

BBK

► **SONDERAUSGABE**

www.nwb.de

Kassen-Nachschau ab 1.1.2018

- 1 Die Kassen-Nachschau kommt! –
Die neue Form der „Feldüberwachung“ durch die Finanzverwaltung
Tobias Teutemacher
- 9 Was bedeutet die Kassen-Nachschau ab 1.1.2018 in der Praxis? –
Fragen und Antworten für den Unternehmer und seinen Berater
Dr. Bernhard Bellinger
- 15 Das leidige Thema der Verfahrensdokumentation –
Wie kann die Prüfbarkeit des DV-Verfahrens sichergestellt werden?
Tobias Teutemacher

Die Kassen-Nachschau kommt!

Die neue Form der „Feldüberwachung“ durch die Finanzverwaltung

Tobias Teutemacher*

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016¹ wurde mit § 146b AO die Kassen-Nachschau neu in die Abgabenordnung aufgenommen. Neben der technischen Sicherheitseinrichtung, die ab dem 1.1.2020 zwingend in jedes elektronische Aufzeichnungssystem (§ 1 KassenSichV²) eingebaut sein muss, und der Belegausgabepflicht (§ 146a Abs. 2 AO) stellt die Kassen-Nachschau eine weitere Maßnahme dar, um das Entdeckungsrisiko für Manipulationen an Kassen zu erhöhen. Die Kassen-Nachschau ist anwendbar nach Ablauf des 31.12.2017.³ Der Beitrag fasst die geltende Rechtslage zusammen und gibt darüber hinaus einen Überblick.

L Teutemacher, Handbuch zur Kassenführung, 2. Aufl. 2018 (erscheint im Januar 2018)

Inhaltsübersicht

- I. Einordnung der Kassen-Nachschau
- II. Wann müssen Steuerpflichtige mit einer Kassen-Nachschau rechnen?
- III. Welche Arten der Kassenführung unterliegen der Kassen-Nachschau?
- IV. Beobachtung zur Vorbereitung einer Kassen-Nachschau
- V. Rechte und Pflichten der Amtsträger
- VI. Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen
- VII. Ergebnisse der Kassen-Nachschau
- VIII. Übergang zu einer Außenprüfung

I. Einordnung der Kassen-Nachschau

Die Finanzverwaltung ist verpflichtet, die Steuern gleichmäßig festzusetzen. Um dies zu gewährleisten, werden unterschiedliche Möglichkeiten der Überprüfung von Unternehmen eingesetzt, dazu gehören insbesondere Außenprüfungen und Nachschau:

W³ Beyer, Außenprüfung: Ein Leitfaden, Grundlagen
 [→FAAAE-82166]

Außenprüfungen	Nachschau
Außenprüfung	Kassen-Nachschau ab 1.1.2018
Umsatzsteuer-Sonderprüfung	Umsatzsteuer-Nachschau
Lohnsteuer-Außenprüfung	Lohnsteuer-Nachschau

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

¹ Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016, BGBl 2016 I S. 3152-3154.

² Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr = Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) vom 26.9.2017, BGBl 2017 I S. 3515-3516.

³ Vgl. Art. 97 § 30 Abs. 2 Satz 1 EGAO.

Durchführung ohne
Ankündigung

Die Kassen-Nachscha stellt keine Außenprüfung i. S. des § 193 AO dar. Sie dient der zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.

Durchgeführt wird sie von damit betrauten Amtsträgern aus den Festsetzungs- und Erhebungsbereichen der Finanzverwaltung ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung.

Geben die bei der Kassen-Nachscha getroffenen Feststellungen Anlass zu Beanstandungen der Aufzeichnungen, kann zu einer Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden (§ 146b Abs. 3 AO; siehe Abschnitt VIII).

II. Wann müssen Steuerpflichtige mit einer Kassen-Nachscha rechnen?

1. Gründe für eine Kassen-Nachscha

Mögliche Anlässe

Es gibt eine Vielzahl von Anlässen für die Finanzverwaltung, eine Kassen-Nachscha durchzuführen, z. B.:

- ▶ Betriebseröffnung,
- ▶ Kontrollmitteilungen,
- ▶ Branchenerfahrungen,
- ▶ Testkäufe mit auffälligen Rechnungen.

Prüfungsschwerpunkt:
Bargeldintensive Betriebe

Hinweis: M. E. werden Betriebe in bargeldintensiven Branchen wie Apotheken, Bäckereien, Einzelhandel, Friseure oder Gastronomie im Fokus der Finanzverwaltung stehen. Das sind insbesondere diejenigen Branchen, die in der Vergangenheit vielfach durch Manipulationen von Kassenaufzeichnungen aufgefallen sind.

Auch Betriebe mit manueller Kassenführung bzw. einer Kassenführung mittels „offener“ Ladenkasse werden häufiger damit rechnen müssen, dass Amtsträger zur Durchführung einer Kassen-Nachscha erscheinen.

Darüber hinaus könnte die Kassen-Nachscha auch dazu genutzt werden, Existenzgründer bei der Betriebseröffnung frühzeitig darüber zu informieren, ob ihre Kasseneinnahmen und Kassenausgaben entsprechend der steuerlichen Vorschriften aufgezeichnet werden.

Weitere Anlässe

Weitere Anlässe für eine Kassen-Nachscha könnten sein:

- ▶ **Bekannte Kassenmanipulationen:** Die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung verfügen heutzutage bundesweit über ein internes Informationssystem. Dadurch können bei neu entdeckten Manipulationen diese Informationen schnell verbreitet werden, so dass entsprechend gehandelt werden kann.
- ▶ **Risikoauswahl nach letzter Betriebsprüfung:** Im Rahmen der letzten Betriebsprüfung wurden formelle und materielle Mängel bei der Kassenführung festgestellt. Der Steuerpflichtige wurde im Betriebsprüfungsbericht darauf hingewiesen. Mittels Kassen-Nachscha kann dann geprüft werden, ob die Mängel beseitigt wurden oder nicht.
- ▶ **Kontrollmaterial:** Im Rahmen von Prüfungen, z. B. bei Großhändlern, wurden Kontrollmitteilungen geschrieben. Durch Kassen-Nachscha kann bei Bareinkäufen schnell geprüft werden, wie die Aufzeichnung und Verbuchung durchgeführt wurden.
- ▶ **Auffälligkeiten beim internen Betriebsvergleich:** Anhand der vorliegenden E-Bilanzen können Auffälligkeiten, z. B. gravierende Abweichungen von den Richtsätzen, festgestellt werden.
- ▶ Fälle der **Zufallsauswahl**.

2. Belegausgabepflicht bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme ab 2020

Bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems ab 1.1.2020 ist dem an einem Geschäftsvorfall Beteiligten im unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall ein Beleg über den Geschäftsvorfall zur Verfügung zu stellen (Belegausgabepflicht, § 146a Abs. 2 AO).

Dieser Beleg muss nach § 6 KassenSichV mindestens enthalten:

- ▶ den vollständigen Namen und die vollständige Adresse des leistenden Unternehmers,
- ▶ das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- ▶ die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen (Dienst-)Leistung,
- ▶ die Transaktionsnummer,
- ▶ das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt und
- ▶ die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.

Überprüfung der Belegausgabe ab 2020

Pflichtangaben des Belegs

Hinweis: Ob die vorgenannten Anforderungen erfüllt werden, kann der Amtsträger im Rahmen eines Testkaufs prüfen. Auffälligkeiten führen dazu, dass bei den Steuerpflichtigen eine Kassen-Nachschau durchgeführt wird.

III. Welche Arten der Kassenführung unterliegen der Kassen-Nachschau?

Nach dem Gesetzeswortlaut – insbesondere § 146b Abs. 1 und § 145 AO – ist die Kassen-Nachschau eine zeitnahe Prüfung zur Überprüfung der Kassenaufzeichnungen und deren ordnungsgemäße Übernahme in die Buchführung.

Technische Prüfung

1. Prüfung der Kassen-Technik

Zum einen werden im Rahmen der Kassen-Nachschau die technischen Formen der Kassenführung geprüft, so z. B.:

- ▶ elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. des § 1 KassenSichV, also elektronische (proprietäre) Kassensysteme oder computergestützte Kassensysteme wie App-Kassensysteme oder Waagen mit Registrierkassenfunktion;
- ▶ Taxameter und Wegstreckenzähler;⁴
- ▶ Geldspielgeräte.⁵

Hinweis: Die zuvor genannten elektronischen Aufzeichnungssysteme, Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte müssen den Anforderungen der BMF-Schreiben vom 26.11.2010⁶ und vom 14.11.2014⁷ entsprechen.

Diese Kassensysteme können – sofern die noch kommende technische Sicherheitseinrichtung nicht implementiert werden kann – bis längstens 31.12.2022 in der Praxis genutzt werden („Härtefallregelung“, Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO).

Härtefallregelung

⁴ Diese Geräte sind aktuell noch nicht in die KassenSichV aufgenommen worden. Es ist aber zu erwarten, dass sie im Laufe des nächsten Jahres aufgenommen werden. Gleichwohl ist eine Kassen-Nachschau ab 1.1.2018 bei diesen Geräten möglich.

⁵ Diese Geräte sind aktuell noch nicht in die KassenSichV aufgenommen worden. Es ist aber zu erwarten, dass sie im Laufe des nächsten Jahres aufgenommen werden. Gleichwohl ist eine Kassen-Nachschau ab 1.1.2018 bei diesen Geräten möglich.

⁶ BMF, Schreiben v. 26.11.2010 - IV A 4 - S 0316/08/10004-07, BStBl 2010 I S. 1342 [KAAAD-56752].

⁷ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450 [HAAAE-37193].

Übergangsfristen

Folgende Übergangsfristen („Härtefallregelung“ nach Art. 97 § 30 EGAO) gelten für die aktuell in der Praxis genutzten Kassensysteme:

Tag der Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kasseneinzeldaten und Datenexportmöglichkeit	Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht nach	Nutzbar bis
Vor dem 26.11.2010	BMF, Schreiben v. 26.11.2010 und v. 14.11.2014 (GoBD)	31.12.2019
Vom 26.11.2010 bis 31.12.2019 und Erfüllung der Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 sowie bauartbedingt nicht aufrüstbar mit der technischen Sicherheitseinrichtung (§ 146a Abs. 1 AO)	BMF, Schreiben v. 26.11.2010 und v. 14.11.2014 (GoBD)	31.12.2022

 Teutemacher, Kassenführung bei Nutzung einer „offenen Ladenkasse“ ab 2017 – Mandanten-Merkblatt, BBK 24/2016 S. 1197 [→VAAAF-88124]

2. Prüfung der Kassenführung

Zum anderen werden bei einer Kassen-Nachschaу auch die manuellen Formen der Kassenführung geprüft:

- ▶ „offene“ Ladenkasse mit summarischer – retrograder – Ermittlung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben,
- ▶ manuelle Ladenkasse, d. h. ohne Nutzung technischer Geräte und mit Einzelaufzeichnung aller Kasseneinnahmen und Kassenausgaben.

Hinweis: Die zuvor genannten elektronischen Aufzeichnungssysteme, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte, etc. müssen nicht im zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum der Steuerpflichtigen stehen. Es reicht aus, wenn sie vorhanden sind und von den Steuerpflichtigen genutzt werden.

IV. Beobachtung zur Vorbereitung einer Kassen-Nachschaу

 Anonyme Testkäufe!

Steuerpflichtige müssen damit rechnen, dass Amtsträger vor Durchführung einer Kassen-Nachschaу anonym die Geschäftsräume, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, aufsuchen, um sich ein Bild davon zu machen, wie die Kassenführung erfolgt bzw. wie die elektronischen Aufzeichnungssysteme genutzt werden. Auch Mehrfachbesuche sind möglich.

Die reine Beobachtung der Art der Kassenführung und der Nutzung der Kassensysteme können Amtsträger ohne Pflicht zur Vorlage eines Dienstausweises vornehmen.

Dies geht einher mit Testkäufen. Die Belege werden dann genutzt, um im Rahmen der Kassen-Nachschaу zu prüfen, ob und wie diese aufgezeichnet und verbucht werden.

V. Rechte und Pflichten der Amtsträger

1. Prüfungszeiten und -orte

Nach dem Gesetzeswortlaut in § 146b Satz 1 AO dürfen die Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten (= Öffnungszeiten) Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können. Somit können Kassen-Nachschaуen auch abends (z. B. in der Gastronomie) oder nachts (z. B. in Discotheken) durchgeführt werden.

Prüfung in der Regel während der Geschäftszeiten

Aber auch außerhalb der Öffnungszeiten ist eine Kassen-Nachschau zulässig, wenn Vorbereitungsarbeiten bzw. Nachbereitungsarbeiten durchgeführt werden.

Beispiel ► Ein Restaurant hat täglich von 17:30 Uhr bis 23:00 Uhr geöffnet. Das Service- und Küchenpersonal ist aber schon ab 16:30 Uhr im Betrieb, um Vorbereitungsarbeiten zu erledigen.

Eine Kassen-Nachschau kann hier auch außerhalb der Öffnungszeiten – mithin zwischen 16:30 Uhr und 17:30 Uhr – durchgeführt werden. Dies hätte den Vorteil, dass die Restaurantgäste nichts von der Maßnahme mitbekommen.

Der Prüfer darf sämtliche Grundstücke und Räume betreten, soweit der Steuerpflichtige dort mit seiner geschäftlichen Tätigkeit eine der folgenden Einkunftsarten erzielt:

- ▶ Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG),
- ▶ Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder
- ▶ Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 18 EStG).

§ 146b Abs. 1 Satz 1 AO spricht ausdrücklich von Geschäftsgrundstücken oder Geschäftsräumen.

Betretten der Räumlichkeiten

Hinweis: Die Räumlichkeiten müssen nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen. Es reicht aus, wenn er diese für seine geschäftlichen Tätigkeiten nutzt.

Beispiel ► Ein Automatenaufsteller betreibt seine Geldspielgeräte in Räumlichkeiten fremder Steuerpflichtiger, z. B. in Kneipen, Autobahnraststätten, Gaststätten.

Das Betreten muss der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben dienen. Dabei muss es sich um Sachverhalte handeln, die für die Besteuerung von Bedeutung sind. Nach dem Betreten der Räumlichkeiten muss sich der Amtsträger vor Durchführung der Kassen-Nachschau ausweisen.

Hinweis: Die Amtsträger haben **kein Recht**, die Räumlichkeiten zu durchsuchen! Wohnräume dürfen nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen betreten werden. **Gegen** den Willen des Inhabers dürfen Wohnräume nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden (§ 146b Abs. 1 Satz 2 AO). Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Art. 13 GG) wird insoweit eingeschränkt (§ 146b Abs. 1 Satz 3 AO).

Becker, Das Kassengesetz auf dem Gabentisch – und was nun?, BBK 3/2017 S. 116
[→OAAAG-35906]

2. Prüfungsablauf

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen wird der Amtsträger die Steuerpflichtigen auffordern,

- ▶ das elektronische Aufzeichnungssystem bzw. die anderen elektronischen Geräte zugänglich zu machen,
- ▶ die Verfahrensdokumentation sowie andere Organisationsunterlagen auszuhändigen,
- ▶ Einsichtnahme in die Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form zu gewähren, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (= direkter Datenzugriff, Z1),
- ▶ die Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form zwecks Prüfung an Amtsstelle zu überlassen (= indirekter Datenzugriff, Z3),
- ▶ Auskünfte zu Sachverhalten zu geben, die für die Besteuerung von Bedeutung sind,

W⁹ Krüger, Kassenführung (HGB), infoCenter
[→DAAAC-28623]

- ▶ die Aufzeichnungen der Vortage auszuhändigen sowie
- ▶ die Möglichkeit zu geben, einen Kassenzurückzuführen (insbesondere bei der manuellen Kassenzuführung bzw. bei der Kassenzuführung mittels „offener“ Ladenkasse).

Hinweis: Auch bei der Nutzung von elektronischen Aufzeichnungssystemen ist die Durchführung eines Kassenzurückzuges zulässig!

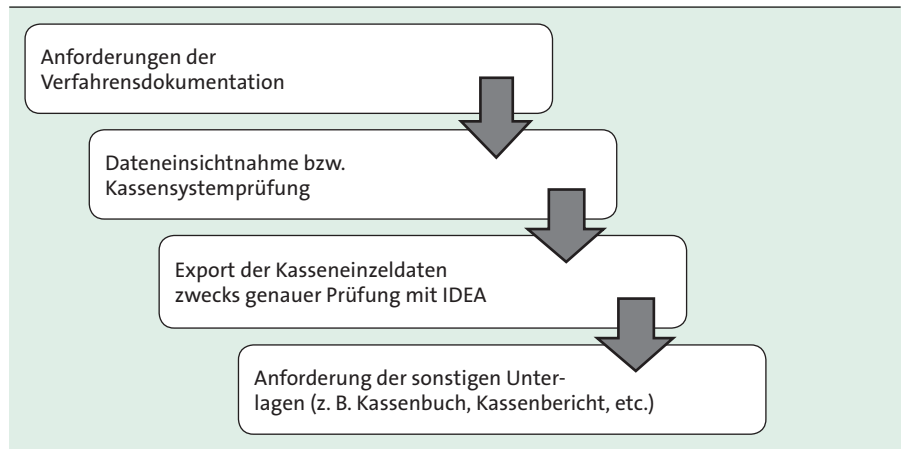


Abb. 1: Schema zum möglichen Prüfungsablauf vor Ort

Steinberg, Fokus: GoBD – Verfahrensdokumentation und Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen, NWB-BB 11/2017 S. 327 [\[NAAAG-60007\]](#)

Eine vollständige Verfahrensdokumentation sollte mindestens aus den folgenden Bestandteilen bestehen:

- ▶ allgemeine Beschreibung der Organisation des Unternehmens,
- ▶ Anwenderdokumentation, z. B. Bedienungsanleitungen, Benutzerhandbücher, Programmbeschreibungen, Stammdatenverzeichnisse.
- ▶ technische Systemdokumentation, z. B. bei Datenbanksystemen das Zusammenspiel zwischen Datenbankmanagementsystem, Datenbanktabellen und Datenbankprozeduren,
- ▶ Betriebsdokumentation, z. B. Datenintegrität, Datensicherungsverfahren.

Ab 2020: Digitale Schnittstelle

Hinweis: Für Kalenderjahre **nach dem 31.12.2019** ist zu beachten, dass die Amtsträger die Übermittlung der Daten über die **einheitliche digitale Schnittstelle** verlangen können bzw. fordern können, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.

Teutemacher, Checkliste für die Kassenzuführung ab 2017, BBK 1/2017 S. 31 [\[PAAAF-89390\]](#)

Haben die Amtsträger mit der Kassenzuführung begonnen, kann gemäß § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr abgegeben werden.

Im Einzelnen wird die formelle und materielle Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und der Buchungen geprüft. Um die Arbeit der Amtsträger vor Ort zu erleichtern, wurden Checklisten entwickelt, mit denen die Vollständigkeit der Unterlagen geprüft und eine Kassensystemprüfung durchgeführt werden kann.

Eine detaillierte Überprüfung der Kasseneinzeldaten kann in der Regel nicht vor Ort erfolgen, sondern an Amtsstelle. Dafür werden die Kasseneinzeldaten in die Prüfsoftware IDEA importiert und anschließend im Rahmen einer Datenanalyse auf Vollständigkeit und Unveränderbarkeit überprüft.

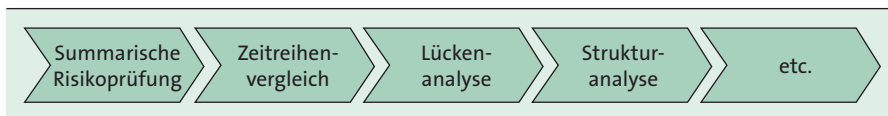


Abb. 2: Datenanalyse

VI. Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen

Die Steuerpflichtigen sind zur Mitwirkung verpflichtet, sobald sich der Amtsträger ausgewiesen hat. Danach müssen sie nach § 146b Abs. 2 AO auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in ihre Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer (digitaler) Form gewähren. Auch Aufzeichnungen oder Bücher (z. B. Kassenbuch, Kassenberichte) auf Papier müssen zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

Mitwirkungspflicht

Ebenfalls muss der Steuerpflichtige die Verfahrensdokumentation (Systembeschreibung) zum jeweils eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssystem vorlegen und Auskünfte erteilen.

Auskunftserteilungspflicht

Die Kosten hat nach § 146b Abs. 2 Satz 3 AO der Steuerpflichtige zu tragen.

Hinweis: Ab dem 1.1.2020 müssen elektronische bzw. digitale Kassenaufzeichnungen und Kassenbuchungen über die **digitale Schnittstelle** oder auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.

Zukünftig eingesetzte elektronische Aufzeichnungssysteme müssen dann über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Das Zertifikat kann vom Amtsträger im Rahmen einer Kassen-Nachschaу geprüft werden.

Ferner müssen gemäß § 146a Abs. 4 AO elektronische Aufzeichnungssysteme dem Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gemeldet werden.

Becker, Die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) – Eine vertane Chance, BBK 17/2017 S. 803 ZAAAG-54729]

VII. Ergebnisse der Kassen-Nachschaу

Obwohl im Gesetz nicht genau festgeschrieben, müssen die Steuerpflichtigen über das Ergebnis der Kassen-Nachschaу informiert werden. Dazu werden die Ergebnisse schriftlich zusammengefasst. So sind die festgestellten leichten und schweren formellen bzw. materiellen Mängel in einem „Mängelprotokoll“ festzuhalten. Die schriftlichen Prüfernotizen sind den Steuerpflichtigen auszuhändigen.

Mängelprotokoll zur Dokumentation der Kassen-Nachschaу

Auch die Feststellung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen ist mitzuteilen, da damit die sachliche Richtigkeit (§ 158 AO) der Kassenbuchführung einhergeht.

Bei erheblichen Feststellungen wird der betraute Amtsträger ohne Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung zur Vollprüfung (= Außenprüfung) übergehen (vgl. hierzu Abschnitt VIII).

VIII. Übergang zu einer Außenprüfung

Werden im Rahmen einer Kassen-Nachschaу Feststellungen getroffen, die Grund zur Beanstandung der Kassenaufzeichnungen, Kassenbuchungen, etc. geben, kann der Amtsträger nach § 146b Abs. 3 Satz 1 AO ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 AO übergehen.

Übergang zur Außenprüfung ohne Anordnung möglich

Auf den Übergang zur Außenprüfung wird gemäß § 146b Abs. 3 Satz 2 AO schriftlich hingewiesen.

Lediglich schriftliche Mitteilung

In dieser schriftlichen Mitteilung muss der Amtsträger über den Prüfungszeitraum (z. B. drei Jahre) und den Prüfungsumfang (Steuerarten) informieren. Gleichzeitig muss er den Beginn der Außenprüfung dokumentieren (Datum und Uhrzeit).

FAZIT

Verfahren nur bedingt
praxistauglich

Als Praktiker hätte ich mir eine Lösung ähnlich wie in Österreich gewünscht: Eine Belegerteilungspflicht sowie auf dem Beleg ein eindeutiges Sicherheitsmerkmal (z. B. ein QR-Code), anhand dessen der Prüfer schnell – z. B. mit seinem Diensthandy – prüfen kann, ob die in das elektronische Aufzeichnungssystem eingegebenen Bestandteile des Geschäftsvorfalles von diesem auch ordnungsgemäß verarbeitet wurden.

Die vom Gesetzgeber gewählte Lösung ist m. E. nicht optimal. Ob die Kasseneinzeldaten ordnungsgemäß aufgezeichnet und verbucht werden, ist im Rahmen der Kassen-Nachschau zukünftig nur umständlich zu prüfen. Vor Ort muss entweder direkt auf das elektronische Aufzeichnungssystem zugegriffen werden, um die Verarbeitung zu überprüfen – was aufgrund von Wartezeiten ggf. zu unzufriedenen Kunden führen kann. Oder die Daten werden exportiert und dann an Amtsstelle geprüft.

Zahlreiche offene Fragen

Viele Fragen sind jedoch noch nicht geklärt: Wie müssen Amtsträger vorgehen, wenn die Steuerpflichtigen nicht vor Ort sind? Was ist, wenn der Steuerpflichtige sein System nicht ordnungsgemäß bedienen kann? Was passiert, wenn im Rahmen eines Z1-Zugriffs durch den Amtsträger das elektronische Aufzeichnungssystem beschädigt wird?

AUTOR



Tobias Teutemacher,

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

Was bedeutet die Kassen-Nachschau ab 1.1.2018 in der Praxis?

Fragen und Antworten für den Unternehmer und seinen Berater

Dr. Bernhard Bellinger*

Die Finanzverwaltung hat ab dem 1.1.2018 die Möglichkeit, bargeldintensive Betriebe im Rahmen einer Kassen-Nachschau gem. § 146b AO außerhalb einer regulären Außenprüfung zu prüfen. Über den Gesetzestext und die Gesetzesmaterialien hinaus gibt es derzeit kaum Informationen, wie die Kassen-Nachschau konkret ab 2018 durchgeführt wird. Der Beitrag fasst in Form von Fragen und Antworten die wichtigsten praktischen Fragen zusammen, die sich für Steuerpflichtige und ihre Berater bei der Kassen-Nachschau ab dem 1.1.2018 stellen werden.

 Teutemacher, Handbuch zur Kassenführung, 2. Aufl. 2018


1. Welche Rechtsgrundlage hat eine Kassen-Nachschau?

Die Kassen-Nachschau ist in § 146b AO gesetzlich geregelt und war Gegenstand des „Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ vom 22.12.2016.¹ Die Vorschrift hat folgenden Wortlaut:²

§ 146b Abs. 1 AO:	<p>Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachschau).</p> <p>Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 1.</p> <p>Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden.</p> <p>Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Art. 13 des Grundgesetzes) wird insoweit eingeschränkt.</p>
--------------------------	--

 Becker, Das Kassengesetz auf dem Gabentisch – und was nun? – Analyse und erste Empfehlungen zum Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, BBK 3/2017 S. 116  OAAAG-35906]

* Dr. Bernhard Bellinger, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer und Fachanwalt für Steuerrecht. Der Autor ist selbständig mit eigener Kanzlei in Düsseldorf und spezialisiert auf die Begleitung digitaler Betriebsprüfungen von Apotheken.

¹ Vgl. ausführlich Becker, Das Kassengesetz auf dem Gabentisch – und was nun? – Analyse und erste Empfehlungen zum Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen, BBK 3/2017 S. 116  OAAAG-35906].

² Zur besseren Lesbarkeit etwas entzerrt.

<p>§ 146b Abs. 2 AO:</p>	<p>Die von der Kassen-Nachschaubetroffenen Steuerpflichtigen haben dem mit der Kassen-Nachschaubetrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschaubetroffenen Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Abs. 1 geboten ist.</p> <p>Liegen die in Satz 1 genannten Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.</p> <p>Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.</p>
<p>§ 146 Abs. 3 AO:</p>	<p>Wenn die bei der Kassen-Nachschaubetroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden.</p> <p>Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.</p>

2. Ab wann gilt § 146b AO zur Kassen-Nachschaubetroffenen?

Anwendung ab 1.1.2018

Die Kassen-Nachschaubetroffene ist zulässig ab dem 1.1.2018.³

3. Gibt es eine Verwaltungsanweisung zur Kassen-Nachschaubetroffenen?

Bisher keine Verlautbarungen der Finanzverwaltung

Mit Stand vom November 2017 gibt es weder eine Verwaltungsanweisung des Bundes noch etwa des Landes Nordrhein-Westfalen oder eines anderen Bundeslands. Die BMF-Schreiben zur Umsatzsteuer-Nachschaubetroffenen gem. § 27b UStG vom 23.12.2002⁴ und zur Lohnsteuernachschaubetroffenen gem. § 42g EstG vom 16.10.2014⁵ gelten entsprechend.⁶

4. Wer ist Ansprechpartner bei der Durchführung der Kassen-Nachschaubetroffenen?

Kassen-Nachschaubetroffene richtet sich an den Inhaber/Steuerpflichtigen

Nur der Inhaber ist Ansprechpartner: Denn § 146b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 AO sprechen vom (betroffenen) „Steuerpflichtigen“, und § 146b Abs. 1 Satz 3 AO spricht zusätzlich vom „Inhaber“.

5. Was passiert, wenn der Inhaber nicht anwesend ist?

Inhaber muss anwesend sein

Wenn der Inhaber nicht anwesend ist, hat der die Kassen-Nachschaubetroffene durchführende Amtsträger (Kassen-Nachschaubetroffene) das anwesende Personal aufzufordern, den Inhaber herbeizubitten. Ist dem Inhaber wegen einer großen Entfernung oder wegen eines anderweitigen Termins nicht zumutbar, in den Betrieb zu kommen, ist die Kassen-Nachschaubetroffene abzubrechen.

Hinweis: Von dieser Möglichkeit sollte seitens des Unternehmers nur in Ausnahmefällen Gebrauch gemacht werden, da bei der sog. „Totalverweigerung“ die Vorgabe lauten wird, direkt in die Außenprüfung zu wechseln. Das kann der Finanzbeamte nach Abs. 3 der Vorschrift direkt (schriftlich) veranlassen.

³ Vgl. Art. 97 § 30 Abs. 2 EGAO.

⁴ BMF, Schreiben v. 23.12.2002 - IV B 2 - S 7420-415/02, BStBl 2002 I S. 1447 [→ZAAA-76867].

⁵ BMF, Schreiben v. 16.10.2014 - IV C 5 - S 2386/09/10002: 001, BStBl 2014 I S. 1408 [→QAAAE-78037].

⁶ Vgl. Dißbars in Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, 174. Erg.-Lfg. 2017, § 146b AO Rz. 3.

6. Wer ist bei der Kassen-Nachschau einer Filiale zuständig?

Bei der Kassen-Nachschau einer Filiale ist nur der Inhaber zuständig, nicht der Filialleiter. Der Filialleiter ist weder betroffener Steuerpflichtiger noch Inhaber.

Filialleiter sind
unzuständig

Beispiel ► Bei Apotheken ist der Filialleiter regelmäßig nicht einmal für die wirtschaftliche und kaufmännische Leitung der Filiale zuständig,⁷ ja nicht einmal leitender Angestellter, sondern hat nur pharmazeutisch die „persönliche Leitung“ inne.

Würde man den Filialleiter bei der Kassen-Nachschau als Auskunftspflichtigen adressieren, wäre der Inhaber gezwungen, dem Filialleiter Zugang zu seinen existenziellen wirtschaftlichen Daten zu gewähren. Das dürfte nicht zumutbar sein. Das Personal sollte also den Inhaber informieren.

Kommt der Inhaber direkt zeitnah in die Filiale, wird der Prüfer auf ihn warten, andernfalls die Prüfung abbrechen müssen, sofern der Inhaber den Filialleiter nicht (am besten vorab) ausnahmsweise legitimiert, dem Kassen-Nachschauer die angeforderten Informationen zu geben.

Hinweis: Sinnvoll wäre ohnehin, für Filialen Ausnahmeregelungen zu schaffen,⁸ da die Kassen-Nachschau nach der gesetzlichen Intention bei Filialen, insbesondere großer Ketten, wenig Sinn ergibt. Am besten wäre, in § 146b Abs. 2 AO den Filialleiter als bei Abwesenheit des Inhabers Verpflichteten zu adressieren und dann größenabhängige Befreiungen auf Antrag zuzulassen.

7. Darf man die Kassen-Nachschau verweigern?

Nein, der Steuerpflichtige hat auch keinen Anspruch auf eine Vertagung der Kassen-Nachschau, außer, der Inhaber ist nicht verfügbar (vgl. Abschnitt 5).

Kein Anspruch auf
Vertagung

8. Wer führt die Kassen-Nachschau durch?

Nach dem Gesetzeswortlaut führt die Kassen-Nachschau ein „Amtsträger“ durch, vgl. dazu AEAO zu § 7 Nr. 3 AO. Dazu gehören insbesondere Verwaltungsangestellte im Finanzamt, nicht zwingend Beamte, auch nicht zwingend Außenprüfer. Hilfskräfte bei öffentlichen Aufgaben wie z. B. Registratur- und Schreibkräfte aber kommen danach als Kassen-Nachschauer nicht in Betracht.

Kassen-Nachschauer ist
ein Amtsträger, nicht
zwingend ein Außen-
prüfer

9. Muss sich der Kassen-Nachschauer sofort als solcher zu erkennen geben?

Nein, der Kassen-Nachschauer darf auch einen Testkauf machen und sich zunächst verdeckt vergewissern, ob z. B. der Inhaber im Geschäftslokal anwesend ist.

Verdeckte Ermittlungen
zulässig

10. Gilt für die Kassen-Nachschau die Betriebsprüfungsordnung (BpO)?

Nein, denn die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung. Gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 2 BpO ist die BpO damit auf Kassen-Nachschauen nicht unmittelbar anwendbar.

Kassen-Nachschau (noch)
nicht in BpO geregelt

Hinweis: Sinnvoll wäre, wenn der Verordnungsgeber die Kassen-Nachschau in einen neu einzufügenden § 1 Abs. 3 BpO aufnehmen würde mit dem entsprechenden Hinweis, welche Anweisungen für die Kassen-Nachschau entsprechend gelten sollen. Für Lohnsteuer-Außenprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen sind auch nicht alle Anweisungen der BpO anwendbar (§ 1 Abs. 2 BpO). Dabei qualifiziert § 1

⁷ Borrmann/Hoffmann, Filialapothekenleitung, 2. Aufl. 2014, S. 25.

⁸ So zutreffend Rätke, Gesetz zum Schutz vor Kassenmanipulationen – Kritische Anmerkungen zum Referentenentwurf, BBK 10/2016 S. 497, 502 [→IAAAF-73320].

Abs. 2 BpO diese Prüfungen als „besondere Außenprüfungen“, was bei der Kassen-Nachschaue nicht möglich wäre, da sie steuerrechtlich keine Außenprüfung ist. Deshalb wäre es sinnvoll, die Kassen-Nachschaue in einem gesonderten Absatz 3 zu regeln. Zu erwarten ist, dass in entsprechender Anwendung von § 1 Abs. 2 BpO der Kassen-Nachschaue kein Beamter sein muss, da § 25 BpO für Lohnsteuer-Außenprüfungen und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen auch schon nicht gilt.

11. Muss sich der Kassen-Nachschaue ausweisen?

Dienstausweis und
Schriftstück

Ja, er muss einen Dienstausweis und ein Schriftstück des Finanzamtes vorlegen, das ihn zur Kassen-Nachschaue im konkreten Fall legitimiert.⁹

Dieses zusätzliche Schriftstück wird man verlangen müssen, da die BpO für die Kassen-Nachschaue nicht gilt. Ein Dienstausweis allein wird nicht reichen, solange § 1 Abs. 2 BpO nicht um die Kassen-Nachschaue mit entsprechender Anwendung des § 29 BpO ergänzt wurde.

12. Wann findet die Kassen-Nachschaue statt?

Geschäftsübliche Zeit

Die Kassen-Nachschaue findet „zur geschäftsüblichen Zeit“ statt. In der Praxis sind dies beim Einzelhandel z. B. nur die Öffnungszeiten.

Hinweis: Dass jemand schon oder noch in dem geschlossenen Unternehmen außerhalb der Öffnungszeiten arbeitet, ermächtigt nicht zur Kassen-Nachschaue.¹⁰ In einer geöffneten Diskothek kann eine Kassen-Nachschaue also durchaus Sonntagmorgen um drei Uhr stattfinden.

13. Muss der Kassen-Nachschaue auf einen Steuerberater oder Rechtsanwalt warten?

Steuerberater oder
Anwalt

Der Inhaber darf seinen Steuerberater oder Anwalt hinzuziehen. Der Kassen-Nachschaue muss auf den Berater aber nicht warten.

14. Was wird bei der Kassen-Nachschaue geprüft?

Prüfung des Ablaufs und
der Dokumentation

Der Kassen-Nachschaue darf überprüfen,

- ▶ ob das Kassenbuch korrekt geführt wird,
- ▶ ob sämtliche Zahlungsvorgänge über das Kassensystem erfasst werden,
- ▶ ob eine Verfahrensdokumentation des Herstellers und eine Anwenderdokumentation des Unternehmers vorliegen,
- ▶ ob die Kasse kassensturzfähig ist.

Hinweis: Erst ab dem Jahr 2020 darf der ordnungsgemäße Einsatz des elektronischen Aufzeichnungssystems geprüft werden. Die Überprüfung der generellen Einhaltung der GoBD ist nur Gegenstand einer Betriebsprüfung.¹¹

15. Wie wird die Kassensturzfähigkeit geprüft?

Der laufende Geschäftsbetrieb ist kurz zu unterbrechen, zum Bar-Bestand vom Geschäftsschluss des Vortages werden die Bareinnahmen und die Barausgaben des

⁹ Vgl. Dißars in Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, 174. Erg.-Lfg. 2017, § 146b AO Rz. 7.

¹⁰ Dißars in Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, 174. Erg.-Lfg. 2017, § 146b AO Rz. 8.

¹¹ Dißars in Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, 174. Erg.-Lfg. 2017, § 146b AO Rz. 5.

laufenden Tages hinzuaddiert oder abgezogen und mit dem Kassen-Ist-Bestand verglichen.

Es darf sich bei ordnungsgemäßer Kassenführung nur eine geringe Differenz ergeben aus typischen Kassendifferenzen, die insbesondere durch Wechselgeldtransaktionen entstehen.

Nur geringe Differenzen zulässig

16. Darf der Kassen-Nachschauper die Vorlage eines Zählprotokolls verlangen?

Nein, ein Zählprotokoll ist grundsätzlich nicht geschuldet.¹²

Zählprotokoll nicht geschuldet

17. Wie weit zurück darf die Einsichtnahme des Kassen-Nachschauers reichen?

Das Gesetz sieht hierfür keine Beschränkung vor. Da die Kassen-Nachschau aber keine Außenprüfung ist, werden vom Tag der Kassen-Nachschau an rückwärts maximal drei bis sechs Monate als Nachschauobjekt zulässig sein.

Rückwirkung maximal drei bis sechs Monate

18. Darf der Kassen-Nachschauper Fotografien anfertigen?

Ja. Das Recht zum Fotografieren bezieht sich allerdings ausschließlich auf Geräte und Typenschilder, nicht auf Personen. Dies ergibt sich entsprechend aus der Rechtslage bei der Umsatzsteuer-Nachschau nach § 27b UStG.¹³

Fotos von Geräten zulässig

19. Auf welchem Medium werden Daten zur Verfügung gestellt?

Nach der AO schuldet grundsätzlich der Unternehmer die Zurverfügungstellung der Daten auf seine Kosten. Es ist aber davon auszugehen, dass der Kassen-Nachschauper USB-Sticks mitbringen wird, um nicht in die Lage zu kommen, mangels Speichermedium Daten nicht mitnehmen zu können.

USB-Sticks

20. Was ist eine „digitale Schnittstelle“ i. S. des § 146a Abs. 1 AO?

Die Definition der digitalen Schnittstelle befindet sich in § 4 KassenSichV vom 26.9.2017:¹⁴

„Die einheitliche digitale Schnittstelle ist eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium nach § 3 Absatz 1 und dem elektronischen Aufbewahrungssystem zur Übergabe an den mit der Kassen-Nachschau oder Außenprüfung betrauten Amtsträger der Finanzbehörde. Sie stellt eine einheitliche Strukturierung und Bezeichnung der nach § 146a Absatz 1 der Abgabenordnung aufzuzeichnenden Daten in Datenschema und Datenfelderbeschreibung für die Protokollierung nach § 2 und die Speicherung nach § 3 sicher. Dies gilt unabhängig vom Programm des Herstellers.“

21. Schuldet der Unternehmer schon am 1.1.2018 eine digitale Schnittstelle?

Nein, die digitale Schnittstelle ist erst ab dem 1.1.2020 geschuldet und Baustein der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung gem. § 146a Abs. 1 AO.¹⁵

Digitale Schnittstelle ab 2020

¹² Vgl. BFH, Beschluss v. 16.12.2016 - X B 41/16 [E:LAAAG-35210], n. v. Zur Indizwirkung eines freiwillig erstellten Zählprotokolls vgl. z. B. Teutemacher Kassenführung bei Nutzung einer „offenen Ladenkasse“ ab 2017 – Mandanten-Merkblatt, BBK 24/2016 S. 1197, 1198 [E:VAAAF-88124].

¹³ Vgl. dazu Reiß/Krausel/Langer, Umsatzsteuergesetz, 138. Erg.-Lfg., 2016, § 27b Rz. 8.1.

¹⁴ Vgl. Becker, Die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) – Eine vertane Chance – Analyse und kritische Würdigung der technischen Umsetzung des Kassengesetzes, BBK 17/2017 S. 803 [E:ZAAAG-54729].

¹⁵ § 146a AO gilt nach § 30 des Art. 97 des EGAO erst ab dem 1.1.2020.

22. Darf der Kassen-Nachschauer den USB-Stick selbst an den Rechner anschließen und Daten speichern?

Nein, die digitale Schnittstelle ist erst ab dem 1.1.2020 geschuldet. Bis dahin hat der Kassen-Nachschauer nur einen Anspruch darauf, dass ihm die von ihm aufgerufenen Daten und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden.

23. Sind die Daten, die bei der Kassen-Nachschau zu übergeben sind, identisch mit einem GDPdU-Export?

Nein, es sind nur die für eine **Kassen-Nachschau** relevanten Daten zu übergeben, also die Kasseneinzeldaten, Stornodateien oder Dateien über Lieferschein und Faktura, sofern sie erforderlich sind, um Kasseneinzeldaten nachvollziehen zu können.

Hinweis: Betriebsstatistiken sind bei der Kassen-Nachschau nicht auszuhändigen.

24. Welche Daten sollte der Unternehmer auf einem eigenen USB-Stick vorab bevorraten?

Der Unternehmer sollte die Verfahrensdokumentation des Herstellers, das Handbuch und seine eigenen Verfahrensdokumentationen, die die Kasse betreffen, insbesondere also die Kassenanweisung, auf einem USB-Stick zur jederzeitigen Übergabe an einen Kassen-Nachschauer bevorraten.

25. Sperrt die Kassen-Nachschau eine Selbstanzeige?

Ja, aber nur für den Bereich, auf den sich die Kassen-Nachschau bezieht.¹⁶

FAZIT

Über den Inhalt der Rechte und Pflichten bei der Kassen-Nachschau besteht mangels entsprechender Verwaltungsanweisungen des Bundes allgemein noch Unklarheit. Gleichwohl sollte der Steuerpflichtige damit rechnen, dass die Finanzverwaltung pünktlich zum Jahresbeginn mit Kassen-Nachschau nach den obigen Vorgaben beginnen wird. Spätestens bei der Kassen-Nachschau fallen insbesondere alle die Unternehmer auf, die das Kassenbuch zeitlich versetzt und damit verspätet (zu spät) schreiben.

AUTOR



Dr. Bernhard Bellinger,

Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer und Fachanwalt für Steuerrecht. Der Autor ist selbständig mit eigener Kanzlei in Düsseldorf und spezialisiert auf die Begleitung digitaler Betriebsprüfungen von Apotheken (www.bellinger.de).

¹⁶ Dißbars in Schwarz/Pahlke, AO/FGO Kommentar, 174. Erg.-Lfg. 2017, § 146b AO Rz. 18.

Das leidige Thema der Verfahrensdokumentation

Wie kann die Prüfbarkeit des DV-Verfahrens sichergestellt werden?

Tobias Teutemacher*

Das Thema „Verfahrensdokumentation“ hat in der aktuellen Betriebsprüfungspraxis immer mehr an Bedeutung gewonnen und wird ab dem 1.1.2018 – mit Einführung der Kassen-Nachschauf – noch wichtiger werden. Aber nach welcher Rechtsgrundlage sind Steuerpflichtige verpflichtet, eine solche Dokumentation vorzulegen? Gibt es die eine Musterverfahrensdokumentation? Der Beitrag gibt in aller Kürze die wichtigsten Informationen, die für die Erstellung einer Verfahrensdokumentation benötigt werden.

 Steinberg, Fokus: GoBD – Verfahrensdokumentation und Lesbarmachung von elektronischen Unterlagen, NWB-BB 11/2017 S. 327  NAAAG-60007]


Inhaltsübersicht

- I. Entwicklungsprozess
- II. Rechtsgrundlage
- III. Definition einer Verfahrensdokumentation
- IV. Mögliche Bestandteile einer Verfahrensdokumentation
- V. Inhalte einer aussagefähigen Verfahrensdokumentation
- VI. Musterverfahrensdokumentation
- VII. Folgen einer fehlenden Verfahrensdokumentation

I. Entwicklungsprozess


Das Thema „Verfahrensdokumentation“ wurde nicht erst mit dem Kapitel 10.1 im BMF-Schreiben zu den Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)¹ aktuell, sondern war schon in den neunziger Jahren Gegenstand des BMF-Schreibens zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)². Zur damaligen Zeit waren aber die Datenverarbeitungssysteme (Haupt-, Vor- und Nebensysteme) noch nicht so komplex wie heute. Aktuelle DV-Systeme arbeiten mit Datenbank(management)systemen, die eine Vielzahl von Tabellen und Systemprozeduren enthalten.


Zunehmende Komplexität der DV-Systeme

Beispiele für Haupt-, Vor- und Nebensysteme  *Finanzbuchführungssysteme, Kassensysteme, Warenwirtschaftssysteme, Zahlungsverkehrssysteme, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte, Archivsysteme, etc.*³

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

¹ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450  HAAAE-37193].

² BMF, Schreiben v. 7.11.1995 - IV A 8 - S 0316 - 52/95, BStBl 1995 I S. 738  HAAAA-77174].

³ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450  HAAAE-37193], Rz. 20.

L Harle/Olles, Die moderne Betriebsprüfung, 3. Aufl. 2017

Konzentrierten sich die Prüfer in einer Betriebsprüfung Ende der neunziger Jahre noch überwiegend auf Papierbelege, exportieren sie heutzutage Daten aus Datenbanksystemen und analysieren diese Daten dann umfassend.

II. Rechtsgrundlage

E Herold/Volkenborn, Die sieben wichtigsten Regeln zur Umsetzung der GoBD in die Praxis, NWB 13/2017 S. 922 [→ZAAAG-40427]

Bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen in digitaler Form sind insbesondere die folgenden Anforderungen zu beachten:

- ▶ der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sowie
- ▶ die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung: Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen, Ordnung und Unveränderbarkeit.

Anforderungen an die Prüfbarkeit

Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit (§ 145 Abs. 1 AO) verlangt, dass die angewandten Buchführungs- und Aufzeichnungsverfahren (z. B. mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme) so beschaffen sind, dass sich ein sachverständiger Dritter (insbesondere die Prüfungsdienste der Finanzverwaltung) in angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Vermögens machen kann (progressive und retrograde Prüfbarkeit).

Progressive Prüfbarkeit	Retrograde Prüfbarkeit
Buchungsbeleg ▶ Grundbuch ▶ Hauptbuch ▶ Jahresabschluss ▶ Steuererklärungen	Steuererklärungen ▶ Jahresabschluss ▶ Hauptbuch ▶ Grundbuch ▶ Buchungsbeleg

Einzel- und Systemprüfung

Die Betriebsprüfung muss somit in die Lage versetzt werden, die formelle und sachliche Richtigkeit eines DV-Systems in angemessener Zeit zu überprüfen.

Diese Prüfbarkeit bezieht sich nicht nur auf einzelne Geschäftsvorfälle (= Einzelprüfung), sondern auch auf das gesamte DV-System (= Verfahrens- oder Systemprüfung). Aus diesem Grunde muss für jedes DV-System eine übersichtlich gegliederte Verfahrensdokumentation vorhanden sein.

III. Definition einer Verfahrensdokumentation

Abbildung des DV-Verfahrens

Die Verfahrensdokumentation beschreibt den organisatorisch und technisch gewollten DV-Prozess, d. h. von der Entstehung der Information über die Indizierung, Verarbeitung und Speicherung, dem eindeutigen Wiederfinden und der maschinellen Auswertbarkeit, der Absicherung gegen Verlust und Verfälschung und der Reproduktion.⁴

Sie muss übersichtlich den Inhalt, Aufbau, Ablauf und die Ergebnisse des DV-Verfahrens abbilden. Je komplexer und diversifizierter die Geschäftstätigkeit und die Organisationsstruktur in einem Unternehmen und in seinen DV-Systemen sind, desto umfangreicher ist die Verfahrensdokumentation.

Hinweis: Vereinfacht gesagt gehören in eine aussagekräftige Verfahrensdokumentation alle Informationen, die Betriebsprüfer benötigen, um das Kassensystem zu verstehen und zu prüfen, d. h. zu beantworten ist die Frage: Wie werden die eingegebenen Einzeldaten/-informationen im DV-System verarbeitet und gespeichert?

⁴ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450 [→HAAAE-37193], Rz. 152.

Somit muss der Betriebsprüfung zwingend eine aussagekräftige, vollständige und verständliche Verfahrensdokumentation zur Verfügung gestellt werden, die sämtliche aktuellen und historischen Systeminhalte für die Dauer der Aufbewahrungsfristen (bis zu zehn Jahre) nachweist und den in der Praxis eingesetzten Versionen der jeweiligen elektronischen Aufzeichnungssysteme entspricht.⁵

Nachweis der Systeminhalte

Bei auf Datenträgern geführten Büchern und sonstigen Aufzeichnungen muss zudem sichergestellt sein, dass ein jederzeitiger Datenzugriff durch die Außendienste der Finanzverwaltung während der gesamten Dauer der Aufbewahrungsfrist möglich ist.

Fortlaufende und lückenlose Dokumentation

Dies setzt voraus, dass neben den Daten auch eine aussagefähige, verständliche und aktuelle Verfahrensdokumentation nicht nur für die Erst-Installierung eines DV-Systems inhaltlich und zeitlich lückenlos vorliegen muss, sondern auch für alle vorgenommenen späteren Änderungen etwa durch System- oder Software-Updates. Notwendig sind z. B. Beschreibungen von Datenbanktabellen, Feldern, Verknüpfungen, Datenbankprozeduren und Auswertungen.


Hinweis: In der Praxis sollte sich der Unternehmer frühzeitig um die Erstellung einer aussagefähigen Verfahrensdokumentation kümmern. Die Erstellung einer historisierten Verfahrensbeschreibung im Nachhinein dürfte äußerst komplex und schwierig sein.

Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss gemäß § 146 Abs. 3 Satz 3 AO deren Bedeutung eindeutig festliegen und aus der Verfahrensdokumentation erkennbar sein.

Eindeutigkeit

IV. Mögliche Bestandteile einer Verfahrensdokumentation

Der Umfang der erforderlichen Verfahrensdokumentation richtet sich nach der Komplexität des DV-Systems. Großrechnersysteme mit umfangreichen Datenbanktabellen und Datenbankprozeduren benötigen mehr Erläuterungen als z. B. kleinere elektronische Aufzeichnungssysteme, wie z. B. proprietäre Kassensysteme.

 Je komplexer das DV-System, desto umfangreicher die Verfahrensdokumentation

Unabhängig von der Form des eingesetzten DV-Systems ist der Steuerpflichtige grundsätzlich dafür verantwortlich, sämtliche Informationen zur Verfügung zu stellen, die der sachverständige Dritte (z. B. Betriebsprüfer der Finanzverwaltung) benötigt, um das DV-System zu verstehen.

Dies gilt auch, wenn DV-Systeme von einem fremden Dritten (z. B. Softwarehersteller) erworben werden – was in der Praxis der Regelfall ist. Die Betriebsprüfung hat dabei das Recht, im Bedarfsfall auch die Teile der Verfahrensdokumentation einzusehen, die dem Steuerpflichtigen nicht vorliegen, sondern nur vom Hersteller bzw. Entwickler selbst zur Verfügung gestellt werden können.

Dokumentation bei Fremdbezug

Hinweis: Die Betriebsprüfungsstellen der Finanzverwaltung verfügen über eine Datenbank, in der eine Vielzahl von Verfahrensdokumentationen gängiger Haupt-, Vor- und Nebensysteme gespeichert ist. Das Wissen darüber entbindet die Steuerpflichtigen aber nicht, die entsprechenden Verfahrensdokumente des jeweils eingesetzten DV-Systems aufzubewahren.

Datenbank der Finanzverwaltung

⁵ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450 [→HAAAE-37193], Rz. 151-155 und 160.

V. Inhalte einer aussagefähigen Verfahrensdokumentation

Pflichtbestandteile

Aus Sicht der Finanzverwaltung⁶ sollte eine vollständige Verfahrensdokumentation folgende Bestandteile aufweisen:

Beschreibung der betrieblichen Organisation

1. Allgemeine Beschreibung

Die allgemeine Beschreibung informiert über die allgemeine betriebliche Organisation und den betrieblichen Aufbau des Unternehmens, insbesondere z. B. über:

- ▶ Ablauforganisation,
- ▶ Anwendungsfeld des Kassensystems,
- ▶ Aufbauorganisation,
- ▶ Netzinfrastruktur,
- ▶ Organigramm.

Darstellung der fachlichen Prozesse

2. Anwenderdokumentation

Die Anwenderdokumentation gibt Auskunft über die fachlichen Prozesse, d. h. die Datenerfassung, Abstimmung, Prüfung und Ausgabe im Unternehmen. Dazu gehören:

- ▶ Arbeitsanweisungen an das Personal,
- ▶ Bedienungsanleitungen,
- ▶ Benutzerhandbücher,
- ▶ Programmierhandbücher,
- ▶ Programmbeschreibungen wie Stammdatenverzeichnis (Aufbau, Eingabe und Funktion), Satzaufbau der Bewegungsdaten, Art und Wirkung von Umsatzsteuerschlüsseln (z. B. Modifier), Erfassungs-/Eingaberegeln, Beschreibung von Fehlermeldungen.

Erläuterung des DV-Systems

3. Technische Systemdokumentation

In der technischen Systemdokumentation wird das DV-System als solches erläutert, d. h. es sollten alle Systemkomponenten (auch Hardwarekomponenten), deren Schnittstellen, die Interaktionen zwischen den einzelnen Systembestandteilen, z. B. bei Datenbanken, sowie das Zusammenspiel zwischen dem Datenbankmanagementsystem, den Datenbanktabellen und den Datenbankprozeduren erkennbar sein.

 Reckendorf, Was sind eigentlich Programmierprotokolle? – Adäquater Manipulationsschutz für Kassensysteme, Trugbild oder nur ein großes Missverständnis?, BBK 17/2017 S. 796 [☞KAAAG-54734](#)

Hinweis: Zur Vereinfachung können insbesondere Datenflussdiagramme, Ablaufpläne oder Organigramme genutzt werden.

In der technischen Systemdokumentation sollten insbesondere erläutert werden:

- ▶ Datenbankstrukturen,
- ▶ Dokumentation über die Ersteinrichtung und spätere Änderung des Kassensystems,
- ▶ Dokumentation über die maschinellen Kontrollen,
- ▶ Dokumentation der Datenbankprozeduren und andere Verarbeitungsregeln,
- ▶ Dokumentation über die Behandlung von Fehlern im System,
- ▶ Inhalte der Datenbanktabellen,
- ▶ Schnittstellen zu anderen Systemen.

Dokumentation von Systemablauf und -anwendung

4. Betriebsdokumentation

Die Betriebsdokumentation erläutert und dokumentiert zum einen die organisatorischen Abläufe im Betrieb, zum anderen die ordnungsgemäße Anwendung der DV-Systeme. Sie beinhaltet u. a.

- ▶ Datenintegrität,
- ▶ Datensicherungsverfahren,

⁶ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450 [☞HAAAE-37193](#), Rz. 153.

- ▶ Freigaben von neuen bzw. geänderten Programmen und Programmversionen,
- ▶ Zugangsberechtigungen.

Hinweis: Aus einer sachdienlichen Verfahrensdokumentation kann im Rahmen der Betriebsprüfung nachvollzogen werden, wie die Daten entstanden, indiziert, verarbeitet und archiviert werden bzw. wurden.

VI. Musterverfahrensdokumentation

Im Internet ist unter dem Suchbegriff „Musterverfahrensdokumentation“ eine Vielzahl an Beispielen von Organisationen, Unternehmen, Steuerberatern zu finden, wie z. B. für bestimmte Arbeitsabläufe oder DV-Systeme eine Musterverfahrensdokumentation aussehen kann.

Hinweis: Die Suche nach einer von der Finanzverwaltung zertifizierten Musterverfahrensdokumentation läuft allerdings ins Leere.⁷

 Schmidt, GoBD-konforme und geordnete Belegablage – Hilfestellung durch die AWV Musterverfahrensdokumentation, BBK 9/2016 S. 436  RAAAF-72400]

VII. Folgen einer fehlenden Verfahrensdokumentation



Lassen sich trotz fehlender oder unzureichender Verfahrensdokumentation problemlos progressive und retrograde Prüfungen durchführen, so dass die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt werden, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.⁸

Im Umkehrschluss bedeutet dies: Ein formeller Mangel von sachlichem Gewicht und damit eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach sind gegeben, wenn die Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit eines DV-Systems nicht möglich sind, weil eine Verfahrensdokumentation fehlt oder lückenhaft oder für die Prüfer nicht verständlich ist.

Fehlende Verfahrensdokumentation als formeller Mangel?

FAZIT

Das Thema „Verfahrensdokumentation“ sollte in jedem Unternehmen beachtet werden. Im Zusammenspiel zwischen Software-/EDV-Hersteller, Administrator, Aufsteller und Unternehmer sollte eine solche immer in den Betrieben vorgehalten werden. Denn das Thema wird nicht nur im Rahmen von Außenprüfungen nach § 193 AO an Bedeutung zunehmen, sondern auch im Zusammenhang mit Nachschau – hier sei insbesondere auf die neue Kassen-Nachschau hingewiesen.

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


AUTOR



Tobias Teutemacher,

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

⁷ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450  HAAAE-37193], Rz. 179.

⁸ BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450  HAAAE-37193], Rz. 155.