



## Praxishilfe Kassenführung

# Handreichung für bargeldintensive Handwerksbetriebe

Berlin, 5. April 2024

Ansprechpartner/in: Daniela Jope  
+49 30 20619-294  
jope@zdh.de

# Inhaltsverzeichnis

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme müssen vor Manipulationen geschützt werden? .....	3
Woraus besteht eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung und wie kann diese implementiert werden? .....	12
Welche Anforderungen sind aufgrund der neu eingeführten Belegausgabepflicht zu beachten?.....	21
Wie kann zukünftig im Rahmen einer Kassen-Nachschau der Datenzugriff erfolgen? .....	33
Was ist bei einem Systemwechsel zu beachten?.....	35
Welche Anforderungen sind im Rahmen der Mitteilungspflicht an das Finanzamt zu beachten?.....	37
Technische Störungen der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung – was nun? ..	39
Was muss im Rahmen der elektronischen Aufbewahrung der Aufzeichnungen zukünftig beachtet werden? .....	41
Was bedeuten die Neuregelungen für die Verfahrensdokumentation? .....	42
In welchen Fällen können Erleichterungen beim Finanzamt nach § 148 AO beantragt werden? .....	45
Welche Sanktionen drohen bei Nichteinhaltung der neuen Anforderungen an die Kassenführung?.....	45
Exkurs: Besondere Abschreibungsregelungen.....	47
Wo finden Sie weiterführende Informationen?.....	48

Auch im Jahr 2024 ist eine ordnungsmäßige Kassenführung insbesondere für bargeldintensive Betriebe von zentraler Bedeutung. Werden die Kassenaufzeichnungen im Rahmen einer Kassen-Nachschaue oder einer Außenprüfung als nicht ordnungsmäßig eingeordnet, drohen gravierende Steuernachzahlungen. Mit dem **Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen** vom 22. Dezember 2016 hat der Gesetzgeber **neue Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung** geschaffen.

Die Umsetzung dieser Neuregelungen in der Praxis stellt die Anwender vor große Herausforderungen. Dies liegt u. a. daran, dass ergänzend zum Gesetz eine Vielzahl von weiteren Regelungen (z. B. Kassensicherungsverordnung, Technische Richtlinien, Anwendungserlasse zu § 146, § 146a und § 146b AO) existieren, deren Änderungen ab dem 1. Januar 2024 beachtet werden müssen.

**Diese Handreichung richtet sich in erster Linie an Betriebsinhaber** und soll einen Überblick darüber geben, welche Anforderungen die o. g. Neuregelungen beinhalten und wie die mittels eines elektronischen Aufzeichnungssystems erstellten digitalen Grundaufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (sog. TSE) gegen nachträgliche Manipulationen abzusichern sind. Ergänzt werden die Ausführungen durch Handlungsempfehlungen zur Umsetzung in der Praxis.

## Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme müssen vor Manipulationen geschützt werden?

Seit dem 1. Januar 2020 müssen alle digitalen Grundaufzeichnungen, welche mit elektronischen Aufzeichnungssystemen i. S. d. § 146a Abs. 1 AO erstellt werden, mittels einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (sog. TSE) geschützt werden (§ 146a Abs. 1 Satz 2 AO). Die notwendigen Bestandteile der TSE sind ein **Sicherheitsmodul**, ein **Speichermedium** und eine **einheitliche digitale Schnittstelle**.

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme mit einer TSE zu schützen sind, wird in § 1 Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV) definiert. Hierzu zählen **elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen** einschließlich **Tablet basierter Kassensysteme oder Softwarelösungen** (z. B. Barverkaufsmodule). Diese sind für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen und deren Abrechnung spezialisierte elektronische Aufzeichnungssysteme, die „**Kassenfunktion**“ haben<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.2

Über eine „**Kassenfunktion**“ verfügen elektronische Aufzeichnungssysteme 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 wie z. B. Geldkarte, virtuelle Konten oder Bonuspunktesysteme von Drittanbietern) sowie an Geldes statt vor Ort angenommener Gutscheine, Guthabekarten, Bons und dergleichen. Eine **Aufbewahrungsmöglichkeit des verwalteten Bargeldbestandes (z. B. Kassenlade) ist nicht erforderlich**.

## Hinweise

Werden Kassen lediglich **ausschließlich zur Erfassung und Abwicklung von bargeldlosen Zahlungsvorgängen** genutzt, fehlt es an der Kassenfunktion im Sinne des § 146a AO (vgl. AEAO zu § 146a Nr. 1.2). In der Folge sind diese **nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu sichern**. Seit den Zeiten der **Corona-Pandemie** ist eine verstärkte Akzeptanz der bargeldlosen Bezahlung in der Bevölkerung festzustellen, so dass eine **Umstellung auf einen generellen bargeldlosen Zahlungsverkehr** sinnvoll sein kann. Zwar besteht grundsätzlich eine gesetzliche Pflicht zur Annahme von Bargeld (gesetzliches Zahlungsmittel gem. § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG), allerdings kann diese privatrechtlich ausgeschlossen werden. Jedoch muss darauf hingewiesen werden, beispielsweise in Allgemeinen Geschäftsbedingungen oder über einen Aushang im Geschäft.

**Kassenwaagen** sind elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Abs. 1 Satz 1 AO, wenn die Kassenwaagen die technischen Erfordernisse bzw. Funktionalitäten einer elektronischen Registrierkasse erfüllen.

**Waagen, die ausschließlich als Wiegesystem genutzt werden und keine technischen Funktionalitäten für eine Nutzung als elektronisches Aufzeichnungssystem besitzen**, sind nicht mit einer TSE zu schützen. Für die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen ist gleichwohl insbesondere auf die **Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht** sowie die **Einhaltung der Anforderungen an die elektronische Aufbewahrung** zu achten.

### Exkurs:

Im Supermarkt muss der Supermarkt dann in der Kasse eine artikelgenaue Einzelaufzeichnung führen, wenn dieser die Waren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkauft. Nicht ausreichend ist, wenn die artikelgenaue Einzelaufzeichnung lediglich durch einen Pachtbetrieb erfolgt.

Werden **preisrechnende Waagen** in einem **organisatorisch abgrenzbaren Bereich** eingesetzt, **ohne dass eine Bargeldannahme erfolgt** (z. B. Pachtbetrieb in einem Supermarkt), ist **keine Aufrüstung der Waage mit einer TSE erforderlich**.

Der Anwendungserlass zu § 146 AO<sup>2</sup> führt dazu wie folgt aus: „Liegen Einzeldaten einer Waage (Artikel, Gewicht bzw. Menge und Preis der Ware) einem aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Geschäftsvorfall zugrunde, sind diese einzeln aufzuzeichnen und aufzubewahren. Werden diese Einzeldaten unter Berücksichtigung von § 146 Abs. 4 AO zusätzlich in einem elektronischen Kassensystem aufgezeichnet, wird es nicht beanstandet, wenn die Einzeldaten der Waage nicht zusätzlich aufbewahrt werden.“

Verwendet der Steuerpflichtige eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, wird es unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 S. 3 AO nicht beanstandet, wenn die o. g. Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden. Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, ist die Verwendung einer offenen Ladenkasse unzulässig.“

Aufgrund des Lockdowns während der Corona-Pandemie hatte der Vertriebsweg „**click & collect**“ an Bedeutung gewonnen. Hierdurch ergaben sich in der Praxis Fragen zur **Sicherungspflicht von Onlineshop-Modulen mit einer TSE**, wenn nach erfolgten Bestellungen über den Onlineshop Abholungen mit Barzahlungen vor Ort ermöglicht werden. Die **FAQ des BMF** enthalten Ausführungen zu der Sicherungspflicht von Onlineshop-Modulen.

- **Frage:** Erfordert ein System, das grundsätzlich nur unbare Verkäufe zulässt (z. B. ein Webshop), den Einsatz einer TSE?

*Antwort:* Wenn das System keine baren Zahlungsvorgänge vor Ort ermöglicht, muss das System nicht über eine TSE verfügen.

- **Frage:** Wann können elektronische Aufzeichnungssysteme nicht zur Abwicklung von Barzahlungen dienen?

*Antwort:* Ein elektronisches Aufzeichnungssystem kann nur dann nicht Barzahlungen dienen, 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 bereits dann auszugehen, wenn das System softwaretechnisch 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.

- **Frage:** Muss ein elektronisches Aufzeichnungssystem in einem Webshop mit einer TSE abgesichert werden?

*Antwort:* Grundsätzlich muss ein elektronisches Aufzeichnungssystem in einem Webshop nicht mit einer TSE abgesichert werden, unabhängig von der jeweiligen Zahlungsform, da in einem Webshop keine Zahlung vor Ort stattfinden kann. Denn „vor Ort“ bedingt die physische Anwesenheit des Kunden bei dem Bezahlvorgang.

---

<sup>2</sup> AEAO zu § 146, Nr. 2.2.4

In der seit dem 1. Januar 2024 gültigen Version der KassenSichV wurde der Anwendungsbereich des § 1 KassenSichV geändert. Die elektronischen Aufzeichnungssysteme, die mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung auszustatten sind (s.o.) werden jetzt im § 1 Abs. 1 KassenSichV genannt. Im neuen § 1 Abs. 2 KassenSichV wurden EU-Taxameter und Wegstreckenzähler aufgenommen.

Nach der aktuell gültigen KassenSichV müssen folgende elektronische Aufzeichnungssysteme nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung ausgerüstet werden:

1. Fahrscheinautomaten und Fahrscheindrucker,
2. Kassen- und Parkscheinautomaten der Parkraumbewirtschaftung sowie Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge,
3. Elektronische Buchhaltungsprogramme,
4. Waren- und Dienstleistungsautomaten,
5. Geldautomaten sowie
6. Geld- und Warenspielgeräte.

**Waren- und Dienstleistungsautomaten** waren von Beginn an nicht vom Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV umfasst und daher nicht durch eine TSE zu schützen (§ 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 KassenSichV). In der Praxis bestand längere Zeit Rechtsunsicherheit, welche Automaten von der Finanzverwaltung als Waren- und Dienstleistungsautomaten eingeordnet werden. Als Reaktion hierauf hatte das BMF in einem ersten Schritt Ausführungen zu den Waren- und Dienstleistungsautomaten in den FAQ veröffentlicht. Mit der Neufassung des Anwendungserlasses zu § 146a AO vom 30. Juni 2023 hat die Finanzverwaltung die Rechtssicherheit erhöht und in Nr. 1.5.4 entsprechende Ausführung ergänzt.<sup>3</sup>

“Bei **Dienstleistungsautomaten** im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 KassenSichV handelt es sich um Automaten, die gegenüber Kunden und Kundinnen, ohne Zutun von 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 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) zu schützen, da sie keine Kassenfunktion haben.

Bei Warenautomaten im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 KassenSichV handelt es sich um Automaten, die nach dem Bezahlvorgang, ohne Zutun von Mitarbeitenden, automatisch einen selbständigen technischen Vorgang ausführen und hierdurch die Ware zur Verfügung stellen (z. B. Zigaretten- oder Getränkeautomat).”

---

<sup>3</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.5.4

## Hinweise

**Waren- und Dienstleistungsautomaten sind elektronische Aufzeichnungssysteme.** Sie müssen zwar nicht mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung ausgestattet werden, gleichwohl müssen die Grundaufzeichnungen (= Einzeldaten) aufgezeichnet und aufbewahrt werden.

Bei der Anschaffung von solchen Automaten sollte darauf geachtet werden, dass diese über ein Telemetrie-Modul (= Datensammler) verfügen, das jeden einzelnen Geschäftsvorfall aufzeichnet und durch eine unveränderbare einmalige Transaktionsnummer absichert.

### Exkurs und Handlungsempfehlung:

Es besteht weiterhin **keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems** (z. B. elektronische Registrierkassen und PC-Kassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion). Daher können die **Einzelaufzeichnungen** auch durch die vollständige und detaillierte handschriftliche Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in einem Kassenbuch erfolgen. Alternativ kann die Einzelaufzeichnungspflicht durch geordnete (nummerierte) Sammlung aller Barbelege in Verbindung mit einer Ermittlung der Tageslosung in einem Kassenbericht erfüllt werden.

Im Anwendungserlass zu § 146 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) am 19. Juni 2018 **umfassende konkretisierende Ausführungen** zu den Anforderungen an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen im Rahmen der **Einzelaufzeichnungspflicht** (z. B. **artikelgenaue Bezeichnung der Waren, Aufzeichnung von Kundendaten, Aufzeichnungen bei Verwendung von Waagen**) und der Aufzeichnungspflicht bei Verwendung einer **offenen Ladenkasse** getätigt.

Die Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht ist ein wesentlicher Prüfungsschwerpunkt im Rahmen von Kassen-Nachschauen und Außenprüfungen bei bargeldintensiven Betrieben. Daher sollten Betriebsinhaber zusammen mit ihrem Steuerberater die **Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht im Voraus überprüfen** und ggf. erforderliche Umstellungen bei der Aufzeichnung und elektronischen Aufbewahrung vornehmen.

Der ZDH hat eine **Arbeitshilfe „Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschau“** erstellt, die über die Handwerkskammern und die Fachverbände kostenlos bezogen werden kann.

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF

### „Thema: Anwendungsbereich“<sup>4</sup>

- **Frage:** Müssen bei größeren Softwaresystemen, die auch ein Kassensystem enthalten, Geschäftsvorfälle abgesichert werden, die mit dem Verkauf nichts zu tun haben?  
Beispiel: Bestellung von Ware beim Lieferanten in einer Warenwirtschaft, die für eine verbindlich vereinbarte Veranstaltung bestimmt ist?

*Antwort:* Es müssen nur die Geschäftsvorfälle abgesichert werden, die zu einem kassenrelevanten oder kassensturzrelevanten Vorgang gehören oder zu diesem werden könnten. Bestellungen beim Lieferanten über eine Warenwirtschaft gehören nicht dazu, auch wenn sie einem zukünftigen Verkauf eindeutig zugeordnet werden können. Sie müssen im Rahmen der gesetzlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten aufgezeichnet werden.

- **Frage:** Sind Barverkaufsfunktionen beispielsweise in einer Warenwirtschafts- oder Hotelsoftware per TSE zu schützen?

*Antwort:* Nr. 2.1.4 des AEAO zu § 146 definiert: „Ein elektronisches Aufzeichnungssystem ist die zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hardware und Software, die elektronische Aufzeichnungen zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen und somit Grundaufzeichnungen erstellt“. Damit sind die fraglichen Systeme eindeutig „elektronische Aufzeichnungssysteme“. Sobald die Systeme in der Lage sind, bare Zahlungsvorgänge zu erfassen und abzuwickeln, fällt der entsprechende Teil der Software - jedoch nicht das gesamte System - unter die Anforderungen des § 146a AO i. V. m. der KassenSichV.

- **Frage:** Wie sind Warenwirtschaftssysteme zu beurteilen, die über ein optional zuschaltbares Kassensystem verfügen?

*Antwort:* Ein Warenwirtschaftssystem ohne Kassensystem unterliegt nicht dem Anwendungsbereich des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV. Steht dem Warenwirtschaftssystem ein Kassensystem zur Verfügung, darf dieses nur In-Verkehr gebracht werden, sofern es über die Möglichkeit zur Anbindung einer TSE verfügt (siehe Nr. 1.18.2 des AEAO zu § 146a AO). Die Anbindung einer TSE ist zwingend erforderlich, wenn der Anwender das Kassensystem benutzen kann. Soweit Vorgänge ausschließlich bestandsverwaltende Systeme (z. B. Warenwirtschaftssysteme) betreffen, müssen diese nicht durch eine TSE protokolliert und geschützt werden.

- **Frage:** Wie sind Fakturssysteme zu beurteilen, die über ein optional zuschaltbares Kassensystem verfügen?

*Antwort:* Besteht in einem Fakturssystem oder einem Fakturamodul die Möglichkeit, bare Zahlungsvorgänge zu erfassen, verfügt es über eine Kassensystemfunktion im Sinne der Nr. 1.2 des AEAO zu § 146a. D. h., dieses darf nur In-Verkehr gebracht werden, sofern es über die Möglichkeit zur Anbindung einer TSE verfügt (siehe Nr. 1.18.2 des AEAO zu § 146a AO).

---

<sup>4</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

- **Frage:** Müssen auch mobile Endgeräte (sog. Handhelds), mit denen die Bestellung der Kunden an den Kassenserver übertragen wird, bereits an eine TSE angebunden werden?

*Antwort:* Mobile Endgeräte sind dahingehend zu unterscheiden, ob sie selbst ein (Teil eines) Aufzeichnungssystem(s) sind, oder als Eingabegerät zu qualifizieren sind. Kann das Gerät offline, ohne Anbindung an eine andere zentrale, die Aufzeichnungen führende Kasse betrieben werden, handelt es sich um ein selbständiges Aufzeichnungssystem und ist selbst unmittelbar an eine TSE anzubinden. Gehen die Funktionen des Geräts hingegen nicht über die Funktionen z. B. einer Tastatur hinaus, handelt es sich um ein Eingabegerät. In diesem Fall werden die erfassten Daten unmittelbar nach Erfassung an ein mit einer TSE verbundenes Aufzeichnungssystem übergeben.

- **Frage:** Müssen Auflade- und Entladeterminals durch eine TSE gesichert werden?

*Antwort:* Auflade- und Entladeterminals für Geldkarten fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 146a AO und sind nicht durch eine TSE zu schützen, da es sich bei dem Auflade- und Entladevorgang nicht um einen Zahlungsvorgang im Sinne des § 146a AO handelt.

- **Frage:** Ist bei ausschließlicher Benutzung von aufladbaren Kundenkarten z. B. in Kantinen, auch dann eine Absicherung der Kassen mit einer TSE erforderlich, wenn die Aufwertung dieser aufladbaren Kundenkarten ausschließlich mit Debit- oder Kreditkarten oder anderer Form unbar erfolgen kann und auch eine bare Rückzahlung des Kundenguthabens ausgeschlossen ist?

*Antwort:* Auch bei ausschließlich unbarer Aufwertung von aufladbaren Kundenkarten, stellen diese Einzweck- oder Mehrzweckgutscheine dar. Somit ergibt sich eine Kassenfunktion (ähnlich wie bei Bargeld), so dass eine Absicherung der Kassen mit einer TSE zwingend erfolgen muss. Für die Beurteilung der Kassenfunktion i. S. d. Nummer 1.2 des AEAO zu § 146a sind die unmittelbaren Zahlungsmöglichkeiten am Kassensystem maßgeblich.

- **Frage:** Erfordert ein System, das grundsätzlich nur unbare Verkäufe zulässt (z. B. ein Webshop), den Einsatz einer TSE?

*Antwort:* Wenn das System keine baren Zahlungsvorgänge vor Ort ermöglicht, muss das System nicht über eine TSE verfügen.

- **Frage:** Ist § 146a AO bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts anwendbar?

*Antwort:* Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Gebietskörperschaften) im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 4 Körperschaftsteuergesetz und/oder als Unternehmer im Sinne des § 2 Umsatzsteuergesetz steuerlich aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfassen, gelten für diese u. a. die Ordnungsvorschriften des § 146a AO. Dies beinhaltet auch die Verpflichtung zur Implementierung einer TSE.

- **Frage:** Sind Gebühren-Kassen, die ausschließlich im hoheitlichen Bereich eingesetzt werden, durch eine TSE zu schützen?

*Antwort:* Eine Pflicht zum Einsatz einer TSE besteht nicht, soweit das System nicht zur Abwicklung steuerlich aufzeichnungspflichtiger Geschäftsvorfälle verwendet wird.

- **Frage:** Handelt es sich bei einem elektronischen Kassenbuch um ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a Abs. 1 AO?

***Antwort:** Die Finanzverwaltung stellt auf den Funktionsumfang ab. Dient das elektronische Kassenbuch nicht ausschließlich der Aufzeichnung zur Dokumentation der Erfassung der Tages-/Abschluss-Werte ((Bargeldbestand, bare (Tages-) Betriebs-einnahmen, bare (Tages-)Betriebsausgaben, bare (Tages-)Entnahmen und bare (Tages-)Einlagen, etc.)), sondern auch der elektronischen Aufzeichnung zur Dokumentation von Warenverkäufen und erbrachten Dienstleistungen und deren Abrechnung, hat das elektronische Kassenbuch Kassenfunktion i. S. d. Nr. 1.2. des AEAO zu § 146a und fällt somit in den Anwendungsbereich des § 146a AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV.*

- **Frage:** Wie wird ein Bezahlautomat definiert und muss ein Bezahlautomat mit einer TSE gesichert werden?

***Antwort:** Bei Bezahlautomaten handelt es sich um Automaten, die ausschließlich der baren und unbaren Bezahlung von Waren und Dienstleistungen dienen. Für den Kassiervorgang werden Mitarbeitende für die Besorgung der Zahlungsabwicklung 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.*

#### **Exkurs:**

Die Aufnahme der Definitionen von Waren- und Dienstleistungsautomaten in den Anwendungserlass zu § 146a AO hat eine erhöhte Rechtssicherheit im Hinblick auf die Einordnung von Automaten geschaffen. Die Finanzverwaltung hat in den FAQ den „Bezahlautomat“ als einen weiteren Automaten definiert. Beim Einsatz von **Kassen- oder Bezahlautomaten** verbleiben teilweise Zweifel, die eine rechtssichere Einordnung bzgl. der Sicherungsverpflichtung und in der Folge eine korrekte technische Umsetzung in den Betrieben erschweren (z. B. Bezahlautomat wird neben einer PC-Kasse verwendet, die mit einer TSE gesichert ist). Es empfiehlt sich daher eine gemeinsame Abstimmung mit dem Steuerberater und dem Kassendienstleister durchzuführen.

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Aufzeichnungssystem“<sup>5</sup>

- **Frage:** Welche Besonderheiten sind bei wechselnden Kassenschubladen zu beachten?

***Antwort:** Beim Einsatz wechselnder Kassenschubladen ist kein Kassenabschluss bei jedem Wechsel vorgeschrieben. Die Schublade ist allerdings nicht als ein Aufzeichnungssystem zu verstehen. Weiterhin bleibt die im Einsatz befindliche Kasse das System, auf das abgestellt wird. Es ist darauf zu achten, dass eine Kassensturz-Fähigkeit hergestellt wird. Diese Anforderung kann erreicht werden, wenn z. B. in den DSFinV-K-Export in der Datei Bonkopf\_Zahlarten die entsprechende Schubladenummer als zusätzliches Feld exportiert würde. Der Datenkranz der DSFinV-K wurde zur Möglichkeit der zusätzlichen Aufnahme systemrelevanter Informationen offengehalten (vgl. Nr. 1.3 der DSFinV-K). Auf die Besonderheit eines gemeinsamen Bargeldbestandes mehrerer einzelner Aufzeichnungssysteme ist in einer Verfahrensdokumentation hinzuweisen. Die Kassensturzfähigkeit kann auch in diesem Fall sichergestellt werden.*

*Zur Ermittlung des Bargeldbestandes, zur Abrechnung und Verwaltung einzelner Schubladen getrennt vom eigentlichen Kassensystem genutzte BackOffice-Systeme fallen nicht zwingend unter § 146a AO. Wenn es sich um vollumfänglich getrennte Systeme handelt, müssen die Daten aus diesem System allerdings im Rahmen einer Außenprüfung nach § 147 AO im Rahmen des Datenzugriffs zur Verfügung gestellt werden können.*

- **Frage:** Können elektronische Aufzeichnungssysteme mit TSE und elektronische Aufzeichnungssysteme, die zulässigerweise ohne TSE betrieben werden können (z. B. Fakturierungssystem ohne Barzahlungsfunktion), parallel im Unternehmen eingesetzt werden (z. B. in einem Verkaufsraum)?

***Antwort:** Sofern die elektronischen Aufzeichnungssysteme mit Kassenfunktion vollständig und nachvollziehbar (einschließlich vor- oder nachgelagerter Systeme) von anderen elektronischen Aufzeichnungssystemen, die ausschließlich bargeldlose Zahlungen akzeptieren, getrennt sind, müssen letztere nicht mit einer TSE gesichert werden.*

---

<sup>5</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF

### „Thema: Einheitliche digitale Schnittstelle (DSFinV-K)“<sup>6</sup>

- **Frage:** Wie sind Systeme zu behandeln, bei denen „Warenkörbe“ über einen scanbaren Code an die Kasse übertragen werden (z. B. Shop im Shop)?

***Antwort:** Erfolgt die Erfassung des „Warenkorbes“ durch ein gesondertes System und das Aufzeichnungssystem übernimmt die Daten, z. B. über einen ScanCode, so müssen nur die Aufzeichnungen des Systems mit einer TSE geschützt werden, das die Bezahlung ermöglicht. In einem solchen Fall wäre das die jeweilige Kasse, an der die Bezahlung vorgenommen wird.*

#### Hinweis

In den weiteren Ausführungen wird aus Vereinfachungsgründen bzw. zur besseren Lesbarkeit stellenweise statt des Begriffs „elektronisches Aufzeichnungssystem“ der Begriff „Kassensystem“ bzw. „Registrierkasse“ verwendet. Ebenfalls wird der Begriff „Kassenhersteller“ synonym auch für die „Kassen-Fachhändler“ genutzt.

## Woraus besteht eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung und wie kann diese implementiert werden?

Die TSE besteht aus einem **Sicherheitsmodul**, einem **Speichermedium** sowie einer **einheitlichen digitalen Schnittstelle**. Zweck der Absicherung der digitalen Grundaufzeichnungen durch eine TSE ist die Sicherstellung der Integrität, Authentizität und Vollständigkeit digitaler Grundaufzeichnungen.

#### Hinweis und Handlungsempfehlung

Das **Zertifikat einer TSE** ist mit einer festgelegten Laufzeit (i.d.R. fünf Jahre) versehen. Nach Ablauf des Zertifikates kann die TSE keine Absicherung von Geschäftsvorfällen bzw. anderen Vorgängen mehr vornehmen und muss ausgetauscht oder neu zertifiziert werden.

---

<sup>6</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

Die **einheitliche digitale Schnittstelle** besteht aus drei eigenständigen Bereichen:

- Die **Einbindungsschnittstelle** ermöglicht die Integration der TSE in das elektronische Aufzeichnungssystem.<sup>7</sup>
- Die **Exportschnittstelle** besteht aus einer einheitlichen Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export der gespeicherten, abgesicherten Anwendungsdaten in der TSE. Diese ermöglichen die Verifikation der Protokollierung (§ 3 KassenSichV).<sup>8</sup>

Mit diesen kann die Integrität, die Authentizität sowie die vollständige und zeitgerechte Erfassung der Daten sichergestellt werden, da die grundlegenden Daten in die Protokollierung aufgenommen sind.<sup>9</sup>

- Zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht sowie der progressiven und retrograden Prüfbarkeit sind die einzelnen, aufgezeichneten „Kassen-Daten“ in einem maschinell auswertbaren Format<sup>10</sup> vorzuhalten. Die erforderlichen Daten sowie Formate werden für elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV als **Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassendaten (DSFinV-K)** definiert (aktuelle Version 2.4).<sup>11</sup>

Die DSFinV-K beruht in weiten Teilen auf der „**DFKA-Taxonomie Kassendaten**“. Sofern der Standard „DFKA-Taxonomie Kassendaten“ (eine Datensatzbeschreibung im json-Format, die vom Deutschen Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik e.V. entwickelt wurde) zur Übermittlung der Kassendaten an die Finanzbuchhaltung genutzt wird, ist eine Konvertierung der Daten für Zwecke der Betriebsprüfung oder der Kassen-Nachschaufung zwingend erforderlich. Daher sollte mit dem Kassensystemhersteller bzw. Kassensachverständigen geklärt werden, nach welchem Standard die Kassendaten aufgezeichnet werden.

Die Daten des **Geschäftsvorfalles** oder eines **anderen Vorgangs** werden über die einheitliche digitale Schnittstelle (s. o.) vom Kassensystem an die TSE übergeben. In der TSE vergibt das Sicherheitsmodul eine eindeutige fortlaufende **Transaktionsnummer**, erfasst den **Beginn sowie das Ende der Transaktion** und erzeugt einen **Prüfwert** über die Daten der Transaktion. Die gesicherten Transaktionsdaten werden sodann auf dem Speichermedium gespeichert und können im Falle einer Kassen-Nachschaufung oder einer Außenprüfung über die Exportschnittstelle exportiert werden.

---

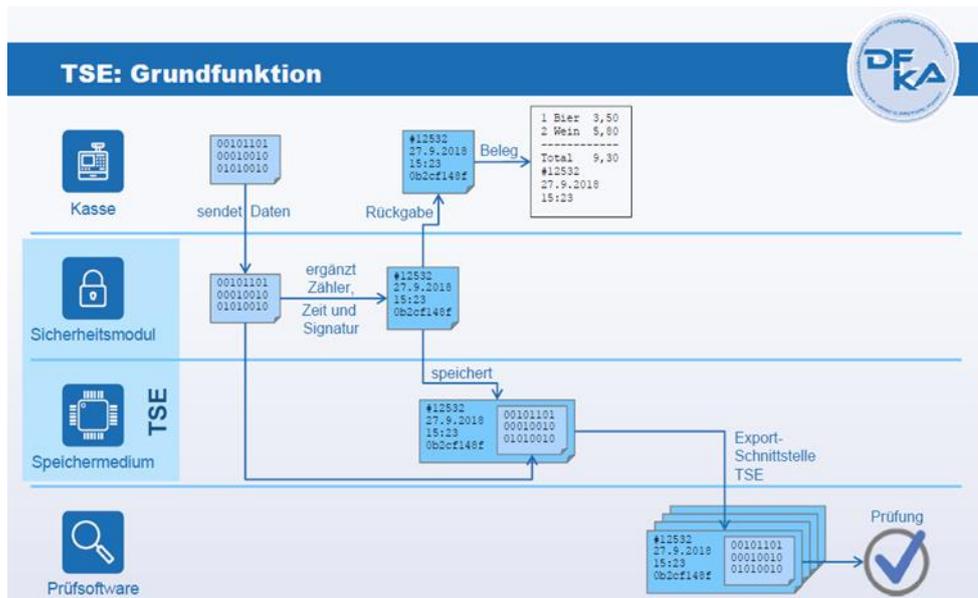
<sup>7</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.12.2.9

<sup>8</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.12.2.10

<sup>9</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.12.3

<sup>10</sup> GoBD, Rz. 176 ff.

<sup>11</sup> DSFinV-K, Rz. 1.1.3



Quelle: DFKa e.V.

### Exkurs:

**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 i. S. d. § 146a erfasst werden können: Eingangs-/Ausgangs-Umsatz, nachträgliche Stornierung eines Umsatzes, Trinkgeld, Gutschein (Ausgabe, Einlösung), Privatentnahme, Privateinlage, Wechselgeld-Einlage, Lohnzahlung aus der Kasse, Geldtransit<sup>12</sup>.

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<sup>13</sup>. Hierzu zählen z. B. Trainingsbuchungen, Sofort-Stornierung eines unmittelbar zuvor erfassten Vorgangs, Belegabbrüche, erstellte Angebote, nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle (z. B. Bestellungen).

Die **Abbildung der Geschäftsvorfälle**, für die ein Beleg ausgegeben werden muss, erfolgt nach den nachfolgenden Vorgaben:

- Vorgangstyp (Feld BON\_TYP in der DSFinV-K)
- Bruttoumsatz je Steuersatz (Felder BRUTTO/UST\_SATZ in der DSFinV-K)
- Zahlbetrag je Zahlart (Felder ZAHLART\_BETRAG/ZAHLART\_TYP in der DSFinV-K)<sup>14</sup>

<sup>12</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.10

<sup>13</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.11

<sup>14</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.2.3.6.1

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF

### „Thema: Vorgang“<sup>15</sup>

- **Frage:** Welche Anforderungen gelten an die “Bezeichnung der Ware bzw. der Leistung” (Nr. 2.2.3.6.2 des AEAO zu §146a)? Wenn eine “handelsübliche Bezeichnung” zu verwenden ist, wie und wo ist diese definiert?

*Antwort:* Dies ist in Nr. 2.1.3 des AEAO zu § 146 sowie Abschnitt 14.5 Absatz 15 Sätze 2 ff. des UStAE definiert.

### Hinweis

Mit Urteil vom 10. Juli 2019, (Az. XI R 28/18) hat der BFH zu der **Anforderung „handelsübliche Bezeichnung“** nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG Stellung genommen. Das BMF hat nach Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in einem am 1. Dezember 2021 veröffentlichten BMF-Schreiben die Auffassung der Finanzverwaltung zu der Definition der „handelsüblichen Bezeichnung“ dargelegt und zugleich den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) in den Abschnitten 14.5 und 15.2a geändert.<sup>16</sup>

Der Unternehmer ist in Zweifelsfällen nachweislich, dass eine in der Rechnung aufgeführte Leistungsbeschreibung, z. B. eine bloße Gattungsbezeichnung, handelsüblich ist. Es gilt nunmehr: **Was unter Kaufleuten normalerweise als Leistungsbeschreibung anerkannt wird, genügt ebenso für Zwecke des Vorsteuerabzugs als handelsübliche Bezeichnung der Leistung und damit auch für die Bezeichnung des Geschäftsvorfalles zur Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht.**

---

<sup>15</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

<sup>16</sup> BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2021, Leistungsbeschreibung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG; Handelsübliche Bezeichnung nach dem BFH-Urteil vom 10. Juli 2019, XI R 28/18, BStBl 2021 I Seite 2486

## **Auszug aus dem o.g. BMF-Schreiben:**

*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.*

*Regelmäßig wird die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG grundlegend erforderliche Angabe der Art der gelieferten Gegenstände mit deren handelsüblicher Bezeichnung übereinstimmen. Wenn eine Bezeichnung gewählt worden ist, die der Definition „Angabe der Art“ nicht entspricht, kann diese trotzdem ausnahmsweise ausreichend für eine den Vorschriften entsprechende Leistungsbeschreibung sein, wenn sie eine handelsübliche Bezeichnung darstellt.*

*Nach dem Urteil XI R 28/18 sind keine allgemeingültigen Aussagen möglich, wann eine Bezeichnung als handelsüblich angesehen werden kann und wann nicht. Vielmehr muss dies unter den Umständen des Einzelfalles entschieden werden. „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 Zweifelsfällen ist der Unternehmer nach den allgemeinen Regeln (vgl. Abschnitt 15.2a Abs. 5 und 6 UStAE) nachweispflichtig, dass eine in der Rechnung aufgeführte Bezeichnung (z. B. bloße Gattungsbezeichnung wie „T-Shirts“, „Bluse“ o. ä.) auf der betroffenen Handelsstufe handelsüblich ist.*

*Die Angabe einer alternativen handelsüblichen Bezeichnung ist nur bei Lieferungen möglich. Bei sonstigen Leistungen ist nach dem Gesetzeswortlaut keine entsprechende Angabe vorgesehen. Vielmehr müssen die Angaben zu einer sonstigen Leistung eine eindeutige Identifizierung der abgerechneten Leistungen ermöglichen. Der Umfang und die Art der erbrachten Dienstleistungen sind zu präzisieren, dies bedeutet jedoch nicht, dass die konkreten erbrachten Dienstleistungen erschöpfend beschrieben werden müssen (BFH-Urteil vom 15. Oktober 2019, V R 29/19 (V R 44/16), BStBl 2021 II S. 646 unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 15. September 2016, C-516/14, Barlis 06).*

## Fortsetzung Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF

### „Thema: Vorgang“<sup>17</sup>

- **Frage:** Wie ist der Vorgangsstart genau definiert? Muss z. B. bei einer Vorbestellung/Reservierung im Restaurant oder bei der Reservierung von Kinokarten ein Vorgang gestartet werden? Wann genau im Bedienablauf muss eine Kommunikation mit der TSE erfolgen?

***Antwort:** Laut KassenSichV muss „für jede Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles oder anderen Vorgangs [...] von einem elektronischen Aufzeichnungssystem unmittelbar eine neue [TSE-] Transaktion gestartet werden.“ Bei Reservierungen, Vorbestellungen oder anderen Vereinbarungen über zukünftige Lieferungen oder Dienstleistungen ist im ersten Schritt also zu entscheiden, ob in diesem Rahmen ein Vorgang begonnen werden muss. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit, dass es zu einem Geschäftsvorfall kommt, ist beispielsweise dann gegeben, wenn aufgrund dieses Schrittes bereits Leistungen vorbereitet werden.*

*Wenn also aufgrund einer Bestellung Ware produziert wird, ist ein Vorgang zu beginnen. Wenn Anzahlungen geleistet werden oder der Rücktritt von der Bestellung bzw. Reservierung zu einer Zahlung führt (z. B. „No-Show“-Gebühr), ist in jedem Fall ein Vorgang zu beginnen. Eine unverbindliche Vorreservierung einer Leistung, die ohnehin erbracht werden wird (z. B. Vorreservierung von Kinokarten, die verfällt, wenn sie nicht bestätigt wird oder auch die Vereinbarung eines Friseurtermins) führt nicht zum Beginn eines Vorgangs. Wenn der aktuelle Bedienvorgang zu einem Vorgangsbeginn im Sinne des AEAO führt, muss in der TSE eine Transaktion gestartet werden, sobald eine relevante Handlung vorliegt. Hierbei kann es sich um den Beginn der Erfassung der Bestellung oder das Scannen von Ware handeln.*

- **Frage:** Wenn mit Bestellungen gearbeitet wird, wie müssen nachträgliche Preisänderungen (die nach der Bestellung, aber vor der Rechnung erfolgen) abgebildet werden?

***Antwort:** Alle Veränderungen müssen nachvollziehbar in Form einer Bestellung abgebildet werden. Die Summe aus der Menge multipliziert mit dem Bruttolistenpreis aller Bestellungen muss dem Gesamtbruttobetrag der entsprechenden Rechnungen entsprechen.*

- **Frage:** Müssen Verkostungen/Bruch etc. künftig an der Kasse „verbucht“ werden?

***Antwort:** Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung, Bestandsveränderungen über eine Kasse abzubilden. Andere Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bleiben unberührt.*

---

<sup>17</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

- **Frage:** Wie müssen Trinkgelder behandelt werden?

*Antwort: Trinkgeld an den Unternehmer sind Teil des Umsatzes und somit zu erfassen. Trinkgeld an Angestellte sind unter dem Aspekt der Kassensturzfähigkeit wichtig, wenn und soweit diese nicht physisch getrennt vom betrieblichen Bargeldbestand aufbewahrt werden. Sofern Trinkgelder in den Geldbestand der Kasse aufgenommen werden, sind Aufzeichnungen hierüber mit einer TSE abzusichern.*

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF

### „Thema: Einheitliche digitale Schnittstelle (DSFinV-K)“<sup>18</sup>

- **Frage:** Muss jede Transaktion, die in der DSFinV-K aufgezeichnet wird, auch über die TSE gesichert werden?

*Antwort: Welche Vorgänge verpflichtend über die TSE abzusichern sind, ergibt sich aus Nr. 1.10 und 1.11. des AEAO zu §146a. Ein darüber hinausgehender Umfang ist möglich.*

## Hinweis

Dienen z. B. miteinander verknüpfte Waagen (sog. **Verbundwaagen**) während eines Vorgangs lediglich der Erfassung von (Zwischen-)Wiegeergebnissen, wird es aufgrund der eichrechtlichen Besonderheiten nicht beanstandet, wenn als **Beginn des Vorgangs der Beginn des Bezahlvorgangs** an dem jeweiligen Kassensystem abgesichert wird<sup>19</sup>. Hierdurch kann der jahrzehntelang in der Praxis bewährte Prozess des sog. Durchbedienens trotz Einbindung einer TSE weiterhin in den Betrieben angewandt werden.

Grundsätzlich ist **jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem** i. S. d. § 146a AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV sowie die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen **durch eine TSE** zu schützen. Werden **mehrere** einzelne elektronische **Aufzeichnungssysteme** (z. B. Verbundwaagen, Bestellsysteme ohne Abrechnungsteil, App-Systeme) mit einem Kassensystem i. S. v. § 146a AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV verbunden, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen mit **einer TSE** geschützt werden, **die alle im Verbund befindlichen elektronischen Aufzeichnungssysteme gemeinsam nutzen**<sup>20</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.

<sup>18</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

<sup>19</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.2.3. Zu den Anforderungen der Umsetzung in Bezug auf die DSFinV-K siehe Rz. 2.7.2 und 2.7.3 der DSFinV-K.

<sup>20</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.6

- 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.

Durch diese ist eine „sichere Verbindung“ zwischen den einzelnen Komponenten herzustellen, um Manipulationen auf den Verbindungswegen zu verhindern.

## Hinweis

Die o.g. Regelungen zur Verlagerung der Buchführung (§ 146 Abs. 2a, 2b AO) wurden mit dem „Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrecht“<sup>21</sup> dahingehend erweitert, dass die Buchführung seit dem 1. Januar 2023 nicht nur in ein Drittland bzw. einen Mitgliedstaat der Europäischen Union verlagert werden kann, sondern auch in mehrere Drittstaaten bzw. Mitgliedstaaten.

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung“<sup>22</sup>

- **Frage:** Wo kann ich in Erfahrung bringen, ob eine TSE zertifiziert ist oder sich im Zertifizierungsverfahren befindet?

***Antwort:** Nach Technischen Richtlinien zertifizierte Produkte werden auf der Internetseite des BSI veröffentlicht: [„Zertifizierung nach Technischen Richtlinien“](#) Informationen zu laufenden Zertifizierungsverfahren nach den Technischen Richtlinien werden nicht veröffentlicht.*

Für die in der TSE enthaltene Komponente „Sicherheitsmodul“ wird eine Zertifizierung nach Common Criteria benötigt. Zertifizierte Produkte nach Common Criteria sind auf der Website des BSI gelistet:

*[„Nach Technischen Richtlinien zertifizierte Produkte & Systeme - Aktuelle Zertifikate“](#).*

Eine Übersicht über laufende Common Criteria-Zertifizierungsverfahren veröffentlicht das BSI, sofern der Antragsteller der Veröffentlichung zugestimmt hat, unter diesem Link: *[„Produkte, die sich in Zertifizierung befinden“](#).*

---

<sup>21</sup> [Gesetzes 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 2022 \(BStBl 2022 I, S. 2730\)](#)

<sup>22</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

- **Frage:** Kann man bereits genutzte TSEs an andere Anwender weitergeben bzw. verkaufen?

*Antwort: Ja. Wird eine TSE an einen Dritten abgegeben, ist die Außerbetriebnahme innerhalb eines Monats durch den bisherigen Nutzer über das Mitteilungsverfahren anzuzeigen. Außerdem müssen alle Daten der TSE vorher gesichert werden. Der neue Anwender hat außerdem den Stand des Transaktionszählers sowie den Stand des Signaturzählers zu dokumentieren. Es empfiehlt sich eine Dokumentation des Transaktionszähler- und Signaturzähler-Stands im Übertragungsvertrag.*

- **Frage:** Laut FAQ des BSI ist bei einer "fernverbundenen" eine zertifizierte Softwarekomponente im Kassensystem erforderlich. Wie ist "fernverbunden" definiert?

*Antwort: „Fernverbunden“ ist eine Komponente der TSE - wie etwa bei der Aufteilung SMAERS vs. CSP der TSE -, wenn sie nicht lokal in der operationellen Umgebung des Steuerpflichtigen betrieben wird. Die operationelle Umgebung muss dabei unter der physischen Kontrolle des Steuerpflichtigen sein. Siehe dazu auch [Grafik Nr. 2 des BSI Schutzprofils](#).*

Ein Kassensystem oder eine Gruppe von Kassensystemen muss bei störungsfreier Verwendung genau einer TSE zugeordnet sein<sup>23</sup>. In der Folge kann bei **Ausfall oder Nichterreichbarkeit einer TSE** auf eine andere TSE zugegriffen werden.<sup>24</sup>

## Hinweis

Bei der ordnungsgemäßen Verwendung einer TSE besteht im Rahmen von § 158 Abs. 1 AO eine **gesetzliche Vermutung der Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen**, so dass das Finanzamt bei einer Kassen-Nachschau oder einer Betriebsprüfung diese der Besteuerung zugrundelegen muss. Etwas anderes gilt dann, wenn das Finanzamt im Einzelfall nachweisen kann, dass keine oder keine ordnungsmäßige Verwendung einer TSE erfolgt ist (§ 158 abs. 2 Nr. 1 AO).

---

<sup>23</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.6

<sup>24</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

# Welche Anforderungen sind aufgrund der neu eingeführten Belegausgabepflicht zu beachten?

Ab dem 1. Januar 2020 muss ein Beleg erstellt und dem Kunden zur Verfügung gestellt werden (§ 146a Abs. 2 Satz 1 AO). Die Belegausgabepflicht gilt auch in den Fällen, in denen eine nicht aufrüstbare Registrierkasse für die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle verwendet wird. Die Belegausgabepflicht soll die Finanzverwaltung bei der Überprüfung der ordnungsgemäßen Erfassung der Geschäftsvorfälle bzw. der anderen Vorgänge (Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht, der vollständigen Erfassung des Geschäftsvorfalles sowie der unveränderbaren Sicherung durch die TSE) unterstützen.

## Hinweise

Die Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 Satz 1 AO findet **keine Anwendung bei der Führung von offenen Ladenkassen**.

Die Belegausgabepflicht entfällt lediglich bei einem vollumfänglichen Ausfall des Kassensystems oder bei Ausfall der Druck- oder Übertragungseinheit (vgl. Kapitel VIII)<sup>25</sup>. Bei Ausfall der Druck- und Übertragungseinheit für den elektronischen Beleg muss das Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV weiterhin genutzt werden.<sup>26</sup>

### Exkurs:

Der Begriff „**Beleg**“ umfasst als Oberbegriff Rechnungen, Quittungen, Kassenbons sowie sämtliche Dokumente, die einen Geschäftsvorfall dokumentieren. Zweck von Belegen ist ausweislich der GoBD (Rz. 61) der sichere und klare Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits (Belegfunktion). Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen.

## 1. Form

Der Beleg kann gem. § 6 KassenSichV **elektronisch oder in Papierform** zur Verfügung gestellt werden. Die Ausgabe des Belegs muss **in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang** mit der Beendigung des Geschäftsvorgangs erfolgen.

---

<sup>25</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.7

<sup>26</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.7

---

**Bereitstellung in Papierform****Elektronische Bereitstellung**

---

Nur zulässig bei **Zustimmung des Kunden**. Die Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann auch **konkludent** erfolgen. Bei einer Kassen-Nachschau oder einer Außenprüfung ist die Zustimmung des Kunden glaubhaft darzulegen. Nicht erforderlich ist eine schriftliche Dokumentation der Zustimmung der Kunden.

Verwendung eines **standardisierten Datenformats** (z. B. JPG, PNG, PDF) damit der Empfang und die Sichtbarmachung des elektronischen Beleges auf dem Endgerät des Kunden mit einer kostenfreien Standardsoftware möglich ist<sup>27</sup>. Es bestehen keine technischen Vorgaben, wie der Beleg zur Entgegennahme bereitgestellt oder übermittelt werden muss. Es ist z. B. zulässig, wenn der Kunde unmittelbar über eine Bildschirmanzeige (z. B. in Form eines QR-Codes) den elektronischen Beleg entgegennehmen kann. Eine Übermittlung kann auch z. B. als Download-Link, per Near-Field-Communication (NFC), per E-Mail oder direkt in ein Kundenkonto erfolgen.<sup>28</sup>

---

Das **Angebot zur Entgegennahme** reicht aus, wenn zuvor der **Beleg erstellt und ausgedruckt** wurde.

Es existiert keine Verpflichtung für den Kunden, den Beleg mitzunehmen. Wird der Beleg nicht angenommen oder liegen gelassen, kann dieser sanktionslos vernichtet werden.

Dem Kunden muss die **Möglichkeit der Entgegennahme** gegeben werden.

Nicht ausreichend ist die alleinige Sichtbarmachung an einem Bildschirm des Betriebsinhabers (Terminal/Kassendisplay) ohne die Möglichkeit der elektronischen Entgegennahme nach Abschluss des Vorgangs.

---

Bei einer Kassen-Nachschau oder einer Außenprüfung muss der Betriebsinhaber nachweisen, dass der Beleg erstellt und dem Kunden in Papierform oder elektronisch bereitgestellt worden ist. Ein elektronischer Beleg gilt als bereitgestellt, wenn dem Kunden die Möglichkeit der Entgegennahme gegeben wird. Das Kassensystem muss **dokumentieren**, dass der Beleg erstellt und dem Kunden bereitgestellt wurde.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.6

<sup>28</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.6

<sup>29</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.3

## Hinweise und Handlungsempfehlungen

Bei **Waagen mit Kassenfunktion** müssen die europarechtlichen Mess- und Eichbestimmungen bei der Entscheidung, in welcher Form ein Beleg zur Verfügung gestellt wird, beachtet werden<sup>30</sup>.

Der DFKA hat einen [Standard für einen elektronischen Kassenbeleg](#) entwickelt, welcher die Umsetzung erleichtern soll.

Je nach konkreter technischer Ausgestaltung müssen bei der **elektronischen Bereitstellung des Belegs** ggf. **datenschutzrechtliche Bestimmungen** beachtet werden. Diese Fragestellung sollte – gemeinsam mit dem Kassenhersteller – vorab geklärt werden. Werden die Daten zur Erstellung eines Kassenbons von dem Betrieb an einen Dienstleister übermittelt, muss der Betrieb den Kunden darüber informieren, dass er diese einem Dienstleister (der Name des Dienstleisters muss nicht zwingend genannt werden) weiterleitet und die Weiterleitung erforderlich ist, um den elektronischen Bon zu erstellen. Zu beachten ist, dass der Betrieb für die gesamte Datenverarbeitung verantwortlich bleibt. Bei einer Übermittlung der Daten an einen Dienstleister sollte kritisch und datensensibel geprüft werden, ob eine Verarbeitung der Daten durch den Dienstleister zu weiteren Zwecken erfolgen soll, die nicht zur Erstellung eines elektronischen Belegs zwingend erforderlich sind. Dabei gilt es zu bedenken, dass die Kassendaten durch den Umfang der Einzelaufzeichnung einen umfassenden Informationsgehalt besitzen, deren Auswertung nicht nur für den Betriebsinhaber von Interesse sein kann. Ein Beispiel ist die **elektronische Bereitstellung des Belegs** an den Kunden **mittels einer App**. In diesem Fall sollte ebenfalls **unbedingt die Datenschutzerklärung des App-Anbieters** mit Fokus auf die Verwendung der erhobenen Daten zu Werbe- oder Marktforschungszwecken intensiver in den Blick genommen werden.

## 2. Belegangaben

Durch die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) sind die Mindestangaben für einen Kassenbeleg, welcher die Basis für den Bezahlvorgang ist, konkretisiert worden. Gem. § 6 KassenSichV muss der Beleg **mindestens folgende Angaben** enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns im Sinne des § 2 Satz 2 Nr. 1 KassenSichV sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung im Sinne des § 2 Satz 2 Nr. 6 KassenSichV,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- die Transaktionsnummer im Sinne des § 2 Satz 2 Nr. 2 KassenSichV,

---

<sup>30</sup> EU-Richtlinie 2014/31/EU für Nichtselbsttätige Waagen, Anhang I, Ziffer 14: „Bei preisrechnenden Geräten sind andere Funktionen als das Wägen und Berechnen der Preise pro Artikel nur dann zulässig, wenn alle Angaben über sämtliche Vorgänge deutlich, unmissverständlich und übersichtlich auf einem Bon oder Etikett für den Kunden ausgedruckt werden.“ Diese EU-Richtlinie wurde über Verweise im MessEG und der MessEV entsprechend ins nationale Recht umgesetzt.

- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder die 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 und
- den Prüfwert im Sinne des § 2 Satz 2 Nr. 7 und den fortlaufenden Signaturzähler, der vom Sicherheitsmodul festgelegt wird.

#### Exkurs:

Werden **der Art nach gleiche Waren oder Dienstleistungen** mit **demselben Einzelpreis** in einer **Waren- oder Dienstleistungsgruppe** zusammengefasst und die verkaufte Menge bzw. Anzahl bleibt ersichtlich, wird dies von der Finanzverwaltung anerkannt. Die Einrichtung von Waren- oder Dienstleistungsgruppen für Artikel mit unterschiedlichen Einzelverkaufspreisen ist dagegen grundsätzlich unzulässig. Etwas anderes gilt dann, wenn die zu einer Warengruppe verdichteten Einzeldaten aus einem anderen Aufzeichnungssystem (z. B. einer Waage) ersichtlich sind. Im letzteren Fall ist eine genaue Prozessbeschreibung in der Verfahrensdokumentation empfehlenswert.

**Alternativ kann** –auf dem Beleg auch ein **QR-Code** aufgedruckt werden, der die erforderlichen Daten enthält (§ 6 Satz 2 Nr. 2 KassenSichV). Die Belegangaben werden im Rahmen einer Kassen-Nachscha durch Auslesung des QR-Codes maschinell geprüft. Daher muss der QR-Code den Anforderungen der DSFinV-K entsprechen (§ 6 Satz 3 KassenSichV). Die Kassen-Nachscha kann u. U. bereits beendet sein, wenn die Beleg-Verifikation funktioniert und die Integrität und Authentizität der Aufzeichnungen durch den beauftragten Amtsträger mit einzelnen Belegen geprüft werden kann. Ist kein QR-Code vorhanden, muss entweder aus dem Kassensystem oder aus der TSE ein Datenexport vorgenommen werden, damit eine Prüfung der Daten erfolgen kann<sup>31</sup>.

## Hinweis

Durch die Verordnung zur Änderung der KassenSichV **sind seit dem 1. Januar 2024 weitere Anforderungen an den Kassenbeleg** in Kraft getreten. Statt des aktuellen Wahlrechtes (§ 6 Nr. 6 KassenSichV) sind die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems **und** die Seriennummer des Sicherheitsmoduls auf dem Kassenbeleg aufzuzeigen. Ergänzend sind die Aufzeichnung des Prüfwerts und des Signaturzählers (§ 6 Nr. 7 KassenSichV) auszuweisen.

Der Deutsche Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik im bargeld- und bargeldlosen Zahlungsverkehr e.V. (DFKA) hat u. a. in Zusammenarbeit mit dem ZDH einen **Standard für elektronische Kassenbelege (EKaBS)** entwickelt. Dieser Standard ist in allen Branchen und in vielen verschiedenen Systemen umsetzbar.

<sup>31</sup> vgl. DSFinV-K Anhang I (Definition "Art" und "Daten" des Vorgangs; QRCode), Nr. 2 (Definition des QR-Codes für maschinell prüfbare Kassenbelege).

### 3. Befreiung von der Belegausgabepflicht

Bei einem **Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen** kann **auf Antrag** und mit Zustimmung der zuständigen Behörde **nach § 148 AO** aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von einer Belegausgabepflicht abgesehen werden (§ 146a Abs. 2 S. 2 AO). Die Möglichkeit der Befreiung besteht unter den gleichen Voraussetzungen **auch bei Dienstleistungen**.

Eine Befreiung kommt nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine **sachliche oder persönliche Härte** für den einzelnen Betriebsinhaber besteht<sup>32</sup>. Zusätzlich darf die Befreiung von der Belegausgabepflicht keine Beeinträchtigung der Besteuerung nach sich ziehen. Die mit der Belegausgabepflicht **entstehenden Kosten stellen für sich allein keine sachliche Härte** im Sinne des § 148 AO dar.<sup>33</sup> Ferner setzt die Befreiung von der Belegausgabepflicht voraus, dass durch die **Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nicht eingeschränkt** wird<sup>34</sup>.

#### Hinweis und Handlungsempfehlung

Zu beachten ist, dass die Befreiung von der Belegausgabepflicht nicht dazu führt, dass die **Pflicht zur Ausstellung von Quittungen** i. S. d. § 368 BGB, Rechnungen (vgl. §§ 14, 14a, 14b UStG) oder anderen Belegen (z. B. § 144 Abs. 4 AO) entfällt.

Bei **Waagen mit Kassenfunktion** müssen die europarechtlichen Mess- und Eichbestimmungen bei der Entscheidung, ob ein Befreiungsantrag gestellt werden kann, beachtet werden<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.9

<sup>33</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.9

<sup>34</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.5.11

<sup>35</sup> EU-Richtlinie 2014/31/EU für Nichtselbsttätige Waagen, Anhang I, Ziffer 14: „Bei preisrechnenden Geräten sind andere Funktionen als das Wägen und Berechnen der Preise pro Artikel nur dann zulässig, wenn alle Angaben über sämtliche Vorgänge deutlich, unmissverständlich und übersichtlich auf einem Bon oder Etikett für den Kunden ausgedruckt werden.“ Diese EU-Richtlinie wurde über Verweise im MessEG und der MessEV entsprechend ins nationale Recht umgesetzt.

## Auszug aus den FAQ des BMF

### „Antworten auf allgemeine Fragen“<sup>36</sup>

- **Frage:** Wenn jemand keine elektronische Kasse hat, zum Beispiel ein Straßenhändler, kann er dann handschriftlich eine Quittung ausstellen?

*Antwort:* Der Gesetzgeber hatte sich bei der Einführung der Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme gegen eine Registrierkassenpflicht entschieden. Daher kann jeder Unternehmer auch eine offene Ladenkasse anstelle des Einsatzes eines elektronischen Aufzeichnungssystems verwenden. Eine Belegausgabepflicht besteht dann nicht. Es sind bei offenen Ladenkassen jedoch die gesetzlichen Vorschriften, wie z. B. § 146 Abgabenordnung, also einzelne, vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Aufzeichnungen und weitere Vorschriften und Rechtsprechung zu beachten.

Unabhängig davon, ob eine offene Ladenkasse oder ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird, kann die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben mittels der Kassennachschaufung verifiziert werden.

- **Frage:** Was passiert, wenn der Ausgabepflicht nicht entsprochen wird?

*Antwort:* Die Belegausgabepflicht ist ein wichtiger Bestandteil des Schutzkonzeptes des § 146a Abgabenordnung. Ein Verstoß kann als Indiz dafür gewertet werden, dass den Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen wurde. Dies kann eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Folge haben. Außerdem kann ein Verstoß gegen die Belegausgabepflicht ein Indiz sein, dass das Aufzeichnungssystem nicht richtig verwendet oder geschützt wird (Ordnungswidrigkeit im Sinne des § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummern 4 oder 5 Abgabenordnung).

---

<sup>36</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Beleg und Belegausgabepflicht“<sup>37</sup>

- **Frage:** Welche Anforderungen gibt es an einen elektronischen Beleg (Form, Inhalt und Art der Zurverfügungstellung an den Kunden), um die erforderliche Prüffähigkeit bei der Kassen-Nachschau sicherzustellen?

*Antwort: Ein elektronischer Beleg muss inhaltlich den Anforderungen eines Papierbelegs entsprechen.*

- **Frage:** Reicht es zur Erfüllung der Belegausgabepflicht aus, elektronisch erzeugte Kassenbelege auf einem Server zum Download bereitzustellen und dem Kunden den Downloadlink als QR-Code-Anzeige auf einer elektronischen Bestellhilfe oder einem Kundendisplay zur Verfügung zu stellen?

*Antwort: Vor Bereitstellung des Belegs muss die Transaktion abgeschlossen sein. Da der elektronische Kassenbeleg erstellt und zum Download zur Verfügung gestellt wird, ist die Belegausgabepflicht erfüllt.*

- **Frage:** Auf welchen Belegen ist der QR-Code wichtig? Kann er bei z. B. Küchenbons und Eigenbelegen entfallen?

*Antwort: Ein QR-Code ist aktuell nicht gesetzlich vorgeschrieben. Er kann aber freiwillig zur leichteren Prüfbarkeit auf Belegen, die der Abwicklung von Geschäftsvorfällen dienen, abgebildet werden. Auf sog. Küchenbons oder Eigenbelegen ist eine Abbildung ebenfalls nicht erforderlich.*

Vereinzelte Landesfinanzbehörden haben ebenfalls Informationen zur Belegausgabepflicht veröffentlicht, die auszugsweise nachfolgend dargestellt werden, soweit diese Ausarbeitungen weitergehende Informationen enthalten. Zu beachten ist, dass diese Ausführungen nur die Rechtsauffassung der jeweiligen Landesfinanzbehörde wiedergeben.

---

<sup>37</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

## Auszug aus den „Informationen zur Belegausgabepflicht („Bonpflicht“)" des Landesamtes für Steuern Niedersachsen<sup>38</sup>

■ **Frage:** Wer ist zur Belegausgabe verpflichtet?

*Antwort: (...) Wird in einem Betrieb kein Bargeld angenommen („cashfree“ - Bezahlung ausschließlich mit Kreditkarte oder Debitkarte), gilt diese Kasse nicht als Kassensystem. Eine Belegausgabeverpflichtung besteht für diese Betriebsform nicht.*

■ **Frage:** Wie kann der Beleg an den Kunden ausgegeben werden?

*Antwort: (...) Allerdings darf ein elektronischer Beleg nur mit Zustimmung des Kunden erstellt werden. Diese Zustimmung kann allgemein oder nur für den jeweiligen Einzelfall erklärt werden.*

■ **Passage:** Befreiung von der Belegausgabepflicht

*Eine Befreiung von der Belegausgabepflicht kommt auf Antrag nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine sachliche oder persönliche Härte für den einzelnen Unternehmer besteht. Diese liegen vor, wenn z. B. durch höhere Gewalt eine Belegausgabe nicht möglich (Stromausfall, Wasserschaden, Ausfall der Belegausgabeeinheit usw.) oder wenn die Belegausgabepflicht für den Steuerpflichtigen im konkreten Einzelfall unzumutbar ist. Die Unzumutbarkeit muss durch den Unternehmer nachgewiesen werden. Daher müssen im Antrag geltend gemachte Gründe in jedem Fall gesondert, gegebenenfalls im Rahmen einer Kassen-Nachschaу, geprüft und nach pflichtgemäßem Ermessen entschieden werden. Die vorgetragenen Gründe sind stets in Relation zu anderen, mit dem Antragsteller vergleichbaren Unternehmern zu bewerten. Der erhöhte Verbrauch an Bonrollen, die damit entstehenden Kosten und Umwelteinflüsse stellen für sich genommen keinen ausreichenden Grund dar, eine Befreiung zu genehmigen, da diese bei der Gesetzesentwicklung bereits eingeflossen sind und auch die elektronische Belegausgabe zulässig ist.*

*Zu beachten ist, dass die Befreiung voraussetzt, dass durch die Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nicht eingeschränkt werden darf. Bei Antragstellung sollte dies durch Beifügung einer Bestätigung des Kassenherstellers nachgewiesen werden. Eine Befreiung von der Belegausgabepflicht führt nicht dazu, dass die Pflicht zur Ausstellung von Quittungen i. S. d. § 368 BGB, Rechnungen (vgl. §§ 14, 14a, 14b UStG) oder anderen Belegen (z. B. § 144 Abs. 4 AO) entfällt.*

---

38

[https://lstn.niedersachsen.de/steuer/steuermerkblaetter\\_und\\_broschueren/steuermerkblaetter-broschueren-67732.html](https://lstn.niedersachsen.de/steuer/steuermerkblaetter_und_broschueren/steuermerkblaetter-broschueren-67732.html)

## Hinweis

Für die Stellung eines mit einer **Begründung versehenen Befreiungsantrags** von der Belegausgabepflicht sollte beim Kassenhersteller bzw. beim Kassenfachhändler eine Bestätigung angefordert werden, dass die Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der TSE nicht einschränkt und dann dem Antrag sowie der Verfahrensdokumentation beigelegt werden.

Aktuell fehlt es an einer zwischen Bund und Ländern abgestimmten Auffassung der Finanzverwaltung, in welchen Fällen eine Befreiung zu gewähren ist. In der Praxis werden die Anträge vielfach aufgrund einer zu engen Auslegung der Vorschrift durch die Finanzverwaltung abschlägig entschieden, so dass der Anwendungsbereich faktisch leerläuft. Empfehlungen für die Durchführung eines Rechtsbehelfsverfahrens finden sich im Aufsatz von Doege (DStR 2020, 696). Dieser regt an, dass die Finanzbehörden um Ausführungen dazu gebeten werden sollten,

- in welchen Fällen außerhalb der höheren Gewalt sie eine Härte i. S. d § 148 AO als gegeben ansehen würde,
- in welchen Härtefällen nach ihrem Verständnis das Steueraufkommen nicht beeinträchtigt wird,
- welche Funktion ihres Erachtens dem Tatbestandsmerkmal „Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen“ in § 146a Abs. 2 S. 2 AO zukommt,
- warum eine Härtefallprüfung gemäß § 148 AO bei Warenverkäufen an bekannte Personen durch die spezielle Regelung in § 146a Abs. 2 AO ausgeschlossen sein soll und wie dies verfassungsrechtlich vor Art. 3 GG gerechtfertigt ist und
- aus welchem Grund sich die gesetzliche Formulierung an die Rechtsprechung zur Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen anlehnt, wenn eine Befreiung nur unter engsten Ausnahmebedingungen vorgesehen sein soll.

Das Sächsische Finanzgericht hat mit Beschluss vom 1. April 2020 (Az. 4 V 212/20) im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes als erstes Finanzgericht Ausführungen zur Befreiung von der Belegausgabepflicht getätigt.<sup>39</sup>

#### 4. Bewirtungsrechnungen und -belege

Der Abzug von angemessenen Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben erfordert nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vom Steuerpflichtigen einen schriftlichen Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen. Das BMF hat mit [Schreiben vom 30. Juni 2021](#) (IV C 6 - S 2145/19/10003 :003) umfassende Ausführungen zu den Anforderungen an ordnungsmäßige Bewirtungsrechnungen und -belege veröffentlicht. Dieses Schreiben ist sowohl für die Betriebe von erheblicher praktischer Bedeutung, die Bewirtungsleistungen erbringen, als auch für Steuerpflichtige, die einen Betriebsausgabenabzug geltend machen. Im Schreiben nimmt das BMF Stellung zum Inhalt der Bewirtungsrechnung, zur Erstellung der Bewirtungsrechnung, zu digitalen und digitalisierten Bewirtungsrechnungen und –belegen sowie zu Bewirtungen im Ausland.

<sup>39</sup> <https://www.iww.de/quellenmaterial/id/215555>

## **Auszug aus dem BMF-Schreiben:**

### **1. Inhalt der Bewirtungsrechnung**

#### 1.1 Name und Anschrift des leistenden Unternehmers (Bewirtungsbetrieb)

Die Rechnung muss den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers (Bewirtungsbetrieb) enthalten. Dies gilt auch bei Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV). Den Anforderungen ist genügt, wenn sich auf Grund der in der Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift eindeutig feststellen lassen (§ 31 Absatz 2 UStDV).

#### 1.2 Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Die Rechnung muss die dem leistenden Unternehmer (Bewirtungsbetrieb) vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten. Dies gilt nicht bei Kleinbetragsrechnungen.

#### 1.3 Ausstellungsdatum

Die Rechnung muss das Ausstellungsdatum enthalten. Dies gilt auch bei Kleinbetragsrechnungen.

#### 1.4 Rechnungsnummer

Die Rechnung muss eine fortlaufende Nummer enthalten, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben worden ist. Dies gilt nicht bei Kleinbetragsrechnungen. Verpflichtende Angaben nach § 6 Kassensicherungsverordnung (KassenSichV), wie z. B. die Angabe einer Transaktionsnummer, bleiben unberührt.

#### 1.5 Leistungsbeschreibung

Die Rechnung muss zu der Bewirtungsleistung die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung enthalten. Dies gilt auch für Kleinbetragsrechnungen. Buchstaben, Zahlen oder Symbole, wie sie für umsatzsteuerliche Zwecke ausreichen (§ 31 Absatz 3 UStDV), genügen für den Betriebsausgabenabzug nicht. Bewirtungsleistungen sind im Einzelnen zu bezeichnen; die Angabe "Speisen und Getränke" und die Angabe der für die Bewirtung in Rechnung gestellten Gesamtsumme reichen nicht. Bezeichnungen wie z. B. "Menü 1", "Tagesgericht 2" oder "Lunch-Buffer" und aus sich selbst heraus verständliche Abkürzungen sind jedoch nicht zu beanstanden.

#### 1.6 Leistungszeitpunkt (Tag der Bewirtung)

Für den Betriebsausgabenabzug von Bewirtungsaufwendungen muss der Leistungszeitpunkt (Tag der Bewirtung) angegeben werden. Dies gilt auch bei Kleinbetragsrechnungen. Ein Verweis auf das Ausstellungsdatum (siehe Rdnr. 4) z. B. in der Form „Leistungsdatum entspricht Rechnungsdatum“ ist ausreichend. Handschriftliche Ergänzungen oder Datumstempel reichen nicht aus.

### 1.7 Rechnungsbetrag

Die Rechnung muss den Preis für die Bewirtungsleistungen enthalten. Ein ggf. vom bewirtenden Steuerpflichtigen zusätzlich gewährtes Trinkgeld kann durch die maschinell erstellte und elektronisch aufgezeichnete Rechnung zusätzlich ausgewiesen werden. Wird das Trinkgeld in der Rechnung nicht ausgewiesen, gelten für den Nachweis von Trinkgeldzahlungen die allgemeinen Regelungen über die Feststellungslast, die beim bewirtenden Steuerpflichtigen liegt. Der Nachweis kann z. B. dadurch geführt werden, dass das Trinkgeld vom Empfänger des Trinkgeldes auf der Rechnung quittiert wird.

### 1.8 Name des Bewirtenden

Nach R 4.10 Absatz 8 Satz 4 EStR muss die Rechnung auch den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten; dies gilt nicht, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung 250 Euro nicht übersteigt. Es bestehen jedoch bei einem Rechnungsbetrag über 250 Euro keine Bedenken, wenn der leistende Unternehmer (Bewirtungsbetrieb) den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen handschriftlich auf der Rechnung vermerkt.

## **2. Erstellung der Bewirtungsrechnung**

Verwendet der Bewirtungsbetrieb ein elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion i. S. d. § 146a Abs. 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 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 zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) abgesicherte Rechnungen anerkannt. Der Bewirtungsbetrieb ist in diesen Fällen nach § 146a Abs. 2 AO verpflichtet, mit dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion Belege über die Geschäftsvorfälle zu erstellen. Der zu erstellende Beleg, der die Angaben gemäß § 6 KassenSichV enthält, stellt bei einem Rechnungsbetrag bis 250 Euro eine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des § 14 UStG i. V. m. § 33 UStDV dar. Rechnungen in anderer Form, z. B. handschriftlich erstellte oder nur maschinell erstellte, erfüllen die Nachweisvoraussetzungen des Satzes 1 nicht; die darin ausgewiesenen Bewirtungsaufwendungen sind vollständig vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

Der bewirtende Steuerpflichtige kann im Allgemeinen darauf vertrauen, dass die ihm erteilte Rechnung vom Bewirtungsbetrieb maschinell ordnungsgemäß erstellt und aufgezeichnet worden ist, wenn der von dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion ausgestellte Beleg mit einer Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen wurde. Diese Angaben können auch in Form eines QR-Codes dargestellt werden.

Fällt die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) aus, darf nach AEAO zu § 146a Nr. 7.2 und 7.3 das elektronische Aufzeichnungssystem weiterbetrieben werden, wenn der Ausfall auf dem Beleg z. B. durch eine fehlende Transaktionsnummer oder durch eine sonstige eindeutige Kennzeichnung ersichtlich ist. Für entsprechend ausgestellte Belege über Bewirtungsaufwendungen ist der Betriebsausgabenabzug grundsätzlich zulässig.

Werden Bewirtungsleistungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Tag der Bewirtung in Rechnung gestellt und unbar bezahlt (z. B. bei der Bewirtung eines größeren Personenkreises im Rahmen einer geschlossenen Veranstaltung) oder sind in dem bewirtenden Betrieb ausschließlich unbare Zahlungen möglich, ist die Vorlage eines Belegs eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion, der die Angaben nach § 6 KassenSichV beinhaltet, nicht zwingend erforderlich. In diesem Fall ist der Rechnung der Zahlungsbeleg über die unbare Zahlung beizufügen.

Werden für Gäste eines Unternehmens Verzehrgutscheine ausgegeben, gegen deren Vorlage die Besucher auf Rechnung des Unternehmens in einem Bewirtungsbetrieb bewirtet werden, reicht für den Betriebsausgabenabzug die Vorlage der Abrechnung über die Verzehrgutscheine aus.

### **3. Digitale oder digitalisierte Bewirtungsrechnungen und -belege**

Für die vollständige elektronische Abbildung der Nachweisvoraussetzungen gilt Folgendes:

Der Eigenbeleg wird vom Steuerpflichtigen digital erstellt oder digitalisiert (digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg). Die erforderliche Autorisierung ist durch den Steuerpflichtigen durch eine elektronische Unterschrift oder eine elektronische Genehmigung der entsprechenden Angaben zu gewährleisten; die Angaben dürfen im Nachhinein nicht undokumentiert geändert werden können.

Die Rechnung über die Bewirtung in einem Bewirtungsbetrieb kann dem Steuerpflichtigen bereits in digitaler Form übermittelt werden (digitale Bewirtungsrechnung). Eine Bewirtungsrechnung in Papierform kann vom Steuerpflichtigen digitalisiert werden (digitalisierte Bewirtungsrechnung).

Ein digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg muss digital mit der Bewirtungsrechnung zusammengefügt oder durch einen Gegenseitigkeitshinweis auf Eigenbeleg und Bewirtungsrechnung verbunden werden. Eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) ist zulässig. Die geforderten Angaben können auch in digitaler Form auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung angebracht werden.

Die Nachweiserfordernisse des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 und 3 EStG sind als erfüllt anzusehen, wenn

- der Steuerpflichtige zeitnah einen elektronischen Eigenbeleg mit den gesetzlich erforderlichen Angaben erstellt oder die gesetzlich erforderlichen Angaben zeitnah auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung elektronisch ergänzt,
- der Zeitpunkt der Erstellung oder Ergänzung im Dokument elektronisch aufgezeichnet wird,
- das erstellte Dokument oder die Ergänzung der Bewirtungsrechnung vom Steuerpflichtigen digital signiert oder genehmigt wird,
- der Zeitpunkt der Signierung oder Genehmigung elektronisch aufgezeichnet wird,
- das erstellte Dokument – in Fällen des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Satz 3 EStG zusammen mit der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung (z. B. durch einen gegenseitigen Verweis) – oder die ergänzte Bewirtungsrechnung elektronisch aufbewahrt wird und

- bei den genannten Vorgängen die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) des BMF-Schreibens vom 28. November 2019 (BStBl I S. 1269, insbesondere Rzn. 36 ff., 45 ff., 58 ff., 107 ff., 125 ff., 130 ff., 136 ff. und 156 ff. zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 11. März 2024) erfüllt und die jeweils angewandten Verfahren in der Verfahrensdokumentation beschrieben (Rz. 151 ff. der GoBD) werden.

## Wie kann zukünftig im Rahmen einer Kassen-Nachscha der Datenzugriff erfolgen?

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde für die Finanzverwaltung mit der **Kassen-Nachscha** ein neues Prüfungsinstrument eingeführt. **Seit dem 1. Januar 2018** kann die Finanzverwaltung **unangekündigt während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten** zur Kassen-Nachscha erscheinen und zeitnah die ordnungsgemäße Erfassung und Verbuchung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme und sog. offener Ladenkassen überprüfen (§ 146b Abs. 1 AO).

Der Steuerpflichtige hat nach § 146b Abs. 2 AO auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassensführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren. Die digitalen Aufzeichnungen der TSE und des elektronischen Aufzeichnungssystems sind über die jeweilige digitale Schnittstelle oder auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der jeweiligen digitalen Schnittstelle (DSFinV-K) zur Verfügung zu stellen.<sup>40</sup> Damit kann der mit der Kassen-Nachscha beauftragte Amtsträger mit Hilfe eines Datenzugriffs **die Aufzeichnungen aus dem elektronischen Aufzeichnungs-/ Archivierungssystem im Format der DSFinV-K** sowie **die in der TSE abgesicherten Anwendungsdaten** (sog. „TAR-Files“) zur Verifikation der Protokollierung auswerten.

### Hinweis und Handlungsempfehlung

Die **Einhaltung der Vorgaben an einen Datenexport** im Rahmen einer Kassen-Nachscha oder einer Betriebsprüfung hat an Bedeutung zugenommen. Die Regelung zur **Beweiskraft der Buchführung (§ 158 AO)** wurde mit dem „Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“<sup>41</sup> vom 20. Dezember 2022 neu gefasst. Werden die elektronischen Daten nicht u. a. gem. § 146a AO über die DSFinV-K 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-Nachscha oder Betriebs-**

<sup>40</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.13

<sup>41</sup> 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 (BGBl I 2022, S. 2730)

**prüfung gemeinsam mit dem Kassengersteller zu prüfen, ob ein Datenzugriff vorschriftsgemäß erfolgen kann.**

Kassen-Nachschauen finden immer unangekündigt statt und stellen den Betriebsinhaber und dessen Mitarbeitende vor größere Herausforderungen. Durch eine gezielte Vorbereitung kann der Ablauf einer Kassen-Nachschau positiv beeinflusst werden. Der ZDH hat eine [Arbeitshilfe „Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschau“](#) zur Unterstützung der Betriebe erstellt. Diese können die Betriebe u. a. über die jeweilige Handwerkskammer erhalten.

## **Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF**

### **„Thema: Kassen-Nachschau und Datenspeicherung“<sup>42</sup>**

- **Frage:** Ist es ausreichend, wenn nicht die Kasse die Daten aus der TSE auslesen und auf einen Datenträger schreiben kann, sondern die TSE für den Zugriff entnommen und z. B. auf einem PC ausgelesen werden muss?

*Antwort:* Ja. Es gibt keine Vorgaben für den genauen Weg, auf dem die Daten zur Verfügung gestellt werden müssen. Die Daten müssen im Falle einer Außenprüfung oder Kassen-Nachschau in dem in der BSI-TR\_03151 spezifizierten TAR-Format übergeben werden.

- **Frage:** Dürfen Daten der Kasse (zur Erzeugung des DSFinV-K-Exports) in der Cloud gespeichert werden?

*Antwort:* Ja. Es ist jedoch sicherzustellen, dass die Daten jederzeit für Prüfungszwecke im Rahmen einer Außenprüfung oder Nachschau in engem zeitlichen Zusammenhang zur Verfügung gestellt werden können.

- **Frage:** Wie sind die Daten eines elektronischen Aufzeichnungssystems i. S. d. § 146a AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassSichV bei einer Kassen-Nachschau oder einer Außenprüfung dem Prüfer zur Verfügung zu stellen?

*Antwort:* Es muss sichergestellt werden, dass die Daten jederzeit für Prüfungszwecke im Rahmen einer Außenprüfung oder Nachschau in engem zeitlichen Zusammenhang zur Verfügung gestellt werden können. Dies gilt auch für den Fall, dass eine Cloud-TSE eingesetzt wird. Die Daten des elektronischen Aufzeichnungssystems müssen im Format der digitalen Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K) zur Verfügung gestellt werden. Weitere Daten eines komplexen Softwaresystems, die nicht unter die DSFinV-K fallen (z. B. Warenwirtschaft), sind in einem maschinell auswertbaren Format zur Verfügung zu stellen. Dabei muss das Einlesen der Daten ohne Installation von Fremdsoftware auf den Rechnern der Finanzbehörde möglich sein. Die Daten der TSE müssen im Export-Format der TSE übergeben werden. Welche Daten bei einer Außenprüfung oder Nachschau bereitgestellt werden müssen, hat der Prüfer nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden.

---

<sup>42</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeitsbelegpflicht.html>

## Hinweise

Fällt nur ein Teilbereich der Daten eines komplexen Softwaresystems unter die DSFinV-K, bleibt die Verpflichtung zur Verfügungstellung weiterer Daten aus anderen Teilbereichen des Systems (z. B. Warenwirtschaft) unberührt<sup>43</sup>.

## Was ist bei einem Systemwechsel zu beachten?

In den Fällen, in denen **neue elektronische Aufzeichnungssysteme angeschafft** werden, ist zu prüfen, ob die Hard- und Software der Kassen neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten für die Dauer der Aufbewahrungspflicht vorzuhalten ist. Die Einhaltung der Anforderungen an die Gewährung eines Datenzugriffs durch die Finanzverwaltung bei künftigen Betriebsprüfungen und Nachschauen sind von zentraler Bedeutung bei entsprechenden Entscheidungen.

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>44</sup>

### Handlungsempfehlung:

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

---

<sup>43</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 2.3

<sup>44</sup> GoBD, Rz. 142 f.

## Hinweis

Der Finanzverwaltung stehen drei unterschiedliche Möglichkeiten zur Verfügung, einen Datenzugriff vorzunehmen. Hierzu zählen

- der unmittelbare (nur lesende) Datenzugriff auf das Datenverarbeitungssystem (**Z1-Zugriff**),
- der mittelbare Datenzugriff durch Auswertung durch den Steuerpflichtigen nach Weisung der Finanzverwaltung (**Z2-Zugriff**) und
- die Überlassung der Daten (**Z3-Zugriff**).

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 sog. **Z3-Zugriff** (Überlassung der Daten) zur Verfügung gestellt wird (§ 147 Abs. 6 Satz 5 AO).

Mit dem „Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“ vom 20. Dezember 2022<sup>45</sup> wurden u. a. weitere **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. Der **Z3-Zugriff** erfolgt in der Praxis bereits nicht nur mehr per Datenträgerüberlassung. Vielmehr werden die Daten auch via Online-Speicher und Cloud-Dienste an die Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt. Der Gesetzgeber hat hierzu eine rechtliche und sprachliche Klarstellung vorgenommen.

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF

### „Thema: Kassen-Nachschau und Datenspeicherung“<sup>46</sup>

- **Frage:** Was ist bei einem Systemwechsel zu beachten? Welche Anforderungen gibt es für eine Aufbewahrung von Daten und Hardware?

***Antwort:** Im Fall eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus einem Produktivsystem darf von einer Aufbewahrung bislang verwendeter Hard- und Software nur dann abgesehen werden, wenn eine maschinelle Auswertbarkeit der Daten nebst Stammdaten und Verknüpfungen durch das neue oder ein anderes System uneingeschränkt gewährleistet ist. Für die TSE- und DSFinV-K-Daten ist die Auswertbarkeit im Rahmen einer Datenträgerüberlassung (sog. Z-3-Zugriff) schon durch deren Struktur gegeben.*

<sup>45</sup> [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 2022 \(BGBl 2022 I, S. 2730\)](#)

<sup>46</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>; das Thüringer Finanzministerium hat am 25. September 2020 im Rahmen einer Pressemitteilung darum gebeten, **von formlosen Mitteilungen über technische Sicherheitseinrichtung (TSE) bei elektronischen Aufzeichnungssystemen abzusehen**.

*Andere aufbewahrungspflichtige Daten (also Daten, die Geschäftsvorfälle dokumentieren oder für deren Verständnis sie erforderlich sind), sind in geeigneter Form zu archivieren. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, können nicht mehr benötigte Kassensysteme und TSEs grundsätzlich z. B. vernichtet, verkauft oder an den Leasinggeber bzw. Vermieter zurückgegeben werden. Diese Außerbetriebnahme ist über das Mitteilungsverfahren mitzuteilen. Die gesetzliche Änderung hinsichtlich des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 S. 6 AO ab dem 1. Januar 2020 ist zu beachten (sh. Rz. 142 und Rz. 164 der GoBD).*

## Welche Anforderungen sind im Rahmen der Mitteilungspflicht an das Finanzamt zu beachten?

Die nachfolgend dargestellte **Mitteilungspflicht** an das zuständige Finanzamt **wurde** durch die am 6. November 2019 durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ergangene Nichtbeanstandungsregelung so lange **ausgesetzt**, bis eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit<sup>47</sup> vorhanden ist. Bisher konnte durch die Finanzverwaltung noch keine elektronische Übermittlungseinheit geschaffen werden.

Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des § 146a Abs. 1 AO erfasst, hat dem zuständigen Finanzamt nach **amtlich vorgeschriebenem Vordruck** Folgendes mitzuteilen:

- Name des Steuerpflichtigen,
- Steuernummer des Steuerpflichtigen,
- Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
- Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

### Hinweis

Die Finanzverwaltung hat im Anwendungserlass zu § 146a AO in der Neufassung vom 30. Juni 2023 Ausführungen zum Übermittlungsweg ergänzt.<sup>48</sup> Danach hat die Mitteilung elektronisch über das Programm "Mein ELSTER" oder über kompatible eigene oder Drittanbieter-Software über entsprechende Schnittstellen (ERiC) zu erfolgen. Eine wirksame Erfüllung der Mitteilungspflicht ist grundsätzlich nur auf diesem Weg möglich.

Jedes mitzuteilende Kassensystem ist einer Betriebsstätte eindeutig zuzuordnen. Wird die Zuordnung eines Kassensystems geändert, in dem es in einer anderen Betriebsstätte verwendet wird, muss die Anmeldung entsprechend korrigiert werden.

---

<sup>47</sup> Der Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im Bundessteuerblatt Teil I gesondert bekannt gegeben.

<sup>48</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.16.1

Werden **mehrere elektronische Aufzeichnungssysteme in einem Verbundsystem** (z. B. im Rahmen des **sog. Durchbedienens**) mit einer TSE verbunden sein, so ist jedes einzelne verwendete Gerät dem Finanzamt mitzuteilen. Sofern einzelne elektronische Aufzeichnungssysteme ohne Kassenfunktion (z. B. „reine Waagen) mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion i. S. v. § 146a AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV verbunden wurden, ist nur das elektronische Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion und nicht die damit verbundenen elektronischen Aufzeichnungssysteme ohne Kassenfunktion mitteilungs pflichtig.

Die Mitteilung ist **innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme** des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erstatten.<sup>49</sup>

Werden Kassensysteme nicht erworben, sondern z. B. geleast oder geliehen, ist statt des Anschaffungsdatums das Datum des Leasingbeginns / Beginn des Leihvertrags / Beginn der Zurverfügungstellung zu übermitteln. Die Mitteilungspflicht kann auch durch eine bevollmächtigte Person (z. B. Steuerberater, Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler) erfüllt werden.

Ferner können **fehlerhaft abgegebene Mitteilungen** korrigiert werden. Hierzu ist das elektronische Aufzeichnungssystem eindeutig zu identifizieren und mit den richtigen Angaben zu ersetzen, damit eine eindeutige Zuordnung der richtigen Werte des zu korrigierenden Systems erfolgen kann.<sup>50</sup>

Durch die Mitteilungen kann die Finanzverwaltung überprüfen, ob die TSE zertifiziert ist, welchen aktuellen Stand das Kassensystem hat, wie viele Kassensysteme verwendet werden und in welcher Betriebsstätte sowie ab wann diese zur Erfassung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben etc. genutzt wurden.

---

<sup>49</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.16.1.2

<sup>50</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 1.16.3

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF

### „Thema: Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO“<sup>51</sup>

- **Frage:** Wie funktioniert das Meldeverfahren bei Kurzfrist-Leihgeräten?

*Antwort:* Es gelten die gleichen Regeln wie bei Kauf, Leasing, Miete o.ä. Der Entleiher hat seine Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO gegenüber der Finanzbehörde zu erfüllen.

- **Frage:** Von der Mitteilung ist bis zum Einsatz der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen. Müssen ab Einsatz der Übermittlungsmöglichkeit alle Daten (rückwirkend) ab 1. Januar 2020 mitgeteilt werden?

*Antwort:* Es wird nicht verlangt, dass ab der Bereitstellung der Software nicht mehr verwendete Systeme mitgeteilt werden müssen. Relevant sind die aktuellen Systeme zum Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit. Hierzu gehören jedoch auch die Daten nach § 146a Absatz 4 Satz 1 Nummer 7 AO. Unabhängig von der Mitteilungsverpflichtung sind Informationen zu den im Betrieb eingesetzten Datenverarbeitungssystemen für die Nachprüfbarkeit der Aufzeichnungen in der Regel erforderlich und daher als Bestandteil der Verfahrensdokumentation vorzuhalten (Rz. 145 bis 155 des BMF-Schreibens vom 28. November 2019, IV A 4-S 0316/19/10003:001, BStBl I 2019, S. 1269).

## Technische Störungen der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung – was nun?

In Fällen, in denen die **TSE ausfällt**, sind die Ausfallzeiten und der Ausfallgrund zu **dokumentieren**. Die Dokumentation kann auch automatisiert durch das elektronische Aufzeichnungssystem erfolgen.

Soweit der Ausfall lediglich die TSE betrifft, wird es nicht beanstandet, wenn das elektronische Aufzeichnungssystem bis zur Beseitigung des Ausfallgrundes weiterhin genutzt wird. Der Ausfall der TSE muss auf dem **Beleg** (z. B. durch eine fehlende Transaktionsnummer oder eine sonstige eindeutige Kennzeichnung) ersichtlich sein. Die Belegangaben zu Datum und Uhrzeit müssen in diesem Fall von dem elektronischen Aufzeichnungssystem bereitgestellt werden.<sup>52</sup>

Der Betriebsinhaber hat **unverzüglich** (d. h. ohne schuldhaftes Zögern) die jeweilige Ausfallursache zu beheben, Maßnahmen zu deren Beseitigung zu treffen und dadurch sicherzustellen, dass die Anforderungen des § 146a AO so zügig wie möglich wieder eingehalten werden.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

<sup>52</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 7.3

<sup>53</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 7.5

## Hinweis

Störungen, Besonderheiten oder Auffälligkeiten am elektronischen Aufzeichnungssystem können die Ursache für Auffälligkeiten oder Fehler in den Aufzeichnungen sein. Vielfach kann ein entsprechender Zusammenhang erst zu einem späteren Zeitpunkt hergestellt werden. Damit eine Aufklärung (insbesondere im Rahmen von Kassen-Nachschauen und Betriebsprüfungen) erfolgen kann, ist es ratsam, nicht nur Ausfälle, sondern **auch Hinweis- und Fehlermeldungen** (z. B. nach einem Systemupdate) zu **dokumentieren** und aufzubewahren.

### Exkurs:

Bei **Ausfall des elektronischen Aufzeichnungssystems** ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig<sup>54</sup>. Dabei sind die Anforderungen an die Führung einer sog. „offenen Ladenkasse“ zu beachten. Die **Ausfallzeit** des elektronischen Aufzeichnungssystems ist zu **dokumentieren** und – soweit vorhanden – durch Nachweise zu belegen (z. B. Rechnung über Reparaturleistung).

Fällt das elektronische Aufzeichnungssystem vollumfänglich aus, entfällt die Belegausgabepflicht. Gleiches gilt für den vollumfänglichen **Ausfall der Druck- oder Übertragungseinheit für den elektronischen Beleg**. Zu beachten ist dann, dass das Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 KassenSichV weiterhin genutzt werden muss<sup>55</sup>.

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE)“<sup>56</sup>

- **Frage:** Kann man bei Ausfall oder Nichterreichbarkeit einer TSE (z. B. bei einer Cloud-Lösung oder einer zentralen TSE im eigenen Rechenzentrum) auf eine zweite TSE zugreifen?

***Antwort:** Nach Nr. 1.6. des AEAO zu § 146a muss ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder eine Gruppe elektronischer Aufzeichnungssysteme bei störungsfreier Verwendung genau einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zugeordnet sein. Im Falle einer Störung darf also auf eine zweite TSE zugegriffen werden.*

---

<sup>54</sup> AEAO zu § 146, Nr. 2.1.6

<sup>55</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 7.4

<sup>56</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

## Was muss im Rahmen der elektronischen Aufbewahrung der Aufzeichnungen zukünftig beachtet werden?

Bei den in den Kassensystemen aufgezeichneten Geschäftsvorfällen bzw. anderen Vorgängen handelt es sich um elektronische Grund(buch)aufzeichnungen, mit denen der Betriebsinhaber seine Einzelaufzeichnungspflichten erfüllt. Diese unterliegen einer **zehnjährigen Aufbewahrungspflicht** (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 3 AO).

Daneben sind auch die Daten aus der TSE, alle Versionen der Verfahrensdokumentation sowie alle relevanten sonstigen Dokumente (wie z. B. branchenspezifische Aufzeichnungen, Preisaufzeichnungen, Speise- und Getränkekarten) über die zehnjährige Aufbewahrungsfrist **jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar** aufzubewahren.

Bei der **Überführung** der in einer **TSE abgesicherten Anwendungsdaten in ein Aufbewahrungssystem** sind verschiedene Voraussetzungen zu beachten. So muss u. a. ein späterer Export der Daten nach einer in der Technischen Richtlinie BSI TR-03153 vorgeschriebenen Form (TAR-Files in definierter Form) erfolgen können und die in den Technischen Richtlinien aufgeführten Datenfelder enthalten. Nach diesem Export können die Daten auf dem Speichermedium der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung gelöscht werden. Ferner muss die Verkettung der Transaktionen erhalten werden, wofür die vollständige Archivierung der Log-Nachrichten aller Absicherungsschritte (Start, Update und Beendigung des Vorgangs) erforderlich ist. Werden über die abgesicherten Anwendungsdaten aus der TSE hinaus auch die **übrigen Daten des Kassensystems** in das Aufbewahrungssystem überführt, muss das Aufbewahrungssystem den Datenexport im Format der DSFinV-K sicherstellen.<sup>57</sup>

### Hinweis

Eine **Verdichtung von Daten** im Archivsystem ist für die Dauer der Aufbewahrungsfrist **unzulässig**.

#### Exkurs:

Bei der Aufbewahrung der Kassenaufzeichnungen sind die allgemeinen Anforderungen für die Aufbewahrung elektronischer Daten zu beachten (§§ 145, 146, 147 AO). Insbesondere müssen diese Daten im Ursprungsformat während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sein und unverzüglich lesbar gemacht werden können.

Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung zu den Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten steuerrelevanter Unterlagen (u. a. Dokumente, Daten) in den „**Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)**“<sup>58</sup> festgelegt.

<sup>57</sup> AEAO zu § 146a, Nr. 8.2

<sup>58</sup> BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I S. 1269 zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 11. März 2024

Mit BMF-Schreiben vom 16. November 2021 (III C 2 - S 7295/19/10001 :001) wurde der Anwendungserlass zu § 14b UStG hinsichtlich der Aufbewahrung von Rechnungen, die mithilfe elektronischer oder computergestützter Kassensysteme oder Registrierkassen erteilt werden, geändert. Erteilt ein Unternehmer Rechnungen im Sinne des § 33 UStDV mithilfe elektronischer oder computergestützter Kassensysteme oder Registrierkassen, ist es ausreichend, wenn ein Doppel der Ausgangsrechnung (Kassenbeleg) aus den unveränderbaren digitalen Aufzeichnungen reproduziert werden kann. Wichtig ist, dass auch die übrigen Anforderungen der GoBD erfüllt werden, insbesondere die Vollständigkeit, Richtigkeit und Zeitgerechtigkeit der Erfassung.

## Was bedeuten die Neuregelungen für die Verfahrensdokumentation?

Eine Verfahrensdokumentation ist eine **wichtige Grundlage für die Beweiskraft einer manuellen oder IT-gestützten Kassenführung** sowie der damit verbundenen sonstigen handels- und/oder steuerrechtlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten. Gesetzliche Vorgaben an den Inhalt einer Verfahrensdokumentation bestehen nicht. Ausweislich der GoBD (Rz. 153) besteht eine Verfahrensdokumentation in der Regel aus einer **allgemeinen Beschreibung**, einer **Anwenderdokumentation**, einer **technischen Systemdokumentation** und einer **Betriebsdokumentation**. Die Verfahrensdokumentation muss stets sowohl die in der Praxis vorherrschenden Prozesse und die eingesetzten Komponenten des Datenverarbeitungssystems als auch die historischen Verfahrensinhalte abbilden. **Daher muss bei den Umsetzungen der Neuregelungen auch die Anpassung der Verfahrensdokumentation erfolgen.**

### Exkurs:

Die **allgemeine Beschreibung** enthält Angaben zur Organisation des Unternehmens (Aufbau- und Ablauforganisation). Hierzu zählt u. a. auch ein Überblick über die eingesetzten Kassensysteme sowie deren Einsatzorte und die Organisation der Kassenführung.

Die **Anwenderdokumentation** muss alle Informationen beinhalten, die für eine sachgerechte Bedienung einer IT-Anwendung erforderlich sind. Hierzu zählen u. a. auch die Bedienungsanleitung und das Programmierhandbuch für das Kassensystem sowie das Konfigurationsprotokoll bzw. Einrichtungsprotokoll des Kassensystems.

Die **technische Systemdokumentation** ist die Grundlage für die Aufstellung und Einrichtung eines sicheren und geordneten Kassensystems sowie für die Wartung und Aufrechterhaltung eines sicheren und geordneten DV-Betriebs. Sie umfasst u. a. eine technische Beschreibung der eingesetzten Hard- und Software, die Sicherstellung der Unveränderbarkeit der elektronischen Aufzeichnungen und Angaben zu Schnittstellen. Folglich ist die technische Systemdokumentation im Hinblick auf die Nachrüstung bzw. des Austausches des Kassensystems und die Einbindung einer TSE zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit der Kassenaufzeichnungen zu überarbeiten.

Die **Betriebsdokumentation** dient der Dokumentation der ordnungsgemäßen Anwendung des Verfahrens und beinhaltet insbesondere detaillierte Ausführungen zu den sachlogischen Prozessen und Verfahren einer ordnungsmäßigen Kassenführung. Daher sind u. a. ergänzende Ausführungen zur Belegausgabe, der Meldung der Kassensysteme sowie der Sicherstellung des Datenzugriffs vorzunehmen.

Bei einer Aufrüstung von Kassen mit einer **cloudbasierten TSE-Lösung** sind in der Verfahrensdokumentation unbedingt die bisher erfolgten Umsetzungen der Anforderungen an die Anwenderumgebung zu dokumentieren. So können z. B. Rollen- und Rechtemodell, Zugriffsbeschränkungen, wenige Administratoren, gewartetes Betriebssystem, Antivirus, Firewall ohne Weiteres umgesetzt werden. Nicht ausgeschlossen ist, dass einzelne Anforderungen an die Betriebsumgebung nicht erfüllt werden können. Zur Unterstützung bei der Dokumentation ist eine Rücksprache mit dem Anbieter bzw. dem Kassenfachhändler empfehlenswert.

## Hinweis und Handlungsempfehlung

Der Betriebsinhaber hat für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften i. S. d. §§ 145- 147 AO Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren (sog. **internes Kontrollsystem**, welches **Bestandteil der Verfahrensdokumentation** ist). Im Grundsatz gehören zum internen Kontrollsystem die Einrichtung einer Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrolle, Funktionstrennungen, Erfassungskontrollen (z. B. in Form von Fehlerhinweisen, Plausibilitätsprüfungen), Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe, Verarbeitungskontrollen sowie Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten. Ein wirksames internes Kontrollsystem erfordert auch die **Erstellung einer Kassieranleitung** für die Mitarbeiter.

Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass die Erstellung einer Verfahrensdokumentation regelmäßig vernachlässigt wird. Die Verfahrensdokumentation dient der Finanzverwaltung dazu, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die formelle und sachliche Richtigkeit der IT-gestützten Buchführung – und damit auch über die Kassenführung – zu verschaffen. **Eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation führt in der Regel zum Vorliegen eines schwerwiegenden formellen Mangels und damit zur Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung.** Nur soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zur Verwerfung der Buchführung berechtigt<sup>59</sup>.

Da das Fehlen einer Verfahrensdokumentation mit dem erheblichen Risiko verbunden ist, dass die Finanzverwaltung das Vorliegen eines formellen Mangels mit sachlichem Gewicht bejaht, sollte gemeinsam mit dem Steuerberater und/oder einem externen Dienstleister eine Verfahrensdokumentation erstellt werden. Dies gilt umso mehr, als dass die Finanzverwaltung sowohl im Rahmen von Kassen-Nachschaufen als auch von Betriebsprüfungen verstärkt die Vorlage einer Verfahrensdokumentation verlangt.

---

<sup>59</sup> GoBD, Rz. 155

Der Deutsche Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik e. V. hat eine **Muster-Verfahrensdokumentation zur ordnungsmäßigen Kassenführung** erstellt, welche kostenlos auf der Internetseite [www.dfka.net https://dfka.net/muster-vd-kasse/](https://dfka.net/muster-vd-kasse/) abrufbar ist. Der NWB-Verlag hat eine Sonderausgabe „Verfahrensdokumentation zur Kassenführung - Leitfäden mit Musterformulierungen für kleine und mittlere Unternehmen“ veröffentlicht.<sup>60</sup>

## Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Aufzeichnungssystem“<sup>61</sup>

- **Frage:** Welche Auswirkungen haben DSFinV-K und TSE auf den Umfang der Verfahrensdokumentation und Protokollierung?

*Antwort: Auf eine detaillierte Beschreibung der standardisierten Teile (TSE, Schnittstellen, Datenformate) kann im Rahmen der Systemdokumentation verzichtet werden. Im Übrigen ist eine Systemdokumentation in Abhängigkeit des jeweils eingesetzten Systems als Teil der Verfahrensdokumentation zu erstellen.*

- **Frage:** Muss in der Verfahrensdokumentation dargestellt werden, ob und wie Anforderungen an die Einsatzumgebung bei einer TSE umgesetzt werden?

*Antwort: Eine TSE wird nur dann im zertifizierten Modus betrieben, wenn sie im Rahmen einer in der Zertifizierung vorgesehenen Einsatzumgebung eingesetzt wird. In der Verfahrensdokumentation muss deshalb nachvollziehbar dargelegt werden, wie die einzelnen Anforderungen aus der Zertifizierung der jeweiligen TSE an die Einsatzumgebung der eingesetzten TSE umgesetzt wurden. Insbesondere ist darzulegen, wie die organisatorischen und technischen Anforderungen umgesetzt wurden und bei einer Cloud-TSE, wo die einzelnen Komponenten der TSE (SMAERS, CSP, Speichermedium) betrieben werden.*

---

<sup>60</sup> Die Ausgabe enthält u.a. zwei Aufsätze von Teutemacher/Krullmann („Verfahrensdokumentation zur Kassenführung bei elektronischen Aufzeichnungssystemen – Leitfäden mit Musterformulierungen für kleine und mittlere Unternehmen“ und „Verfahrensdokumentation zur Kassenführung mittels offener Ladenkasse – Leitfäden mit Musterformulierungen für kleine und mittlere Unternehmen“. Ausgehend von der Muster-Verfahrensdokumentation des DFKA e. V. haben die Autoren in dem zuerst genannten Aufsatz alle notwendigen Informationen beispielhaft zusammengetragen und mit vielen Hinweisen versehen, wie welche Punkte und Abläufe erläutert werden könnten.

<sup>61</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

## In welchen Fällen können Erleichterungen beim Finanzamt nach § 148 AO beantragt werden?

Auf der Grundlage des § 148 AO können Finanzbehörden für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen **Erleichterungen** bewilligen, wenn die Einhaltung der durch Gesetze begründeten **Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten** Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.

Neben den in den vorstehenden Kapiteln dargestellten Fallgestaltungen (u. a. Befreiung von der Belegausgabepflicht, Aufbewahrung von Daten nach Systemwechsel) kann es weitere Konstellationen geben, die einen entsprechenden Antrag auf Bewilligung von Erleichterungen im Rahmen der Kassenführung erforderlich machen.

### Hinweis

Das BMF hat mit [Schreiben vom 4. November 2021](#) den Anwendungserlass zu § 148 AO mit einer klarstellenden Zuständigkeitsregelung ergänzt. „Die örtliche Zuständigkeit für die Entscheidung über eine Bewilligung nach § 148 AO richtet sich nach den allgemeinen Zuständigkeitsregelungen der §§ 17 ff. AO. Sofern für einen Steuerpflichtigen verschiedene Finanzämter zuständig sind (z. B. bei einer gesonderten Feststellung oder in den Fällen des § 21 Abs. 1 Satz 2 AO i. V. m. § 1 UStZustV) und eine Bewilligung von Erleichterungen beantragt wird, die auch Steuern oder Betriebe in dem Zuständigkeitsbereich anderer Finanzämter betrifft, sollen sich die jeweiligen Finanzämter vor Bewilligung der Erleichterung abstimmen.“

## Welche Sanktionen drohen bei Nichteinhaltung der neuen Anforderungen an die Kassenführung?

Die Einhaltung der Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung ist nicht nur im Hinblick auf die steuerrechtlichen Konsequenzen bei Feststellungen der Nichteinhaltung derselben durch die Finanzverwaltung von Relevanz. Vielmehr sind auch straf- und bußgeldrechtliche Folgen (§ 370, § 379 AO) als Konsequenzen zu bedenken. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf die Ordnungswidrigkeiten nach § 379 AO (Steuergefährdung). Die Tatbestände des § 379 AO wurden mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen ergänzt. Künftig können u.a. folgende vorsätzlich oder leichtfertige Handlungen mit einer **Geldbuße von bis zu 25.000 Euro** geahndet werden:

- Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge werden nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufgezeichnet oder verbucht (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO),
- ein elektronisches Aufzeichnungssystem wird für Grundaufzeichnungen verwendet, das nicht jeden Geschäftsvorfall oder anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO),
- ein elektronisches Aufzeichnungssystem für Grundaufzeichnungen im Sinne der KassenSichV wird nicht oder nicht richtig mittels einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 AO),

- entgegen § 146a Abs. 1 Satz 5 AO wird gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder dort genannte Software in den Verkehr gebracht oder beworben, und dadurch wird ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zur Erlangen.

Eine **weitere Verschärfung** von § 379 AO erfolgte mit dem „Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts“<sup>62</sup> durch die Aufnahme neuer Tatbestände. Damit hat die Bedeutung von Feststellungen einer nicht ordnungsmäßigen Kassenführungen durch die Finanzverwaltung bei Kassen-Nachschaun, Betriebsprüfungen und Umsatzsteuer-Nachschaun für die Praxis abermals zugenommen.

Gem. **§ 379 Abs. 2 Nr. 1h und 1i AO** ist eine Ordnungswidrigkeit gegeben, wenn aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Aufzeichnungen und Unterlagen nicht vollständig oder nicht richtig an die Finanzverwaltung übertragen, zur Verfügung oder zur Einsicht zur Verfügung gestellt werden können. Die Einhaltung der Anforderungen an die **Gewährung eines ordnungsmäßigen Datenzugriff** für die Finanzverwaltung bei Betriebsprüfungen und Nachschaun sollte daher – soweit noch nicht geschehen – in den Blick genommen werden.

Ferner liegt gem. **§ 379 Abs. 1 Nr. 7 und 8 AO** eine Ordnungswidrigkeit dann vor, wenn gegen die **Aufbewahrungspflichten** für steuerrelevante Unterlagen **während der gesetzlichen Aufbewahrungsfristen verstoßen** wird.

## **Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Verbot des In-Verkehr-Bringens und den Rechtsfolgen bei Verstoß gegen § 146a AO“<sup>63</sup>**

- **Frage:** Trägt der Softwarehersteller die Verantwortung, wenn ein Anwender die Kasse ohne TSE verwendet? Muss dann das Kassenmodul zwangsweise deaktiviert werden, wenn keine TSE vorhanden ist oder ist der Hinweis ausreichend für den Anwender?

***Antwort:** Eine Kasse ohne entsprechende TSE-Anbindungsmöglichkeit darf seit dem 1. Januar 2020 nicht mehr in den Verkehr gebracht werden. Wenn eine TSE-Anbindungsmöglichkeit besteht, der Steuerpflichtige diese aber nicht nutzt, ist das nicht das Risiko des Herstellers. Verantwortlich für den ordnungsgemäßen Einsatz der TSE ist der Steuerpflichtige (vgl. Tz. 21 der GoBD).*

---

<sup>62</sup> [Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie \(EU\) 2021/514 des Rates vom 22.3.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20. Dezember 2022 \(BGBl 2022 I S. 2730\)](#)

<sup>63</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/FAQ-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

- **Frage:** Wem sind Verstöße gegen Verpflichtungen des § 146a AO, insbesondere eine Nicht-Erfassung oder ein Verstoß gegen die Belegerteilungspflicht zuzurechnen – dem Unternehmen oder der jeweils handelnden Person?

*Antwort: Die steuerlichen Folgen aus etwaigen Verstößen gegen die Verpflichtungen des § 146a AO werden grundsätzlich beim steuerpflichtigen Unternehmen gezogen. Ob darüber hinaus haftungsrechtliche bzw. bußgeld- oder strafrechtliche Folgerungen bei der jeweils handelnden Person getroffen werden können, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab, wie z. B. bei Vorsatz oder Leichtfertigkeit des Handelnden.*

## Hinweis

Sowohl die **Verletzung der Belegausgabepflicht** (§ 146a Abs. 4 AO) als auch eine nicht erfolgte **Mitteilung an das zuständige Finanzamt** (§ 146a Abs. 2 AO) sind **nicht bußgeldbewährt**.

## Exkurs: Besondere Abschreibungsregelungen

Aufgrund der Verpflichtung zur Sicherung der Kassen mit einer TSE mussten die Betriebe ihre Kassen entsprechend aufrüsten oder ggf. neue Kassen anschaffen. In diesem Zusammenhang stellten sich naturgemäß Fragen der steuerlichen Berücksichtigung der Kosten.

[BMF-Schreiben „Steuerliche Behandlung der Kosten der erstmaligen Implementierung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung“](#)

Das BMF hat in einem Schreiben am 21. August 2020 (IV A 4 - S 0316-a/19/10006 : 007/IV C 6 - S 2134/19/10007 :003) zur „**steuerlichen Behandlung der Kosten der erstmaligen Implementierung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung**“ Stellung genommen. Im Rahmen dieses Schreibens wird u. a. eine Vereinfachungsregelung geschaffen, nach der nicht beanstandet wird, die Kosten für die nachträgliche erstmalige Ausrüstung bestehender Kassen oder Kassensysteme mit einer TSE und die Kosten für die erstmalige Implementierung der einheitlichen digitalen Schnittstelle eines bestehenden elektronischen Aufzeichnungssystems in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden.

[BMF-Schreiben „Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung“](#)

Das BMF-Schreiben „**Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung**“ vom 26. Februar 2021 (IV C 3 -S 2190/21/10002 :013) geht auf einen Beschluss in der Ministerpräsidentenkonferenz vom 19. Januar 2021 zurück. In dieser hatte man sich dahingehend verständigt, mit einer Sofortabschreibung digitaler Anlagegüter zusätzliche Anreize für die digitale Transformation der deutschen Wirtschaft zu schaffen. Das Schreiben enthält im Wesentlichen Begriffsbestimmungen für die digitalen Wirtschaftsgüter „Computerhardware“ und „Betriebs- und Anwendersoftware“.

## Wo finden Sie weiterführende Informationen?

- [Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016](#)
- [Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie \(EU\) 021/514 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 2022](#)
- [Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr \(Kassensicherungsverordnung – KassenSichV\) vom 26. September 2017](#)
- [Verordnung zur Änderung der Kassensicherungsverordnung vom 30. Juli 2021](#)
- [Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme \(DSFinV-K\)](#)
  
- [DFKA-Taxonomie](#)
- [DFKA-Muster-Verfahrensdokumentation zur ordnungsmäßigen Kassenführung Version 2.0 \(inclusive Beiblatt zur TSE\)](#)
- [DFKA - EKaBS Elektronischer Kassen-Beleg-Standard](#)
  
- [Anwendungserlass zu § 146 AO \(IV A 4 - S 0316/13/10005 :053\) vom 19. Juni 2018](#)
- [Anwendungserlass zu § 146a AO \(IV A 4 -S 0316-a/20/10003 :002\) vom 28. Mai 2020](#)
- [Anwendungserlass zu § 146a AO \(IV D 2 – S 0316-a/20/10003:006\) vom 30. Juni 2023](#)
- [Anwendungserlass zu § 146b AO \(IV A 4 - S 0316/13/10005 :054\) vom 29. Mai 2018](#)
- [Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung \(AEAO\) zu §§ 140, 141, 146, 146a, 146b, 147, 147a, 148 \(IV A 4 - S 0310/19/10001 :003\) vom 4. November 2021](#)
- [BMF-Schreiben vom 30. Juni 2021 \(IV C 6 - S 2145/19/10003 :003\) Steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass in einem Bewirtungsbetrieb als Betriebsausgaben](#)
- [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](#)
- [BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2021 \(III C 2 - S 7280-a/19/10002 :001\) Leistungsbeschreibung nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG; Handelsübliche Bezeichnung nach dem BFH-Urteil vom 10. Juli 2019, XI R 28/18](#)
- [BMF-Schreiben vom 8. Juli 2022 \(IV A 4 - S 0316-a/19/10006 :036\) Bekanntmachung eines Hinweises auf die Veröffentlichung des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik; Auslaufen des Zertifikats BSI-K-TR-0491-2021 der „Bundesdruckerei D-TRUST TSE, Version 1.0“ der cv cryptovision GmbH](#)
- [BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2022 \(IV A 4 – S 0319/20/10002 :009\) Übergangsregelung für den Einsatz der TSE Version 1 der Firma cv cryptovision GmbH, vertrieben unter dem Namen D-TRUST TSE-Modul](#)

- [BMF-Schreiben vom 11. März 2024 \(IV D 2-S 0316/21/10001:002, 2024/0184201 Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Bücher, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff \(GoBD\); Änderung aufgrund verschiedener gesetzlicher Änderungen\)](#)
- [BMF-Schreiben vom 11. März 2024 \(IV D 2 - S 0333/23/10001 :001\) 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 2022; Änderung des Anwendungserlasses zu § 158 AO](#)
  
- [Landesamt für Steuern Niedersachsen „Merkblatt Kassenführung“ Stand 1. Januar 2020](#)
- [Landesamt für Steuern Niedersachsen „Informationen zur Belegausgabepflicht \(„Bonpflicht“\)" Stand 20. Februar 2020](#)
- [Landesamt für Steuer Niedersachsen „Information für Unternehmen der Bargeldbranche, die ein Kassensystem einsetzen“ vom 25. März 2021](#)
- [Senatsverwaltung für Finanzen Berlin „Informationen zum Thema »Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung«“ \(Stand Oktober 2021\)](#)
- [Oberfinanzdirektion Karlsruhe „Informationen zum Thema »Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung« Verfügung vom 10. November 2022](#)
- [Oberfinanzdirektion Karlsruhe „Merkblatt zur Belegausgabepflicht“ vom 31. März 2020](#)
- [Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung – Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten im Bargeldbereich ab dem 01.01.2020 – Stand 1. Januar 2020 des Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern](#)
- [Merkblatt „Belegausgabepflicht bei Unternehmen der Bargeldbranche“ Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern](#)
- [Saarland Ministerium für Finanzen und Europa – Informationsblatt zu elektronischen Aufzeichnungssystemen](#)
  
- [FAQ-Katalog des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik \(BSI\)](#)
- [FAQ-Katalog des BMF „Antworten auf allgemeine Frage“ und „Orientierungshilfe für die Anwendung des § 146a AO und der KassenSichV“](#)

*Diese Ausarbeitung hat den Stand April 2024. Aktuell besteht in Teilen noch eine unklare Rechts- und Umsetzungslage. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert. Der 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.*

---

**Ansprechpartnerin:** Daniela Jope  
Abteilung: Steuer- und Finanzpolitik  
+49 30 20619-294  
jope@zdh.de · www.zdh.de

**Herausgeber:**  
Zentralverband des Deutschen Handwerks  
Haus des Deutschen Handwerks  
Mohrenstraße 20/21 · 10117 Berlin  
Postfach 110472 · 10834 Berlin

Lobbyregister: R002265  
EU Transparency Register: 5189667783-94

Der Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V. (ZDH) vertritt die Interessen von rund 1 Million Handwerksbetrieben in Deutschland mit rund 5,7 Millionen Beschäftigten. Als Spitzenorganisation der Wirtschaft mit Sitz in Berlin bündelt der ZDH die Arbeit von Handwerkskammern, Fachverbänden des Handwerks auf Bundesebene sowie bedeutenden wirtschaftlichen und sonstigen Einrichtungen des Handwerks in Deutschland. Mehr unter [www.zdh.de](http://www.zdh.de)