



## **Oberfinanzdirektion Niedersachsen**

### **Information für Angehörige der steuerberatenden Berufe (AdStB)**

#### **Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung**

Für die Aufbewahrung digitaler Daten gelten die allgemeinen Ordnungsvorschriften der Abgabenordnung (AO), die zuletzt durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 geändert wurden. Daneben gibt es mehrere Verwaltungsanweisungen (BMF-Schreiben vom 26. November 2010 - IV A4 - S 0316/08/10004-07 - „Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften“ und die beiden BMF-Schreiben vom 14. November 2014 - IV A4 – S 0316/13/10003 - „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ sowie die „Ergänzenden Informationen zur Datenträgerüberlassung“).

Insbesondere wegen zahlreicher Feststellungen zu gravierenden Mängeln bei der Kassenbuchführung wird im Rahmen von Außenprüfungen oder auch (grundsätzlich unangemeldeten) Nachschauen verstärkt darauf geachtet, dass prüfungsrelevante Datenbestände vollständig aufbewahrt und zur Verfügung gestellt werden. Werden aufbewahrungspflichtige Daten gelöscht, ist die Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung nicht gegeben.

Nach den vorliegenden Prüfungserfahrungen sind sich die Unternehmen häufig nicht bewusst, welche Daten und Unterlagen zwingend aufzubewahren sind. Die Qualifizierung aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtiger Daten gehört seit Inkrafttreten des Datenzugriffsrechts der Finanzbehörden zu den Vorbehaltsaufgaben der AdStB nach § 33 Steuerberatungsgesetzes (StBerG).

#### **Einzelaufzeichnungspflicht**

Grundsätzlich ist jedes einzelne Handelsgeschäft, also jede Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jede Einlage und Entnahme mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen. Zu erfassen sind, soweit zumutbar, Name, Firma und Adresse der Vertragspartnerin/des Vertragspartners sowie Angaben zur Lieferung oder zur sonstigen Leistung. Da sich die Pflicht zur Einzelaufzeichnung der Betriebseinnahmen nicht nur aus § 238 HGB, sondern auch aus dem Umsatzsteuergesetz (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. 63 ff. UStDV) ergibt, besteht die Verpflichtung unabhängig von der Gewinnermittlungs-

art. Die Neufassung des § 146 Abs. 1 AO aufgrund des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 verankert diese Einzelaufzeichnungspflicht zusätzlich in der Abgabenordnung. In bestimmten Branchen ist es üblich, dass Kundendaten nicht bekannt sind. Werden diese tatsächlich nicht erhoben, ergibt sich daraus kein Verstoß gegen steuerliche Pflichten (Rz. 37 GoBD).

Eine gesetzliche Pflicht zum Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme („Registrierkassenpflicht“) existiert nicht. Deshalb kann die gesetzliche Einzelaufzeichnungsverpflichtung auch über eine handschriftliche Einzelbelegerstellung oder durch entsprechende Eintragungen in ein Kassenbuch erfüllt werden. Ab einer bestimmten Anzahl von Geschäftsvorfällen ist es zweckmäßig, ein elektronisches Aufzeichnungssystem (z. B. Registrierkasse) zu verwenden. Der Einsatz der Technik hat eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen, ist allerdings auch mit Pflichten verbunden.

### **Datenzugriff bei Außenprüfungen mit elektronischen Kassendaten**

Ziel ist es, dass dem Finanzamt entsprechend § 147 Abs. 6 AO zu Beginn der Prüfung regelmäßig ein Datenträger mit maschinell auswertbaren Einzeldaten aller vorhandenen Kassen zur Verfügung gestellt wird.

### **Rechtliche und technische Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme (PC-Kasse und Registrierkasse)**

Die rechtliche Verpflichtung zur Einzeldatenspeicherung besteht für alle Aufzeichnungssysteme, mit deren Hilfe Geschäftsvorfälle aufgezeichnet werden.

Alle aufzeichnungspflichtigen elektronischen Einzeldaten müssen während der Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren

- jederzeit verfügbar,
- unverzüglich lesbar und
- maschinell auswertbar

aufbewahrt werden. Diese Daten sollten so in einem elektronischen Journal gespeichert werden, dass nachträgliche spurlose Veränderungen unmöglich sind (z. B. durch eine Sicherung mit fortlaufender Transaktions- oder Sequenznummer).

Die erstmalige programmtechnische Einrichtung des elektronischen Aufzeichnungssystems sowie alle danach erfolgten Programmänderungen sind zu protokollieren und aufzubewahren. Weiter müssen alle

zum Verständnis der Einzeldaten erforderlichen Organisationsunterlagen (z. B. Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitung etc.) aufbewahrt werden.

Die Finanzverwaltung kann im Rahmen des § 147 Abs. 6 AO verlangen, dass die Kasseneinzeldaten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger (z. B. CD, DVD, USB-Stick) zur Verfügung gestellt werden. Dem Unternehmen obliegt der Nachweis, dass die Daten manipulationssicher, vollständig und jederzeit lesbar gespeichert werden. Zudem müssen die elektronischen Daten in einem zumutbaren Zeitrahmen prüfbar sein. Soweit im Rahmen einer Außenprüfung die Hilfe eines IT-Dienstleisters erforderlich ist, trägt das Unternehmen die anfallenden Kosten.

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

Ausnahmsweise kann die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles unzumutbar sein. Sofern Waren an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, kann es im Einzelfall ausreichen, die Kasseneinnahmen lediglich summarisch aufzuzeichnen. Bestehen Zweifel, ob Einzelaufzeichnungen zumutbar sind, kann der Sachverhalt dem Finanzamt dargelegt und eine Stellungnahme erbeten werden. Damit die Ermittlung der Summe der Tageseinnahmen (=Tageslosung) nachprüfbar bleibt, müssen die Bareinnahmen jedoch zumindest anhand eines sog. Kassenberichts nachgewiesen werden. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand täglich zu zählen, weil die Feststellung des Kassenbestandes eine unentbehrliche Grundlage für die Berechnung der Tageslosung bildet. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die belegmäßig festgehaltenen Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die ebenfalls dokumentierten Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, sodass sich die Tageseinnahme ergibt (summarische Bareinnahmeermittlung = Tageslosungsermittlung). Nur ein in solcher Weise erstellter Kassenbericht für offene Ladenkassen dokumentiert diese Rechenschritte hinreichend, schreibt sie unveränderbar fest und macht sie damit nachprüfbar.

Darüber hinaus empfiehlt es sich, die Ermittlung des Geldbestandes auf freiwilliger Basis durch ein tägliches Zählprotokoll mit Angaben zur Stückelung der Banknoten und Münzen nachzuweisen. Auch das Hartgeld in der Kasse und das Wechselgeld in den Handkassen sind exakt zu erfassen. Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig und führen zu einer nicht ordnungsmäßigen Kassenführung. Werden Einnahmen an verschiedenen Orten erzielt, ist für jede offene Ladenkasse ein eigenständiger Kassenbericht zu erstellen. Bei Warenverkauf mit unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen ist in der Regel die Einzelaufzeichnung erforderlich.

Wenn dem Unternehmen die Aufzeichnung der Einzelentgelte wegen der Art und des Umfang des Geschäfts nicht zumutbar ist, muss dem Finanzamt ein Verfahren zur Genehmigung vorgeschlagen werden, dessen steuerliches Ergebnis dem einer Einzelaufzeichnung sehr nahe kommt (§ 63 Abs. 4 UStDV).

Ein mit Standardsoftware (z. B. Office-Programme) erstellter Tageskassenbericht ist nicht gegen nachträgliche Änderungen geschützt und entspricht somit nicht den Vorschriften des § 146 Abs. 4 S. 1 AO.

### **Folgen von Mängeln**

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, hat dies bei einem Betrieb mit nicht untergeordneten Barumsätzen den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge. Das Ergebnis der Buchführung (Umsatz, Gewinn) entfaltet somit keine Beweiskraft für die Besteuerung (§ 158 AO). Das Finanzamt kann die Besteuerungsgrundlagen schätzen (§ 162 AO). Zudem kann allein die Nichterfüllung der oben genannten Aufzeichnungs- und Kassenführungspflichten eine Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr.3 AO darstellen und mit einem Bußgeld geahndet werden. Sofern die Finanzbehörde darüber hinaus durch Schlüssigkeitsverprobungen Differenzen feststellt, die nicht substantiell widerlegt werden können, kann daraus neben Umsatz- und Gewinnzuschätzungen auch die Einleitung eines Steuerstrafverfahrens in Betracht kommen.

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

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Finanzamt

Ansprechpartnerin:

Sachgebietsleiterin

Telefon:

Telefon:

E-Mail:

Kassenansprechpartnerin

Telefon:

Kassenansprechpartnerin

Telefon: