereits dann auszugehen, wenn das System software-technisch grundsätzlich durch eine Aktivierung dieser Funktion durch den Steuerpflichtigen in die Lage versetzt wird, eine Erfassung und Abwicklung von Barzahlungsvorgängen vorzunehmen. **Auf die tatsächliche Verwendung dieser Funktion kommt es nicht an.**

In Zeiten von Corona wurde vielfach die Verkaufsform „click&collect“ eingesetzt. So konnte z. B. nach einer Bestellung im **Webshop** eine Bezahlung bei Abholung vor Ort vorgenommen werden. Grundsätzlich sind eAS in einem Webshop nicht mit einer TSE zu schützen, da der Bezahlvorgang nicht „vor Ort“ stattfindet. Daher sollte die Überprüfung auch den Webshop umfassen, wenn nach erfolgten Bestellungen über den Onlineshop Abholungen mit Zahlungen vor Ort ermöglicht werden bzw. wurden.<sup>36</sup>

## Wann liegen Waren- und Dienstleistungsautomaten vor, die gemäß § 1 Satz 2 KassenSichV nicht mit einer TSE auferüstet werden müssen?

Die Bestimmung, welche Automaten als Waren- und Dienstleistungsautomaten durch die Finanzverwaltung eingeordnet werden, war mit erheblichen **Rechtsunsicherheiten** behaftet.<sup>37</sup> Nachdem die Finanzverwaltung in einem ersten Schritt Definitionen der beiden Begriffe in die FAQ aufgenommen hatte, wurden diese im weiteren in der Neufassung des Anwendungserlasses zu § 146a AO vom 30. Juni 2023 entsprechende Regelungen ergänzt.<sup>38</sup>

Danach sind **Dienstleistungsautomaten** „Automaten, die gegenüber Kund\*innen, ohne Zutun eines Mitarbeitenden, durch einen selbständigen technischen Vorgang eine Dienstleistung erbringen und deren Abrechnung ermöglichen (z. B. Waschsalonautomaten oder Zugangssysteme bei öffentlich zugänglichen WC-Anlagen). Automatische Zugangssysteme ohne Verbindung zu einem Abrechnungs- bzw. Bezahlssystem sind bereits nach § 1 Satz 1 KassenSichV nicht mit einer TSE zu schützen, da sie keine Kassenfunktion haben.“

Bei **Warenautomaten** im Sinne des § 1 Satz 2 Nummer 4 KassenSichV handelt es sich um Automaten, die nach dem Bezahlvorgang, ohne Zutun einer\*eines Mitarbeitenden, automatisch einen selbstständigen technischen Vorgang ausführen und hierdurch die Ware zur Verfügung stellen (z. B. Zigaretten- oder Getränkeautomat).“

Besondere Ausführungen enthalten die [FAQ](#) u.a. zu **Bezahlautomaten** und **Tanksäulen**. Die Finanzverwaltung führt zu den Bezahlautomaten wie folgt aus: „Bei Bezahlautomaten handelt es sich um Automaten, die ausschließlich der baren und unbaren Bezahlung von Waren und Dienstleistungen dienen. Für den Kassivorgang werden Mitarbeitende für die Besorgung der Zahlungsabwicklung

<sup>36</sup> [FAQ Kassen des BMF](#) zum Thema Anwendungsbereich.

<sup>37</sup> Achilles/Jope, Neufassung der Kassen-FAQ zur TSE-Pflicht für Automaten, BBK 2021, S. 1012 ff.

<sup>38</sup> AEAO zu § 146a AO, Nr. 1.5.4.

durch den Bezahlautomaten ersetzt. Ein Bezahlautomat kann ein elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion sein und ist dann mit einer TSE zu schützen. Zur Definition der Kassenfunktion wird auf Nr. 1.2 des AEAO zu § 146a verwiesen.“

Bei einer **Einbindung von Bezahlautomaten** ist es ratsam, **den Steuerberater und den IT- bzw. Kassendienstleister hinzuzuziehen**. In Abhängigkeit zur konkreten Fallkonstellation können sich verschiedene Fragestellungen zur Sicherungspflicht mit einer TSE ergeben, die teilweise mit Rechtsunsicherheiten verbunden sind.<sup>39</sup>

### Gelten die Vorschriften zur Aufrüstungsverpflichtung auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts?

Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Gebietskörperschaften) im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art im Sinne des [§ 4 Körperschaftsteuergesetz](#) (KStG) und/oder als Unternehmer im Sinne des [§ 2 Umsatzsteuergesetz](#) (UStG) steuerlich aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines eAS erfassen, gelten für diese u. a. die Ordnungsvorschriften des § 146a AO. Dies beinhaltet auch die Verpflichtung zur Implementierung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE).<sup>40</sup>

In **Kommunalverwaltungen und öffentlichen Einrichtungen** z. B. bei Zulassungsstellen in Straßenverkehrsämtern, Führerscheinstellen oder Bürgerbüros kommen vielfach **Gebührenkassen** zum Einsatz. Nach Ausführungen der Finanzverwaltung in den FAQ sind solche Kassen, die im hoheitlichen Bereich eingesetzt werden, dann nicht mit einer TSE gegen Manipulationen zu schützen, soweit das System nicht zur Abwicklung steuerlich aufzeichnungspflichtiger Geschäftsvorfälle verwendet wird.<sup>41</sup> Diese Ausführungen sind aber nur bedingt hilfreich u. a. in Bezug auf Gebührenkassen, die nicht ausschließlich im hoheitlichen Bereich genutzt werden.<sup>42</sup>

### Gilt die Aufrüstungsverpflichtung für alle Registrierkassen?

Wurde eine Registrierkasse **nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschafft und genügt diese den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 (sog. [KassenRL 2010](#))**, so durfte diese längstens bis zum 31. Dezember 2022 weiterverwendet werden, wenn sie **bauartbedingt** nicht mit einer TSE auferüstet werden kann. **Nicht umfasst waren PC-Kassen.**

Die Finanzverwaltung forderte, dass das Vorliegen der obigen Voraussetzungen für die jeweils eingesetzte Registrierkasse nachgewiesen werden muss. Der **Nachweis** war der **Verfahrensdokumentation** beizufügen (z. B. durch eine Bestätigung des Kassenherstellers; vgl. zur Verfahrensdokumentation die Ausführungen zum Thema [Verfahrensdokumentation und Internes Kontrollsystem](#)). Problematisch war die Führung des Nachweises, wenn nach der Auslieferung der Registrierkasse individuelle Anpassungen vorgenommen wurden (sog. **Customizing**). In diesen Fällen hatte die **Programmierprotokolle als Teil der Verfahrensdokumentation** an Wichtigkeit gewonnen.

<sup>39</sup> Praxisbeispiel in Achilles/Joep, a.a.O., S. 1019.

<sup>40</sup> [FAQ Kassen des BMF](#) zum Thema Aufzeichnungssystem.

<sup>41</sup> [FAQ Kassen des BMF](#) zum Thema Aufzeichnungssystem.

<sup>42</sup> Achilles/Joep, a.a.O., S. 1012 ff.

Was war zu beachten, wenn die Nichtbeanstandungsregelung des Bundesfinanzministeriums und ggf. der Länder im Hinblick auf die fehlende Aufrüstung der eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung in Anspruch genommen wurden?

Aufgrund dessen, dass am Markt erst Ende 2019 und damit kurz vor Inkrafttreten der Aufrüstungsverpflichtung mit zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen (TSE) zum 1. Januar 2020 vorhanden waren, wurde durch das **BMF** am 6. November 2019 eine sog. [Nichtbeanstandungsregelung](#) erlassen. Danach wurde es nicht beanstandet, wenn die elektronischen Aufzeichnungssysteme (eAS) bis längstens zum 30. September 2020 noch nicht über eine TSE verfügten.

Im Nachgang erließen **fünfzehn Bundesländer**<sup>43</sup> zur Abwendung von Härtefällen aus Billigkeitsgründen (Corona-Pandemie und Umstellung der Kassensysteme im Zusammenhang mit der befristeten Absenkung der Mehrwertsteuersätze vom 1. Juli 2020 bis 31. Dezember 2020) Ländererlasse, mit denen unter bestimmten Voraussetzungen ein zeitlicher Aufschub längstens bis zum 31. März 2021 gewährt wurde.<sup>44</sup>

Das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Billigkeitsregelung waren durch eine entsprechende Dokumentation festzuhalten, der **Verfahrensdokumentation zur Kassenführung** beizufügen, für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen vorzuhalten und auf Verlangen vorzulegen. In Vorbereitung der Kassen-Nachschaue ist daher zu überprüfen, ob die geforderte Dokumentation vorhanden ist.

Weitergehende Verlängerungen einer Nichtbeanstandung über den 31. März 2021 hinaus mussten gem. [§ 148 AO](#) vom Steuerpflichtigen beantragt werden.

### Thema: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung

Der Prüfer wird im Rahmen der Kassen-Nachschaue prüfen, ob die im Einsatz befindlichen zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen (TSE) ordnungsgemäß eingebunden wurden. Im Vorgriff auf eine mögliche Kassen-Nachschaue sollte die Überprüfung der korrekten Einbindung zusammen mit dem Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler untersucht werden.

Woraus besteht eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung und wie kann eine Einbindung von elektronischen Aufzeichnungssystemen an eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung erfolgen?

Grundsätzlich **ist jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem** (eAS) i. S. d. § 146a AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV sowie die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen **durch eine TSE** zu schützen. Werden mehrere einzelne eAS (z. B. Verbundwaagen, Bestellsysteme ohne Abrechnungsteil, App-Systeme) mit einem Kassensystem i. S. v. § 146a AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV verbunden, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die damit zu

<sup>43</sup> Die **Bremer Finanzverwaltung** hat keine entsprechende Regelung getroffen. Daher mussten Steuerpflichtige individuelle Anträge gem. § 148 AO auf Erleichterung stellen.

<sup>44</sup>Der Zentralverband des Deutschen Handwerks hat eine [Übersicht](#) sowie die **jeweiligen Erlasse zum Download** bereit gestellt.

führenden digitalen Aufzeichnungen mit **einer TSE** geschützt werden, **die alle im Verbund befindlichen eAS gemeinsam nutzen**.<sup>45</sup>

Damit sind die nachfolgenden Einbindungen von TSEs möglich:

- Eine sog. „**Einfach-TSE**“ wird durch eine oder einige wenige Kassen verwendet. Die TSE wird in der Regel aus einem Speichermedium (z. B. microSD-Karten, SD-Karten oder USB-Sticks) bestehen, welches mit einem Sicherheitschip erweitert wurde.
- Sollen Daten einer größeren Anzahl Kassen gesichert werden, so kann dies mit Hilfe einer „**Mehrplatz-TSE**“ entweder durch die Einbindung eines Servers oder einer Cloud mit einer Anbindung an das Internet erfolgen. Beide vorgenannten Lösungen erfordern den Einsatz eines Hardware-Sicherheitsmoduls (sog. HSM). Der „TSE-Server“ kann z. B. zentral in einer Filiale des Betriebes platziert werden. Für die Verwendung einer „**Cloud-TSE**“ ist zusätzlich eine zertifizierte Software in den Kassen oder im lokalen Kassenverbund sowie ein Schutz der Anwenderumgebung erforderlich.

Eine grafische Darstellung der Szenarien stellt der Anbieter Gastro MIS auf seiner [Internetseite](#) zur Verfügung.

Beim Einsatz sog. **Tablet- oder Smartphone-Kassen** ist ein besonderes Augenmerk auf die ordnungsmäßige Einbindung einer TSE zu legen. In diesen Fällen sind verschiedene Funktionsdesigns (lokales eAS und lokale bzw. fernverbundene TSE; eAS in der Cloud und Cloud-TSE; gemischte Dual-Systeme mit Cloud-TSE) möglich, die unterschiedlich zu beurteilen sind.<sup>46</sup> Daher ist eine Hinzuziehung des Kassenherstellers bzw. Kassenfachhändlers zur Sicherstellung einer ordnungsmäßigen Einbindung unerlässlich.

### Worauf ist bei der Verwendung von cloudbasierten TSE besonders zu achten?

Bei der Verwendung von „Cloud-TSEs“ ist stets **vorab der Ort der Datenspeicherung zu prüfen**, d. h. ob die Daten auf einem Server in Deutschland oder im Ausland gespeichert werden. Sollte der Server außerhalb von Deutschland in einem Drittstaat (Staat, der nicht zur EU zählt) stehen, muss beim Finanzamt ein Antrag auf Verlagerung der Buchführung ins Ausland gem. [§ 146 Abs. 2b AO](#) gestellt werden.

Eine cloudbasierte TSE wird nur im Rahmen des ausgestellten Zertifikats betrieben, wenn die Anforderungen an den **Schutz der Anwenderumgebung** erfüllt werden. Je nach Ausgestaltung der Lösung wird dieser durch eine Hardware (in der Regel eine sog. TPM 2.0<sup>47</sup>) oder eine Software sichergestellt. Bei cloudbasierten Kassensystemen, die auch im offline-Modus betrieben werden können, ist die Einbindung einer cloudbasierten TSE problematisch. Hier sollte unbedingt eine enge Abstimmung mit dem Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler erfolgen.

<sup>45</sup> AEO zu § 146a AO, Nr. 1.6.

<sup>46</sup> Vgl. hierzu ausführlich Bron/Schroeder, a.a.O. S. 284 f. mit Erläuterungen zu Überprüfungs-möglichkeiten einer ordnungsmäßigen Einbindung bei Einsatz von Dual- bzw. Mischsystemen.

<sup>47</sup> Das Trusted Platform Module (TPM) ist ein Chip nach der TCG-Spezifikation, der einen Computer oder ähnliche Geräte um grundlegende Sicherheitsfunktionen erweitert.

Ferner muss bei der Betreuung einer Cloud-TSE in der **Verfahrensdokumentation** dargelegt werden, wo die einzelnen Komponenten der TSE (SMAERS, CSP, Speichermedium) betrieben werden.<sup>48</sup>

**Zu allen drei Aspekten empfiehlt sich eine Klärung beim Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler.**

### Welche Daten werden durch die TSE aufgezeichnet?

Für jede Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles oder anderen Vorgangs i. S. d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO muss vom elektronischen Aufzeichnungssystem (eAS) unmittelbar eine neue Transaktion gestartet werden mit dem Ziel, **Anwendungs<sup>49</sup>- und Protokolldaten<sup>50</sup>** gegen nachträgliche, unerkannte Veränderungen zu schützen und die Existenz und Herkunft der Aufzeichnung zu einem bestimmten Zeitpunkt durch einen **Prüfwert** zu bestätigen.<sup>51</sup> Jeder Vorgang muss daher mindestens eine Transaktion in der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung mit mehreren Protokollierungsschritten auslösen.

### Was ist zu beachten, wenn die eingesetzte TSE-Lösung (vorzeitig) das Zertifikat verliert?

Grundsätzlich legt das Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) bei Erteilung des Zertifikats eine Laufzeit fest, die i. d. R. acht Jahre beträgt.<sup>52</sup> Es kann jedoch vorkommen, dass das BSI einer TSE-Lösung vor dem festgelegten Ablaufdatum die Zertifizierung entzieht. Ein entsprechendes Erlöschen hat für den Steuerpflichtigen, der diese TSE-Lösung im Einsatz hat, diverse Konsequenzen und erfordert zeitnahes Tätigwerden.

Mit Datum vom 8. Juli 2022 hatte das BSI über das Auslaufen der Zertifizierung der Version 1 der TSE der Firma cv cryptovision GmbH (vertrieben durch die D-TRUST GmbH als **D-TRUST TSE, Version 1.0**) mit Ablauf des 7. Januar 2023 informiert. In der Folge reagierte das BMF mit Schreiben vom [13. Oktober 2022](#) und gab einer Übergangsregelung bis zum 31. Juli 2023 bekannt, die mit Schreiben vom [16. März 2023](#) bis zum **31. Juli 2024** verlängert wurde. Die anfängliche Auffassung der Finanzverwaltung, dass die TSE vor dem 7. Juli 2022 erworben und eingebaut sein musste, wurde im zweiten BMF-Schreiben ausdrücklich aufgegeben.

Wichtig ist, dass

- die Inanspruchnahme der Übergangsregelung dem zuständigen Finanzamt in schriftlicher oder elektronischer Form angezeigt wurde,
- der Austausch der TSE spätestens nach der Zertifizierung der TSE Version 2 der Firma cv cryptovision GmbH<sup>53</sup> umgehend vorgenommen und dadurch die rechtlichen Vorgaben wieder eingehalten wurden sowie
- das Vorliegen der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme dokumentiert und der Verfahrensdokumentation hinzugefügt wurde.

<sup>48</sup> [FAQ Kassen des BMF](#) zum Thema Aufzeichnungssystem.

<sup>49</sup> AEAO zu § 146a AO, Nr. 2.2.1.2. Zu den **Anwendungsdaten** zählen: Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems, Art des Vorgangs, Daten des Vorgangs.

<sup>50</sup> AEAO zu § 146a AO, Nr. 2.2.1.2. Zu den **Protokolldaten** zählen: Seriennummer der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung, Zeitpunkt der Absicherung, eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer, Signaturzähler, Optionale Protokolldaten.

<sup>51</sup> AEAO zu § 146a AO, Nr. 2.2.1.

<sup>52</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 103.

<sup>53</sup> Ab dem 15. Mai 2023 war der Tausch der TSE vorzunehmen, wenn die Verfügbarkeit gegeben war.

## Thema: Einheitliche digitale Schnittstelle

Der Prüfer wird im Rahmen einer Kassen-Nachschaue die Übermittlung bzw. Herausgabe der Daten nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle verlangen. Die **Einhaltung der Vorgaben an einen Datenexport** im Rahmen einer Kassen-Nachschaue oder einer Außenprüfung hat mit dem Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20. Dezember 2021<sup>54</sup> **an Bedeutung zugenommen**. Werden elektronische Daten nicht u. a. nach § 146a AO zur Verfügung gestellt, besteht dann keine Vermutung der sachlichen Richtigkeit der ordnungsmäßigen Buchführung ([§ 158 Abs. 2 Nr. 2 AO](#)). In der Folge hat die Finanzverwaltung gem. [§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO](#) eine **Schätzungsbefugnis**. Zu bedenken ist, dass diese auch dann besteht, wenn die Buchführung bzw. die Aufzeichnungen nach §§ 140 bis 148 AO formell und sachlich richtig sind.

### Hinweis:

Die Überlassung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle „DSFinV-K“ gilt erst für Zeiträume ab dem 1. Januar 2020.

## Was ist die einheitliche digitale Schnittstelle?

Die einheitliche digitale Schnittstelle besteht aus drei eigenständigen Teilen. Die **Einbindungsschnittstelle** ermöglicht die Integration der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) in das elektronische Aufzeichnungssystem (eAS). Die **Exportschnittstelle** besteht aus einer einheitlichen Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export der gespeicherten, abgesicherten Anwendungsdaten in der TSE. Diese ermöglichen die Verifikation der Protokollierung ([§ 2 KassenSichV](#)). Zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht sowie der progressiven und retrograden Prüfbarkeit sind die einzelnen, aufgezeichneten „Kassen-Daten“ in einem maschinell auswertbaren Format vorzuhalten (vgl. zur Einzelaufzeichnungspflicht die Ausführungen zur Frage [„Wie wird der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht von der Finanzverwaltung ausgelegt?“](#)). Die erforderlichen Daten sowie Formate werden für eAS i. S. d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV als **Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassendaten (DSFinV-K)** definiert.<sup>55</sup>

## Gibt es Vorgaben der Finanzverwaltung in Bezug auf die Aufzeichnung von Daten, damit diese im Rahmen einer Kassen-Nachschaue zur Verfügung gestellt werden können und wie ist die Einhaltung zu überprüfen?

Alle mit dem elektronischen Aufzeichnungssystem (eAS) aufgezeichneten Daten müssen dem Prüfer im Rahmen der Kassen-Nachschaue in einem maschinell auswertbaren Format zur Verfügung gestellt werden. Die für eAS i. S. d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV erforderlichen Daten sowie Formate werden in den **„Digitalen Schnittstellen der Finanzverwaltung für elektronische Aufzeichnungssysteme“** (DSFinV) definiert.<sup>56</sup> Werden die Daten im Format der Taxonomie des DFKA e.V. aufgezeichnet, so müssen diese vor Übergabe an die Finanzverwaltung konvertiert werden

<sup>54</sup> [BGBl 2022 I, S. 2730](#).

<sup>55</sup> Die Vorgaben für die digitalen Schnittstellen der zu sichernden Taxameter und Wegstreckenzähler sind in der [DSFinV-TW](#) niedergelegt.

<sup>56</sup> Die DSFinV-K werden über das [Internetportal des Bundeszentralamtes für Steuern \(BZSt\)](#) veröffentlicht.

(von JSON-Format in CSV-Format). Dabei ist zu beachten, dass inhaltliche Veränderungen, Verdichtungen oder Einschränkungen der maschinellen Auswertbarkeit unzulässig sind (GoBD, Rz. 129, 135).

Ob die Einhaltung der Vorgaben der DSFinV-K erfolgt ist, kann nur zusammen mit dem IT- bzw. Kassendienstleister geprüft und sichergestellt werden. Es empfiehlt sich die zusätzliche Heranziehung des Steuerberaters.

## Thema: Kassensturz

Der Amtsträger kann u. a. zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen, da die **Kassensturzfähigkeit** (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen unabhängig von der Form der Aufzeichnungen darstellt.<sup>57</sup> Die Entscheidung den Unternehmer bzw. den Mitarbeitenden zur Vornahme eines Kassensturzes aufzufordern, steht im Ermessen des Prüfers.

### Was ist bei der Sicherstellung der sog. Kassensturzfähigkeit zu beachten?

Die Prüfungspraxis zeigt in vielen Fällen, dass durch einen Kassensturz unter Heranziehung aktueller Belege und Aufzeichnungen Mängel offengelegt werden.<sup>58</sup> Folgende Gründe können zu Kassenunterschieden u. a. führen:

- Fehlerhafte Erfassung von baren/unbaren Zahlungen,
- Trinkgelder,<sup>59</sup>
- Privatentnahmen/Privateinlagen,
- Wechselgeldfehler,
- Fehlende Einhaltung der täglichen Pflicht der Kassenaufzeichnung,
- Diebstähle.<sup>60</sup>

Bei der Überprüfung der Kassensturzfähigkeit sollte ein besonderes Augenmerk auf **untertägige Kassenfehlbeträge** gelegt werden. Erfolgt der Kassensturz im laufenden Geschäftsbetrieb, sind Differenzen in geringem Umfang unschädlich.<sup>61</sup>

#### Hinweis:

Für den Fall einer Kassen-Nachschaue empfiehlt sich z. B. die Anschaffung eines **Zählbretts** und das Vorhalten eines **weiteren Kassenbehälters** einschließlich **Wechselgeld für nicht am Kassensturz beteiligte Mitarbeiter**, um längere Unterbrechungen des Geschäftsbetriebs zu vermeiden.

<sup>57</sup> [AEAO zu § 146b AO, Nr. 1.](#)

<sup>58</sup> Achilles in: Amadeus360/Milcke, Restaurant 2.0, Kapitel "Kassenschau souverän meistern", S. 232.

<sup>59</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 53 ff.

<sup>60</sup> Achilles/Pump, a.a.O, S. 187 ff. mit **weiteren Beispielen**.

<sup>61</sup> Achilles, Kassen-Nachschaue nach § 146b AO, DB 2018, S. 24.

## Thema: Beleg und Belegausgabepflicht

Die Einhaltung der Belegausgabepflicht wird der Prüfer in der Regel bereits im Vorgriff auf die Kassen-Nachschau durch einen **Testkauf** oder eine **Inaugenscheinnahme** prüfen. Im Gegensatz zu der Kassen-Nachschau muss sich der Prüfer weder bei einem Testkauf noch bei einer verdeckten Beobachtung ausweisen. Aus diesem Grund ist es sinnvoll, sich mit dem Themenkomplex Beleg und Belegausgabe im Rahmen einer Vorbereitung eingehend zu befassen.

### Was muss im Hinblick auf die Belegausgabepflicht beachtet werden?

Je nach Ausgabeform des Kassenbeleges – papierhaft oder elektronisch – unterscheiden sich die Anforderungen an die Belegausgabe.<sup>62</sup>

Etwas anderes gilt, wenn auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Befreiung von der Belegausgabepflicht durch die Finanzverwaltung erteilt wurde (§ 146a Abs. 2 Satz 2 AO). In der Praxis dürften entsprechende Befreiungen aufgrund der restriktiven Auslegung der Vorschrift durch die Finanzverwaltung nur in wenigen Einzelfällen erteilt worden sein.

Elemente zur Sicherstellung sind die Erstellung einer sog. **Kassieranweisung**<sup>63</sup> (vgl. Ausführungen zum [Thema Verfahrensdokumentation und Internes Kontrollsystem](#)) und eine **Schulung der kassierenden Mitarbeitenden**. Ergänzend können auch **verdeckte Testkäufe durch den Steuerpflichtigen** veranlasst werden, durch die eine Einhaltung überprüft wird. Werden diese dokumentiert, kann damit der Vorwurf einer systematischen Nichteinhaltung der Belegausgabepflicht entgegengetreten werden.

### Welche Belegprüfungen finden im Vorgriff auf eine Kassen-Nachschau durch den Finanzbeamten statt?

Im Rahmen eines Testkaufes werden die Belege sowohl auf deren materielle (z. B. Trennung der Entgelte) als auch formelle Richtigkeit (§§ 6 KassenSichV, 14 UStG, 31, 33 UStDV) geprüft. Darüber hinaus können auch weitere Belege geprüft werden, die nicht durch Inaugenscheinnahme vor Ort gewonnen wurden. Dabei kann es sich um Belege handeln, die als Bewirtungsrechnungen bei Betriebsprüfungen anderer Steuerpflichtiger als Kopien zu den Akten genommen wurden sowie Nachweise, die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung, im Zuge des Abzugs außergewöhnlicher Belastungen oder haushaltsnaher Dienstleistungen durch andere Steuerpflichtige im Rahmen deren Steuererklärungen eingereicht wurden.

---

<sup>62</sup> AEAO zu § 146a AO, Nr. 3.5.

<sup>63</sup> Achilles/Pump, a.a.O., S. 230 ff.

## Was ist bei der Ausstellung von Bewirtungsbelegen mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des § 146a AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV zu beachten?

Verwendet ein „Bewirtungsbetrieb“ ein elektronisches Aufzeichnungssystem (eAS) mit Kassenfunktion i. S. d. § 146a Abs. 1 AO i. V. m. § 1 KassenSichV, werden für den Betriebsausgabenabzug von Aufwendungen für eine Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur maschinell erstellte, elektronisch aufgezeichnete und mit Hilfe einer **TSE abgesicherte Rechnungen** anerkannt. Der „Bewirtungsbetrieb“ ist in diesen Fällen nach § 146a Abs. 2 AO verpflichtet, einen entsprechenden Bewirtungsbeleg zu erstellen (vgl. zur Kassenfunktion Ausführungen zur Frage [„Wann besitzt ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kassenfunktion?“](#)).

Die Finanzverwaltung hat in einem BMF-Schreiben vom 30. Juni 2021 (BStBl 2021 I, S. 908) u. a. Ausführungen **zum Inhalt und Erstellung von Bewirtungsrechnungen** sowie zu digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnungen und –belegen veröffentlicht.

### Thema: Verfahrensdokumentation und Internes Kontrollsystem

**Bei einer fehlenden oder ungenügenden Verfahrensdokumentation liegt ein formeller Mangel vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.**<sup>64</sup> In der Folge wird durch die Verwerfung dem Finanzamt die Möglichkeit eröffnet, zu schätzen. Nur mit Hilfe einer aussagekräftigen Verfahrensdokumentation kann der Prüfer für zurückliegende Zeiträume die Funktionalitäten der Kassensysteme prüfen. Daher wird der Prüfer im Rahmen der Kassen-Nachschaue die Vorlage der Verfahrensdokumentation verlangen.<sup>65</sup> Es ist daher ratsam, eine aktuelle und vollständige Verfahrensdokumentation der Kassenführung vor Ort bereitzuhalten.

Empfehlenswert ist somit, einer Schätzungsgefahr durch die **Erstellung einer aussagekräftigen Verfahrensdokumentation** entgegenzutreten. Ist bereits eine Verfahrensdokumentation erstellt worden, ist diese auf ihre Aktualität hin zu überprüfen.

Der Unternehmer sollte die Verfahrensdokumentation **zusammen mit seinem Steuerberater und dem IT- bzw. Kassendienstleister erstellen**. In der Regel können die überwiegende Vielzahl der Dokumentationen beim IT- bzw. Kassendienstleister angefordert werden. Die nachfolgenden Ausführungen sollen eine gezielte Abfrage der Dokumentation erleichtern.

<sup>64</sup> [GoBD](#), Rz. 151: „Da sich die Ordnungsmäßigkeit neben den elektronischen Büchern und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auch auf die damit in Zusammenhang stehenden Verfahren und Bereiche des DV-Systems bezieht, muss für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein, aus der Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind.“

<sup>65</sup> Danielmeyer, a.a.O., S. 114. „Die Praxiserfahrung zeigt jedoch, dass, wenn keine **Verfahrensdokumentation** vorliegt, häufig auch Inkongruenzen in der Datenlage existieren.“

## Welche Elemente einer Verfahrensdokumentation sind in Bezug auf die Kassenführung von Bedeutung?

In Bezug auf die Kassenführung sind u. a. folgende **Elemente einer Verfahrensdokumentation** von Bedeutung:

- Aufbau, Funktion und Inhalt der Stammdaten (z. B. Grund- und Systemeinstellungen, Artikel-, Waren-, Hauptgruppen etc. und Änderungen an diesen Daten, Bediener- und Berechtigungsübersichten, Steuersätze und „Modiefier“, Berichtswesen, Beschreibung des elektronischen Journals bzw. des Datenerfassungsprotokolls)
- Erläuterungen über die Eingabemöglichkeiten und die Ablage im System, z. B. um welche Datenbankart es sich handelt, in welchen Tabellen die Daten abgelegt werden, welche Prozeduren es gibt etc.
- Interne Programmabläufe (Routinen),
- Programmänderungen (u.a. Grundeinstellungen, Customizing etc.),<sup>66</sup>
- Nachweis für die Zertifikate der TSE,<sup>67</sup>
- Anleitung für die Durchführung des Datenexports<sup>68</sup>.

Daneben sollten u. a. folgende **Fragen eines Prüfers** beantwortet werden können:

- Wie erfolgt die Eingabe in die elektronischen Aufzeichnungssysteme (eAS) (Mobile Geräte, Orderman, Touchscreen etc.)
- In welchen Datenbanktabellen erfolgt die Ablage der Einzeldaten?
- Welche Datenbankprozeduren sind gespeichert?
- Wie setzen sich die Daten (Journale) zusammen, die über den Datenexport zur Verfügung gestellt werden?
- Sind in den Programmen Möglichkeiten der Veränderungen bzw. Unterdrückung von Einzeldaten vorgesehen?

---

<sup>66</sup> Wenn **Programmierprotokolle** für ein elektronisches Kassensystem fehlen, berechtigt dies jedenfalls bei bargeldintensiven Betrieben nach ständiger Rechtsprechung zu einer Hinzuschätzung von Umsätzen und Einnahmen, wenn eine Manipulation der Kasse nicht ausgeschlossen werden kann (u.a. BFH, Urteil v. 25.3.2015 - X R 20/13, BStBl 2015 II, S. 743). Kritisch hierzu u.a. Wulff/Schüller, Vorgaben des BFH zur Kassenbuchführung und Schätzungsbefugnisse des FA im digitalen Zeitalter, DB 2019, S. 328, 333.

<sup>67</sup> Teutemacher/Krullmann, Datenzugriffe und Prüfungsoptionen im Rahmen einer Kassen-Nachschaу, Erweiterte Analysemöglichkeiten durch neue Prüfsoftware der Finanzverwaltung, BBK 2021., S. 825.

<sup>68</sup> Teutemacher/Krullmann, BBK2021., S. 830: Je nach Kassenhersteller sind ggf. auch eine bestimmte Software und/oder ein Passwort (PIN) für den Export der verkrypteten Rohdaten einer TSE-Speichereinheit in ein lesbares TAR-Archiv notwendig.

Je nach Fallgestaltung ist die **Verfahrensdokumentation zu ergänzen**. Beispielsweise sind folgende Dokumentationen aufzunehmen:

- Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Übergangsregelung Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO (vgl. Ausführungen zur Frage [„Gilt die Aufrüstungsverpflichtung für alle Registrierkassen?“](#))
- Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen zur Inanspruchnahme einer Nichtbeanstandungsregelung (vgl. Ausführungen zur Frage [„Was ist zu beachten, wenn die Nichtbeanstandungsregelung des Bundesfinanzministeriums und ggf. der Länder im Hinblick auf die fehlende Aufrüstung der eingesetzte elektronischen Aufzeichnungssysteme mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung in Anspruch genommen wurde?“](#))
- Dokumentation von Beeinträchtigungen der Funktionsfähigkeit eines eAS oder einer TSE<sup>69</sup>, soweit diese nicht durch das eAS erfolgt
- Kassieranweisung<sup>70</sup>
- Ggf. vorhandene Dokumentation von eigenen freiwilligen Testkäufen zur Überprüfung der Einhaltung der Belegausgabepflicht
- Nachweis der Inanspruchnahme der Übergangsregelung<sup>71</sup> bei Verwendung einer TSE Version 1 der Firma cv cryptovision GmbH, vertrieben unter dem Namen D-TRUST TSE Modul<sup>72</sup>

Der Deutsche Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik stellt eine **Muster-Verfahrensdokumentation** zum [kostenlosen Download](#) zur Verfügung. Diese kann auf die individuellen Gegebenheiten des Unternehmens angepasst werden.

Ist bereits eine Verfahrensdokumentation vorhanden, so sollte in regelmäßigen Abständen u. a. überprüft werden, ob die darin geschilderten Betriebsabläufe tatsächlich noch gelebt werden und ob noch alle Datenverarbeitungssysteme im Einsatz oder neue Systeme hinzugekommen sind. Auch diese regelmäßigen Kontrollen der Aktualität der Verfahrensdokumentation müssen protokolliert und aufbewahrt werden.

---

<sup>69</sup> AEAO zu § 146a AO, Nr. 1.14. Zu beachten ist, dass die Ausfallzeiten auf dem Kassenbeleg erkennbar sind. Unklar ist die akzeptierte Dauer des Ausfalls, in der die weitere Benutzung des eAS anerkannt wird. Kritisch hierzu Bron/Schroeder, a.a.O, S. 286.

<sup>70</sup> Achilles/Pump, a.a.O, S. 231 f. mit unterstützenden Fragestellungen zur Erstellung einer **Kassieranleitung**.

<sup>71</sup> [BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2022](#), Übergangsregelung für den Einsatz der TSE Version 1 der Firma cv cryptovision GmbH, vertrieben unter dem Namen D-TRUST TSE-Modul.

<sup>72</sup> BMF-Schreiben vom 16. März 2023, Übergangsregelung für den Einsatz der TSE Version 1 der Firma cv [cryptovision](#) GmbH, vertrieben unter dem Namen D-TRUST TSE-Modul; Verlängerung und Ausdehnung der Übergangsregelung.

## Welche Elemente eines Internen Kontrollsystems sind in Bezug auf die Kassenführung von Bedeutung?

Der Unternehmer muss für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften (§§ 145-147 AO) Kontrollen einrichten, ausüben und protokollieren. Hierzu benötigt dieser ein Internes Kontrollsystem (IKS). Die **Beschreibung des IKS ist Teil der Verfahrensdokumentation**. Die Kontrollen können – abhängig vom jeweiligen Betriebsablauf – manuell und/oder automatisiert erfolgen.<sup>73</sup>

Ein wirksames IKS erfordert in Bezug auf die Kassenführung die **Anfertigung einer Kassieranleitung** für Mitarbeitende. Für die Erstellung der Kassieranleitung, die möglichst exakt die einzelnen Vorgänge und Betriebsabläufe schildern sollte, sind die nachfolgenden Fragestellungen hilfreich:

- Schutz vor Trickbetrug und Annahme von Falschgeld,
- Sicherungsmaßnahmen bei Kartenzahlung (EC, Kreditkarte),
- Berechtigung zur Stornobuchung,
- Anfertigung des Tagesabschlusses,
- Vier-Augenprinzip,
- Warenbestandskontrollen zum Schutz vor Diebstahl durch Mitarbeiter.<sup>74</sup>

## Thema: Sicherstellung des Datenzugriffsrechts (Kassendaten, TAR-Files)

Die Ausübung des Datenzugriffsrechtes (§ 146b Abs. 2 Satz 2 AO) ist eines der **wichtigen Kernelemente** einer Kassen-Nachschaу. Daher sollte in Vorbereitung einer möglichen Kassen-Nachschaу unbedingt überprüft werden, ob der Datenzugriff durch den Prüfer sichergestellt ist. Das beinhaltet insbesondere die Überprüfung der Einhaltung der Vorgaben an einen Datenexport. Mit dem “Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts”<sup>75</sup> vom 20. Dezember 2022 wurde die Regelung zur Beweiskraft der Buchführung ([§ 158 AO](#)) neu gefasst.<sup>76</sup> **Werden die elektronischen Daten nicht u. a. gem. § 146a AO zur Verfügung gestellt, gilt die Vermutung der sachlichen Richtigkeit der ordnungsgemäßen Buchführung nicht mehr.** In der Folge besteht eine **Schätzungsbefugnis** der Finanzverwaltung nach [§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO](#). Diese kommt auch dann zum Tragen, wenn die Buchführung bzw. die Aufzeichnungen gem. §§ 140-148 AO formell und materiell richtig sind. Es ist daher empfehlenswert, unabhängig von einer anstehenden Kassen-Nachschaу oder Betriebsprüfung zu prüfen, ob ein Datenzugriff vorschriftsgemäß erfolgen kann.

Die Sicherstellung des Datenzugriffs sowie die Einhaltung der Anforderungen an das Datenformat kann in der Regel nur zusammen mit dem IT- bzw. Kassendienstleister überprüft werden.<sup>77</sup>

<sup>73</sup> Vgl. zur weitergehenden Information: Peters, Schönberger & Partner, Die GoBD in der Praxis – Ein Leitfaden für die Unternehmenspraxis –, S. 19 ff., 191 ff.

<sup>74</sup> Achilles/Pump, a.a.O., S. 160 f.

<sup>75</sup> BGBl 2022 I, S. 2730.

<sup>76</sup> Das BMF hat aufgrund der Neuregelung den AEAO zu § 158 mit [Schreiben vom 11. März 2024](#) (IV D 2 - S 0333/23/10001 :001) neu gefasst.

<sup>77</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 224 ff.: Checkliste Datenexport bei Nutzung eines eAS mit Kassenfunktion i. S. des § 146a AO

## Durch welche Einzelschritte kann die Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben erfolgen?

Es kann eine grobe Untergliederung für die Einzelschritte in vier „Prüfungssegmente“ vorgenommen werden. Diese sind

- die Belegprüfung;<sup>78</sup>
- der Datenzugriff auf die Daten der DSFinV-K mit anschließender Analyse der fachlichen Inhalte;<sup>79</sup>
- der Datenzugriff auf die TAR-Archivdatei zur schnellen Überprüfung der abgesicherten Anwendungsdaten;<sup>80</sup>
- der Datenzugriff auf die Einzeldaten des elektronischen Aufzeichnungssystems.<sup>81</sup>

Die Finanzverwaltung setzt zur Überprüfung der Kasseneinzeldaten vermehrt „neue“ Prüfungsmethoden ein. Hierbei werden die Daten mittels Software verschiedener Anbieter visualisiert. Dazu zählt u. a. auch die Auswertung mit einem sog. Business Intelligence Tool (z. B. Power BI), welches schnell und übersichtlich Analysen der DSFinV-K-Daten sowie TAR-Dateien ermöglicht.<sup>82</sup>

## Welche Arten des Datenzugriffs durch den Amtsträger müssen gewährleistet werden und wie wird dies sichergestellt?

Der Datenzugriff kann unmittelbar (Z 1)<sup>83</sup>, bzw. durch Datenüberlassung nach den Vorgaben der DSFinV-K (Z 3)<sup>84</sup> erfolgen.<sup>85</sup> Dabei kann der Prüfer auch beide Datenzugriffarten parallel vornehmen, denn die Auswahl liegt in seinem Ermessen.

In der Praxis hat sich der sog. Z 3-Zugriff als derjenige herausgestellt, der vorzugsweise vorgenommen wird. Bei der einheitlichen digitalen Schnittstelle handelt es sich um eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport für die Prüfer der Finanzbehörde (§ 4 KassenSichV).

<sup>78</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 142 ff. Bei der Verwendung eines QR-Codes auf den Kassenbelegen erfolgt eine Prüfung durch Auslesung des QR-Codes. Dies kann auch außerhalb einer Kassen-Nachschaufung im Rahmen von Testkäufen erfolgen. Da die Prüfsoftware AmadeusVerify und Prüf-Apps weiterer Anbieter frei verkäuflich sind, kann auch der Betriebsinhaber und der Steuerberater eine Belegprüfung vornehmen.

<sup>79</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 167 f.

<sup>80</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 165 f.

<sup>81</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 169 f.

<sup>82</sup> Danielmeyer, a.a.O., S. 88 ff. mit Beispielen.

<sup>83</sup> Der Prüfer greift **direkt** auf die Daten zu, indem er am System vor Ort beim Unternehmer prüft. Für die Prüfung selbst nutzt der Prüfer die Auswertungsmöglichkeiten, die das System selbst bietet. Das Herunterladen der Daten ist bei dieser Art des Zugriffs nicht umfasst.

<sup>84</sup> Bei der **Datenüberlassung** können dem Prüfer die Daten auch über einen Cloud- und/oder Online-Dienst zu Verfügung gestellt werden. Auch eine Überlassung der Daten mittels Datenträger (USB-Stick, DVD etc.) ist weiterhin möglich.

<sup>85</sup> Das BMF hat mit [Schreiben vom 11. März 2024 \(Az. IV D 2 - S 0316/21/10001 :002\)](#) geänderte GoBD veröffentlicht. Die Ausführungen zum Z3-Zugriff (Rz. 167-169) wurden neu gefasst. In der Anlage zu den GoBD finden sich **ergänzende Informationen zur Datenüberlassung** sowie einen **Positivkatalog für unterstützende Dateiformate der Prüfsoftware** und einen **entsprechenden Negativkatalog**.

Welche Anforderungen an den **Datensatz** bestehen, wird durch die **DSFinV-K**<sup>86</sup> festgelegt (vgl. Ausführungen zum [Thema: Einheitliche digitale Schnittstelle](#)).

Weiter wird der Prüfer die in der TSE abgesicherten Anwendungsdaten (sog. **TAR-Files**) überprüfen. Diese Daten sind mit Hilfe der Exportschnittstelle in einem vorgegebenen, lesbaren Format zu übergeben (sog. **TAR-Archivdatei**)<sup>87</sup>. Die **Prüfungstiefe** ist dadurch begrenzt, dass die TAR-Files nicht mit den Einzelaufzeichnungen übereinstimmen, die durch das elektronisches Aufzeichnungssystem geführt werden.

### Über welchen Prüfungszeitraum kann sich eine Kassen-Nachschau erstrecken?

Der Prüfungszeitraum ist gesetzlich nicht geregelt. Auch in der Literatur finden sich unterschiedliche Auffassungen, über welchen Zeitraum sich die Prüfung bei einer Kassen-Nachschau maximal erstrecken dürfen. Die Dauer eines ertragsteuerlichen Veranlagungszeitraums von einem Jahr sollte nicht überschritten werden, da bei Vorliegen einer entsprechenden Steuererklärung grundsätzlich die Voraussetzung für eine (zeitnahe oder abgekürzte) Außenprüfung vorliegt.<sup>88</sup>

### Welche Prüfmöglichkeiten bestehen mit der Prüfungssoftware AmadeusVerify für die Finanzverwaltung?

Folgende Möglichkeiten sieht die Software vor:

- eine Validierung eines eingescannten QR-Codes mit den TSE-Angaben eines ausgabepflichtigen Kassenbelegs,
- eine Validierung eines importierten Datensatzes eines elektronischen Belegs (PDF-Datei mit eingebettetem JSON-Datensatz),
- eine Validierung aller Anwendungsdaten einer importierten TAR-Archivdatei,
- erste Prüfschritte exportierter DSFinV-K-Daten (unabhängig von einer später durchgeführten Prüfung mittels der Prüfsoftware IDEA) oder
- ein Abgleich zwischen TAR-Archivdatei und den Datensätzen nach DSFinV-K.<sup>89</sup>

<sup>86</sup> Teutemacher/Krullmann, BBK 2021, S. 826: Bei den **nach DSFinV-K exportierten Daten** handelt es sich um mehrere csv-Dateien, die mittels einer Definitionsdatei (index.html) standardisiert in die **Prüfsoftware IDEA zur weiteren Analyse** eingelesen werden können, unabhängig aus welchem eAS die Daten stammen (vergleichbar mit einem Standardjournal).

<sup>87</sup> Teutemacher/Krullmann, BBK, S. 826: Bei dem TAR-Dateiformat handelt es sich um eine nicht verschlüsselte, nicht komprimierte und einfach lesbare **Archivdatei**, die über eine Exportschnittstelle der TSE erzeugt werden kann. Diese Archivdatei enthält die „entschlüsselten“ Aufzeichnungen aus dem Speichermodul der TSE, wie die Log-Nachrichten zu den einzelnen Absicherungsschritten der protokollierten Transaktionen sowie System- und Überwachungs-Protokolldateien und die zur Verifikation der Prüfwerte notwendigen Zertifikate.

<sup>88</sup> Schumann, Ausführungen zur Auslegung der Vorschrift aus Verwaltungssicht durch das BMF-Schreiben vom 29.5.2018, AO-StB 2018, S. 246; 2018, Bleschik, Die Kassen-Nachschau, DB 2018, S. 2395

<sup>89</sup> Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 826.

## Was gilt es zu bedenken, wenn Unterlagen bei einem Dritten und daher nicht vor Ort sind?

In der Praxis befinden sich vielfach relevante, vorlagepflichtige Unterlagen bei einem Dritten und können damit nicht sofort zur Prüfung vorgelegt werden. Neben dem **Steuerberater** kommen auch der **IT- sowie der Kassendienstleister** in Betracht.

Der Prüfer kann die **unverzügliche**, d. h. ohne schuldhaftes Zögern, **Vorlage** der entsprechenden Unterlagen verlangen. Welcher Zeitraum als unverzüglich anzusehen ist, wird von verschiedenen Umständen des Einzelfalls abhängen<sup>90</sup> und kann daher nicht pauschal beantwortet werden. Es sollte versucht werden, mit dem Prüfer Einvernehmen herzustellen.

## Thema: Simulation einer Kassen-Nachschaу, ggf. unter Analyse der Kassendaten (Loss-Prevention Audit)

Gemeinsam mit dem Steuerberater sollte entschieden werden, ob die Simulation einer Kassen-Nachschaу ggf. mit einer Analyse der Kassendaten sinnvoll ist. Eine solche kann mit Hilfe verschiedener digitaler Tools durchgeführt werden.<sup>91</sup>

Im Rahmen einer Abwägung können ggf. auch Aspekte eine Rolle spielen, die u. a. die Finanzverwaltung zur Durchführung einer Kassen-Nachschaу veranlassen.

Hierzu zählen u. a. Auffälligkeiten in USt-Voranmeldungen (z. B. Umsatzenschwankungen, Umsatzeinbrüche), Kontrollmaterial, zufällige Beobachtungen, Zufallsauswahl etc.<sup>92</sup>

### Welche Gründe sprechen für die Simulation einer Kassen-Nachschaу?

Folgende Aspekte sprechen beispielsweise für eine entsprechende Vorbereitungshandlung:

- Der Unternehmer muss **jederzeit** die geforderten Daten qualitativ und quantitativ **unverzüglich lesbar** sowie **maschinell auswertbar** zur Verfügung stellen können. Dies kann im Rahmen einer Simulation überprüft werden. In diesem Zusammenhang ist eine genauere Prüfung der eingesetzten eAS in Bezug auf die jeweils vorhandenen Funktionalitäten empfehlenswert. Ferner kann nachgehalten werden, ob der Steuerberater Kenntnis von allen im Unternehmen eingesetzten Datenverarbeitungssystemen und digitalen Prozessen hat.
- Im Rahmen einer Kassen-Nachschaу müssen keine Daten zur Verfügung gestellt werden, die nicht vorlagepflichtig sind. Dies gilt insbesondere auch im Hinblick auf solche Daten, die dem Datenschutz unterliegen. Daher empfiehlt es sich, soweit nicht bereits geschehen, **vorlage- und nicht vorlagepflichtige Daten zu trennen**, da ansonsten der Prüfer einen unbegrenzten Datenzugriff erhält und die darin enthaltenen Informationen verwerten darf. Welche Unterlagen

<sup>90</sup> Maßgeblich wird sein, dass das Ziel der unangekündigten Nachschaу, die **Erhöhung des Entdeckungsrisikos** von nicht ordnungsgemäß geführten Kassenaufzeichnungen- und buchungen, nicht gefährdet wird.

<sup>91</sup> Die nachfolgende Aufzählung ist nicht abschließend und kann nur einen kleinen Überblick über die am Markt vorhandenen Lösungen geben. Keinesfalls ist diese Aufzählung als Werbung für die Produkte zu verstehen. [Amadeus Verify](#) des Anbieters Gastro MIS GmbH (vgl. auch Teutemacher/Krullmann, BBK 2021, S. 826 ff.), IDEA u.a. „[Simulation einer Kassenprüfung](#)“ des Anbieters Audicon (vgl. Teutemacher/Krullmann, BBK 2021, S. 831), [Datenprüfung classic](#) des Anbieters DATEV e.G.

<sup>92</sup> Achilles, Kassen-Nachschaу nach § 146b AO, DB 2018, S. 18, 19 mit weiteren Beispielen.

steuerlich relevant sind, liegt in dem sog. **Erstqualifikationsrecht des Steuerpflichtigen** (vgl. zu Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten die Ausführungen zum Thema [Allgemeine Anforderungen an die Aufzeichnung relevanter Geschäftsvorfälle und deren Aufbewahrung](#)).

Ein Recht des Prüfers, sämtliche betrieblichen Daten daraufhin zu überprüfen, ob sie steuerrelevant sind, besteht nicht. Es empfiehlt sich für den direkten Datenzugriff im eAS eine sog. Rolle (d. h. einen Mitarbeiter) namens „Betriebsprüfer“ einzurichten. Dem Prüfer sind in der Rolle **umfangreiche Leserechte** einzurichten, d. h. ihm müssen mindestens die gleichen Zugriffsrechte eingeräumt werden wie dem Unternehmer selbst.<sup>93</sup>

- Der mit der Nachschau beauftragte Amtsträger kann bereits bei einem Testkauf zur Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschau erste Prüfungen vornehmen. Anhand des Belegs kann unverzüglich geprüft werden, ob die Vorgaben des § 146a Abs. 2 AO i. V. m. § 6 KassenSichV hinsichtlich der Anforderungen an den Beleg erfüllt werden. Ebenso erlangt er Erkenntnisse über die Trennung der Entgelte und Vollständigkeit der Pflichtangaben gem. §§ 14, 31, 33 USt-DV. Im Rahmen einer Risikoanalyse kann der Amtsträger abwägen, ob bei Ordnungsmäßigkeit eine genauere Prüfung anhand einer Kassen-Nachschau durchgeführt wird. Der Unternehmer kann also bereits im Vorgriff durch eine sorgfältige Vorbereitung wichtige Weichen für diese Abwägung stellen.
- Durch eine **sorgfältige Schwachstellen-Analyse** werden Probleme bereits frühzeitig aufgedeckt und können beseitigt werden. Im Rahmen der Kassen-Nachschau wird der Prüfer in der Regel die Daten intensiv und umfassend mit Hilfe verschiedener u. a. mathematisch-statistischer Methoden auswerten.<sup>94</sup> Durch die digitale Datenanalyse können innerhalb kurzer Zeit große Datenmengen geprüft werden. Diese Auswertungen können durch die Simulation vorab durchgeführt werden. Hierdurch **sinkt das Risiko, dass „Auffälligkeiten“ festgestellt werden** und der Prüfer ggf. in eine Außenprüfung überleitet. Ferner ist der Unternehmer auf mögliche Nachfragen des Prüfers vorbereitet und es können fehlende aussagekräftige Nachweise beschafft werden, durch die „Auffälligkeiten“ nachvollziehbar erläutert werden können. Das schafft für den Unternehmer ein sicheres Gefühl.
- Der Geschäftsbetrieb sollte durch eine Kassen-Nachschau nicht über Gebühr oder länger als erforderlich behindert bzw. zum Erliegen gebracht werden.<sup>95</sup> Durch eine sorgfältige Simulation und ggf. einer Schwachstellenanalyse kann der Unternehmer einen Beitrag dazu leisten, dass eine Prüfung zügiger durchgeführt werden kann.

---

<sup>93</sup> Teutemacher/Krullmann, BBK 2021, S. 825.

<sup>94</sup> Teutemacher/Krullmann, BBK 2021, S. 831.

<sup>95</sup> Drüen, in: Tipke/Kruse, § 146b AO Rz. 5.

## Thema: Besprechung mit dem Steuerberater hinsichtlich Möglichkeiten der „Beeinflussung des Prüfungsklimas“ und der Verantwortlichkeiten bei Nachfragen des Amtsträgers

Die Prüfungshandlungen einer Kassen-Nachschau wird der Prüfer **überwiegend in der Sphäre des Unternehmens** vornehmen. Hierin unterscheidet sich das Instrument der Kassen-Nachschau von einer Betriebsprüfung. Ferner erfolgt eine Kassen-Nachschau ohne vorherige Ankündigung, so dass dieser ein in seiner Auswirkung für den Unternehmer nicht zu unterschätzendes Überraschungsmoment innewohnt.

Daher ist eine Besprechung mit dem Steuerberater zu empfehlen, in der Aspekte des Prüfungsklimas (z. B. Was darf dem Prüfer vom Unternehmer bzw. den Mitarbeitenden zum Verzehr vor Ort angeboten werden, ohne dass dies in die Nähe einer Bestechung gerät?) und der Verantwortlichkeiten bei Nachfragen des Amtsträgers, geklärt werden. Zweifelsohne ist die Schaffung einer Atmosphäre sinnvoll, in der ein **höfliches und respektvolles Umgehen zwischen allen Beteiligten** erfolgt.

Der Prüfer sollte nicht als „Gegner“ angesehen werden, den es zu bekämpfen gilt. Bei strittigen Themen, die sich zwangsläufig nicht vermeiden lassen, ist absolute **Ruhe und sachlich-freundliche Kommunikation** förderlich.

### Hinweis:

Bei **schwierigen Fragen oder solchen, die nicht sofort beantwortet werden können**, kann der Unternehmer bzw. sein Vertreter selbstverständlich um Bedenkzeit bitten und ggf. den Steuerberater oder auch sonstige Sachkundige konsultieren.

## Thema: Erstellung einer Anweisung an die Mitarbeiter bei Durchführung einer Kassen-Nachschau

Eine Kassen-Nachschau kann grundsätzlich auch in **Abwesenheit des Steuerpflichtigen** durchgeführt werden. Hierzu hat die Finanzverwaltung im Rahmen des Anwendungserlasses zu § 146b AO folgende Ausführungen veröffentlicht: „Ist der Steuerpflichtige selbst oder sein gesetzlicher Vertreter ([§ 34 AO](#)) 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](#))“.<sup>96</sup>

Infolgedessen sollte schriftlich festgelegt werden, **welche Person** außer dem Steuerpflichtigen und seinem gesetzlichen Vertreter **über wesentliche Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems verfügt**.<sup>97</sup> Es wird empfohlen, dass sich zu den üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten stets eine Person im Betrieb aufhält, die zur Erteilung von Auskünften berechtigt ist.<sup>98</sup>

<sup>96</sup> AEAO zu § 146b AO, Rz. 4.

<sup>97</sup> Die Erstellung einer Anweisung ist auch zum Schutz der Mitarbeitenden aus **arbeitsrechtlichen Gründen** ratsam.

<sup>98</sup> so auch Czaja/Dora/Ofner/Mair, Effektive Vorbereitung der Unternehmensorganisation auf die Kassennachschau, beck.digitax 2020, S. 354, 359.

### In welchen Fällen kann eine zeitliche Verlegung der Kassen-Nachscha u. z. B. beantragt werden?

Eine **zeitliche Verlegung** der Kassen-Nachscha kommt nur aus wichtigem Grund in Betracht. Gründe für eine Verlegung sind z. B.:

- Unmöglichkeit der Nachscha wegen beträchtlicher Betriebsstörungen durch Umbau oder höhere Gewalt.
- Erkrankung des Stpfl. oder des für Auskünfte maßgeblichen Betriebsangehörigen<sup>99</sup>,
- Erscheinen des Amtsträgers zur Unzeit.<sup>100</sup>

### Kann eine räumliche Verlegung der Kassen-Nachscha beantragt werden?

Nach Abschluss der zwingend in den Geschäftsräumen durchzuführenden Arbeiten (z. B. Kassensturz, Systemprüfung) und einer objektiven fehlenden Geeignetheit der (Geschäfts-)Räume für eine Fortführung der Prüfung (z. B. zur Auswertung der Daten), kann die Nachscha **mit Zustimmung des Unternehmers** in den Wohnräumen, ansonsten an Amtsstelle fortgeführt werden. In besonders gelagerten Ausnahmefällen kommen auch andere Orte in Betracht, z. B. die Räumlichkeiten des Steuerberaters, nicht zuletzt zur Prüfung der Übernahme der Kassenaufzeichnungen des Steuerpflichtigen in die Buchführung.<sup>101</sup>

### Welchen Inhalt sollte eine Anweisung an die Mitarbeiter haben?

Ferner ist die Erstellung einer **Anweisung an die Mitarbeiter** zu empfehlen. **Die Übergabe derselben und die Kenntnisnahme des Inhaltes sollten von den Mitarbeitern schriftlich bestätigt werden.** Darüber hinaus ist es sinnvoll, wenn ein Exemplar der Anweisung zugriffsbereit für jeden Mitarbeiter jederzeit erreichbar ist.

Die nachfolgenden Fragen sollen die Erstellung einer Anweisung erleichtern.

### Wie erfolgt eine Identifizierung des Prüfers und woraus ergibt sich der Prüfungsumfang?

Die Kassen-Nachscha beginnt mit Erscheinen **und Legitimation des betrauten Amtsträgers**. In der Regel wird der Amtsträger von sich aus zu Beginn der Kassen-Nachscha eine Prüfungsanordnung und einen Dienstausweis vorlegen.

#### a) Dienstausweis

Erfolgt dies nicht, so sollte sich der Mitarbeiter den **Dienstausweis** vorlegen lassen. Es besteht kein Recht, den Dienstaussweis zu kopieren. Empfohlen wird die Dokumentation des Namens des Amtsträgers, die ausstellende Behörde und die Dienstnummer. Bestehen Zweifel an der Echtheit des Ausweises, empfiehlt sich ein Telefonat mit dem zuständigen Finanzamt zur Klärung, ob eine entsprechende Kassen-Nachscha beauftragt wurde.

<sup>99</sup> § 5 Abs. 5 BpO analog.

<sup>100</sup> FG Düsseldorf vom 14.10.1992 - 5 K 144/90, EFG 1993, S. 64 zur unangekündigten Inaugenscheinnahme eines Arbeitszimmers um 19:40 Uhr.

<sup>101</sup> Achilles/ Pump, a.a.O., S. 201 f.

**Hinweis:**

Bei **Filialbetrieben** kann es vorkommen, dass die Kassen-Nachschau durch einen Prüfer eines anderen Finanzamtes durchgeführt wird. In diesen Fällen muss eine Beauftragung durch das für die Besteuerung zuständige Finanzamt erfolgen. Dem Unternehmer bzw. dessen Vertreter sind die Gründe für die Beauftragung mitzuteilen.<sup>102</sup>

Dienstausweise werden durch die jeweiligen Landesfinanzverwaltungen erstellt, so dass keine bundeseinheitlichen Dienstausweise existieren.<sup>103</sup>

b) Schriftliche Prüfungsanordnung

Die Anordnung der Kassen-Nachschau kann auch mündlich durch den Amtsträger erfolgen. Aufgrund der mit dem Beginn der Kassen-Nachschau einhergehenden Pflichten des Steuerpflichtigen und ggf. seiner Mitarbeiter sowie den Eintritt des Sperrgrundes für eine Selbstanzeige wird in der Regel eine **schriftliche Anordnung** erfolgen. Ist dies nicht der Fall, sollte der Mitarbeiter folgende Angaben erfragen und dokumentieren:

- Rechtsgrundlage der Maßnahme
- die von der Nachschau tangierten Steuerarten und
- den zu prüfenden Zeitraum.

**Wie sollen sich die Mitarbeiter bei Nachfragen des Prüfers verhalten?**

Die Mitarbeitenden sollten angewiesen werden, bei Fragen des Prüfers höflich und respektvoll auf den Unternehmer bzw. Vertreter zu verweisen. Der Prüfer kann Mitarbeiter nicht zur Beantwortung der Fragen zwingen. Ohne Rücksprache mit dem Unternehmer oder dem Steuerberater sollten daher weder Auskünfte gegeben noch Unterlagen herausgegeben werden.

**Welcher Mitarbeiter darf welche Unterlagen herausgeben?**

In der Anweisung sollte festgelegt werden, welcher Mitarbeiter welche Unterlagen herausgeben darf. Naturgemäß haben die Mitarbeitenden nur eine eingeschränkte Zugriffsmöglichkeit auf Unterlagen.

Dennoch kann es sinnvoll sein, dass vorher bestimmte Mitarbeiter einen Teil der Unterlagen an den Prüfer herausgeben und der Unternehmer die fehlenden – meist sensiblen Daten und Unterlagen – zeitnah nachreicht. Zu den **Unterlagen, die ggf. durch Mitarbeitende übergeben werden könnten** zählen z. B. die Verfahrensdokumentation und die Kassenaufzeichnungen der Vortage.<sup>104</sup> Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann ein Anlass zur Beanstandung der Kassenaufzeichnungen und -buchungen, der zur Überleitung in eine Außenprüfung berechtigt, dann bestehen, wenn Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitung oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können.<sup>105</sup> Das gilt es bei der Festlegung der Zuständigkeit zu berücksichtigen.

<sup>102</sup> Achilles/Pump, a.a.O., S. 196.

<sup>103</sup> Das Landesamt für Steuern Niedersachsen hat ein [Muster eines Dienstausweises des Außenprüfungsdienstes der niedersächsischen Steuerverwaltung](#) zur Information veröffentlicht.

<sup>104</sup> Achilles in: Amadeus360/Milcke, Restaurant 2.0, Kapitel "Kassenschau souverän meistern", S. 223.

<sup>105</sup> AEAO zu § 146b AO, Nr. 6.

Ferner könnten Mitarbeiter einen Kassensturz vornehmen (s. u.).

Mitarbeiter sind dahingehend aufzuklären, dass der Prüfer befugt ist, Unterlagen mittels Fotografien und Scans zu dokumentieren. Dabei darf z. B. Folgendes fotografiert werden:

- Geräte und Typenschilder,
- Papierbelege und -aufzeichnungen,
- Summendaten und Einstellungen.<sup>106</sup>

### Wer ist für die Systemprüfung oder die Erstellung von Testbelegen zuständig?

Die Durchführung einer Systemprüfung und die Erstellung von Testbelegen gehören zu den **wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechten**. Der Inhaber dieser Rechte ist damit in Abwesenheit des Unternehmers zur Mitwirkung verpflichtet. Die Verpflichtung ist nur insoweit begrenzt, als rechtliche oder tatsächliche Hindernisse entgegenstehen. Daher sollte diese Entscheidung sorgsam abgewogen und im Zweifel keine Einräumung entsprechender Rechte erfolgen.

Die **Systemprüfung** umfasst Testbonierungen und die Generierung von Berichten. Hierdurch werden u. a. folgende Aspekte überprüft:

- Ordnungsmäßigkeit eines Funkbonierungssystems,
- Vollständigkeit der Erfassung aller Transaktionen im Datenbestand,
- Möglichkeiten von spurenlosen Änderungen und Löschungen (z. B. durch Eingabe von Test-Umsätzen und -Stornierungen).<sup>107</sup>

### Wer ist zum Datenexport befugt?

Die Verantwortlichkeit für den Datenexport liegt beim **Unternehmer** und damit auch bei **mitwirkungspflichtigen Mitarbeitenden** (wenn dieser Inhaber wesentlicher Zugriffs- und Benutzungsrechte ist, s.o.). Der Prüfer kann im Rahmen des Z1-Zugriffes in das elektronische Aufzeichnungssystem (eAS) Einsicht nehmen und einen Datenträger (Z3-Zugriff) mitnehmen, auf denen zuvor die angeforderten Daten aufgespielt wurden. Keinesfalls darf sich der Prüfer gegen Wissen und Wollen des Unternehmers bzw. des verantwortlichen Mitarbeitenden Daten beschaffen.<sup>108</sup>

### Welcher Mitarbeiter nimmt den Kassensturz vor?

Fordert der Prüfer den Mitarbeiter auf, einen Kassensturz zu erstellen, ist der laufende Geschäftsbetrieb kurzzeitig zu unterbrechen.<sup>109</sup> Der durch die Anweisung festgelegte Mitarbeiter zählt das Bargeld getrennt nach Münzen und Scheinen. **Der Prüfer überwacht den Zählvorgang und dokumentiert dessen Ergebnis in einem Zählprotokoll.** Soweit möglich, sollte ein Zeuge, ggf. ein zweiter Mitarbeiter oder -soweit anwesend - der Steuerberater, der Auszahlung beiwohnen, um die korrekte Durchführung der Zählung und die rechnerische Richtigkeit des Additionsergebnisses bestätigen zu können.

<sup>106</sup> Achilles, a.a.O. S. 215.

<sup>107</sup> Achilles, a.a.O., S. 212.

<sup>108</sup> Achilles in: Amadeus360/Milcke, Restaurant 2.0, Kapitel "Kassenschau souverän meistern", S. 234.

<sup>109</sup> Achilles, DB 2018, S. 24.

## Dokumentation der „Notfall“-Telefonnummern für den Fall einer Kassen-Nachschau (Steuerpflichtiger, Steuerberater, IT-/Kassendienstleister)?

Die Dokumentation der Kontaktdaten des Steuerpflichtigen und des Steuerberaters ist aufgrund dessen sinnvoll, dass die Nachschau auch in Abwesenheit des Steuerpflichtigen stattfinden kann. Die Benachrichtigung des Steuerberaters empfiehlt sich, damit dieser entscheiden kann, ob er ggf. der Nachschau beiwohnen möchte.<sup>110</sup> In der Regel werden sich der Steuerpflichtige und auch die Mitarbeitenden durch die Nachschau überfordert fühlen. Dies gilt insbesondere auch im Hinblick auf die Einlegung sowie Begründung möglicher Rechtsbehelfe.<sup>111</sup>

Es ist nicht auszuschließen, dass der Prüfer Fragen zu den elektronischen Aufzeichnungssystemen (eAS) und weiteren Datenverarbeitungssystemen stellt, die nur mit Hilfe des IT- bzw. Kassendienstleisters beantwortet werden können. Auch kann es vorkommen, dass der Prüfer Unterlagen anfordert, die nur über die vorgenannten Dienstleister beschafft werden können.

## Welche Räume dürfen durch den Amtsträger betreten werden und welcher Mitarbeiter übernimmt die Begleitung des Amtsträgers?

Die mit der Durchführung einer Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger der Finanzverwaltung sind gem. § 146b Abs. 1 Satz 1 AO befugt, während **der üblichen (realen) Geschäfts- und Arbeitszeiten**<sup>112</sup> Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen zu betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können.

Die Begleitung des Prüfers ist sowohl aus Sicht des Steuerpflichtigen als auch des Prüfers sinnvoll und sollte in Abwesenheit des Steuerpflichtigen durch einen Mitarbeiter erfolgen.

### a) Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume

Entscheidend ist die Nutzung zu geschäftlichem Zweck – darunter fallen u. a. die dem Publikumsverkehr eröffneten Räume, jedoch ebenso Warenlager, Werkstätten und Archive.<sup>113</sup>

Der Begriff „Geschäftsräume“ soll nach Auffassung der Finanzverwaltung auch **Fahrzeuge** einschließen, die land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich genutzt werden. Ob der Steuerpflichtige Eigentümer der Grundstücke, Räume oder der für den entsprechenden Zweck genutzten Fahrzeuge ist, soll nach Auffassung der Finanzverwaltung unerheblich sein.<sup>114</sup>

Zu beachten ist, dass lediglich ein Betretungsrecht des Prüfers besteht **und kein Durchsuchungsrecht**. Danach darf der Prüfer keine verschlossenen Schränke und Behältnisse öffnen. Auch Taschenkontrollen und das Durchsuchen von Personen sind unzulässig.

<sup>110</sup> Der Prüfer ist nicht verpflichtet das **Eintreffen des Steuerberaters** abzuwarten, um die Prüfung fortführen zu können.

<sup>111</sup> Geuenich/Rbib, Verwaltungsregeln für die (digitale) Kassenprüfung vor Ort - BMF-Schreiben zur Kassen-Nachschau v. 29.5.2018, NWB 37/2018 S. 2724, 2731.

<sup>112</sup> AEAO zu § 146b AO, Nr. 3: „Die Kassen-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen noch oder schon gearbeitet wird.“

<sup>113</sup> Bleschick, Die Kassen-Nachschau, DB 2018, S. 2390, 2393.

<sup>114</sup> AEAO zu § 146b AO, Nr. 3.

### b) Wohnräume

Gemäß [§ 146b Abs. 1 Satz 3 AO](#) können gegen den Willen des Inhabers auch **Wohnräume** betreten werden, wenn dies zur Verhütung dringender Gefahren der öffentlichen Sicherheit und Ordnung notwendig ist. Zu beachten ist, dass aufgrund des damit einhergehenden Grundrechtseingriffes eine Betretung **nur in absoluten Ausnahmefällen zulässig** ist.

### c) Gemischt genutzte Räume

Gemischt genutzte Räume, die als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen aktiviert sind, dürfen betreten werden. Betretungsrecht besteht zumindest für **Zugangswegen** zu Geschäftsräumen, Arbeitszimmern oder Büros, die nur durch Betreten der überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Räume erreichbar sind (z. B. Flur oder Durchgangszimmer zu Praxisräumen in einem ansonsten privat genutzten Einfamilienhaus).

### Wie ist zu verfahren, wenn der Prüfer zur Außenprüfung überleitet?

Liegt ein Anlass zur Beanstandung der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder der TSE vor, kann der Prüfer ohne vorherige Prüfungsanordnung gemäß § 146b Abs. 3 AO zur Außenprüfung übergehen. Ein entsprechendes Vorgehen des Prüfers muss dieser gegenüber dem Unternehmer bzw. seinem Vertreter bekannt geben.

Ist der Unternehmer nicht vor Ort, sollte der Vertreter diesen und auch den Steuerberater sofort über die Überleitung informieren, denn gegen die Überleitung zur Außenprüfung können Rechtsmittel (Einspruch und Antrag auf Aussetzung der Vollziehung) eingelegt werden.

## Thema: Beendigung der Kassen-Nachschau

Die Kassen-Nachschau wird durch die letzte Prüfungshandlung des Amtsträgers beendet, die in der Regel nicht in den Geschäftsräumen des Unternehmens, sondern an Amtsstelle stattfinden wird. Dort erfolgt die Auswertung der Sachverhaltserhebung, der gem. § 146b Abs. 2 Satz 2 überlassenen Daten sowie die Sichtung und Prüfung der von einem Dritten (z. B. Steuerberater, Kassendienstleister) angeforderten Unterlagen, Daten und Dokumente.<sup>115</sup> Im Falle von Beanstandungen bestehen für das weitere Vorgehen zwei Möglichkeiten. Zum einen kann zu einer Außenprüfung<sup>116</sup> übergegangen werden. Hierzu ist keine gesonderte vorherige Prüfungsanordnung erforderlich. Der Übergang ist regelmäßig geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen.<sup>117</sup> Ein Anlass für eine Überleitung besteht insbesondere bei substantiellen Mängeln bei der Kassen-(buch-)führung. Hierzu zählen Verstöße gegen die Gebote, Kassenvorgänge einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sowie einer fehlenden Aufzeichnung von anderen Vorgängen (§§ 146 Abs. 1 Satz 1, 146a Abs. 1 AO).<sup>118</sup>

<sup>115</sup> Schumann, a.a.O., S. 249.

<sup>116</sup> Vgl. zur weitergehenden Information Teutemacher/Krullmann, a.a.O., S. 149 ff. Mit dem sog. Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts (BGBl 2022 I, S. 2730 wurden umfangreiche Änderungen bei der Durchführung von Außenprüfungen vorgenommen. Dazu zählt u.a. das qualifizierte Mitwirkungsverlangen ([§ 200a AO](#)), welches mit einem Mitwirkungsverzögerungsgeld bewährt werden kann.

<sup>117</sup> AEAO zu § 146b AO, Rz. 6.

<sup>118</sup> Schumann, a.a.O., S. 252, FG Hamburg vom 30. August 2022, Az. 6 K 47/22, DStR 2023, S. 1143 ff.

Kommt der Unternehmer seinen Mitwirkungspflichten nicht nach (z. B. Weigerung zur Übergabe der erbetenen Unterlagen) oder lehnt dieser die Durchführung der Kassen-Nachschau gänzlich ab, so ist ebenfalls die Überleitung in eine Außenprüfung angezeigt.<sup>119</sup> Einzelne Fehler und Verstöße gegen die Ordnungsmäßigkeit, die der Unternehmer aufgrund eines Hinweises des Amtsträger bereinigen kann, sind kein hinreichender Anlass und berechtigen somit nicht zu einer Überleitung.<sup>120</sup> Auf den Übergang ist schriftlich hinzuweisen (§ 146b Abs. 3 Satz 2 AO). Ein Übergang zur Außenprüfung muss nicht sofort angeordnet werden. Der Prüfer kann auch dann überleiten, wenn er dem Betriebsinhaber zuvor die Möglichkeit eingeräumt hat, die Unterlagen nachzureichen.<sup>121</sup>

Zum anderen können nach Gewährung eines rechtlichen Gehörs ([§ 91 AO](#)) die Bescheide der Steuerarten geändert werden, die von den Folgen der Nichtordnungsmäßigkeit betroffen sind. Zu beachten ist, dass im Anschluss an die Kassen-Nachschau - anders als bei einer Außenprüfung - weder eine Schlussbesprechung ([§ 200 AO](#)) stattfindet, noch wird ein Prüfungsbericht ([§ 201 AO](#)) gefertigt.

### Sind wiederholte Kassen-Nachschauen möglich?

Wiederholte Kassen-Nachschauen sind auch dann möglich, wenn die bereits durchgeführte Kassen-Nachschau zu keinen Beanstandungen geführt hat.<sup>122</sup>

Stand: April 2024

*Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert. Das ZDH übernimmt dennoch keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit dieser Ausarbeitung. Alle Angaben und Informationen stellen weder eine Rechtsberatung noch eine steuerliche Beratung dar. Zur verbindlichen Klärung entsprechender rechtlicher und/oder steuerlicher Fragen wenden Sie sich bitte an Ihren Rechtsanwalt und/oder Steuerberater.*

---

<sup>119</sup> Achilles, a.a.O., S. 25, FG Hamburg vom 30. August 2022, 2022, Az. 6 K 47/22, DStR 2023, S. 1143 ff.

<sup>120</sup> Bleschick, a.a.O., S. 2399.

<sup>121</sup> Vgl. FG Hamburg vom 30. August 2022, Az. 6 K 47/22, DStR 2023, S. 1143 ff.

<sup>122</sup> Rätke in: Klein, AO, § 146b AO, Rz. 3.