

Kassen-Nachschau

Günter Hässel

WP | StB | RB (RAK), 1. Vorsitzender von COLLEGA e.V.¹

Buch am Erlbach und München, info@collega.de

Die Kassen-Nachschau ist das neue Mittel der Finanzverwaltung, bargeldintensive Betriebe zu überprüfen. Anders als bei einer Außenprüfung oder Umsatzsteuer-Nachschau erfolgt bei der Kassen-Nachschau keine vorherige Ankündigung. Vielmehr überrascht der prüfende Finanzbeamte den Unternehmer mit seiner plötzlichen Anwesenheit und dem sofortigen Beginn seiner Tätigkeit. Wenn der Geprüfte die Kassen-Nachschau unterstützt und keine Unregelmäßigkeiten festgestellt werden, ist alles recht schnell überstanden. Andernfalls – und auch wenn man die Kassen-Nachschau nicht zulassen möchte – kann sofort zu einer Außenprüfung übergegangen werden. Die Finanzverwaltung arbeitet derzeit an zwei Anwendungserlassen zu § 146 AO (Einzelaufzeichnungspflicht, offene Ladenkasse, Verzögerungsgeld, DV-gestützte Buchführung) und zu § 146b AO (Kassen-Nachschau). Erkennbare Tendenzen werden bereits berücksichtigt.

1 Einleitung

Durch das „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ vom 22.12.2016² wurde § 146b AO die Kassen-Nachschau³ neu in die Abgabenordnung eingefügt. Die Bestimmung ist nach dem 31.12.2017 anzuwenden.⁴

Aus der Begründung der Bundesregierung zu dem Gesetz ergibt sich, dass das Land NRW den Steuerausfall durch Kassenmanipulationen auf 5 bis 10 Mrd. geschätzt hat. Eine Angabe über den Zeitraum, für den die

¹ <https://www.collega.de>

² Bundesgesetzblatt (BGBl) 2016 Teil 1 Seite 3152

³ Abgabenordnung (AO)

§ 146b Kassen-Nachschau

(1) 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). Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Absatz 1. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13 des Grundgesetzes) wird insoweit eingeschränkt.

(2) Die von der Kassen-Nachschau betroffenen Steuerpflichtigen haben dem mit der Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Absatz 1 geboten ist. 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. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

(3) Wenn die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.

⁴ § 30 Abs. 2 Einführungsgesetz zur Abgabenordnung

Schätzung gilt, wurde nicht gemacht. Die Bundesregierung hat sich diese Schätzung nicht zu Eigen gemacht⁵.

Durch § 146b Abs. 1 AO wird erheblich in Grundrechte eingegriffen.

Es kann und soll hier nicht untersucht werden, ob die Regelungen zur Kassen-Nachschau verfassungsrechtlich haltbar sind. „Die Wohnung ist unverletzlich“ (Art. 13 Abs. 1 GG). Dieses Grundrecht gilt auch für Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräume (BVerfG Beschluss vom 05.03.2012 Aktenzeichen - 2 BvR 1345/08 – mit Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung des BVerfG). Die Grundrechte nach dem GG gelten auch für juristische Personen (Art. 19 Abs. 3 GG).

Da die Finanzverwaltung jederzeit zu einer „normalen“ Außenprüfung übergehen kann (§ 146b Abs. 3 AO), sind theoretische Überlegungen, auch zu Fragen der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung, in der Praxis nicht hilfreich.

Die Finanzämter haben die ersten Kassen-Nachschauen bereits durchgeführt. Es gibt bisher keine Verwaltungsanweisung, so dass jedes Finanzamt oder jedes Landesamt (OFD) frei entscheiden kann und das offenbar auch tut.⁶

2 Rahmenbedingungen

2.1 Vor Beginn der eigentlichen Prüfung

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger⁷ während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten die Geschäftsräume des Steuerpflichtigen betreten, ohne sich zunächst auszuweisen.

Die Amtsträger werden vor Beginn der Kassen-Nachschau das Geschäftslokal betreten und sich allgemein umsehen. Sie werden Testkäufe und Testessen durchführen.

Hierzu weisen sich die Amtsträger nicht aus – sie wollen unerkannt bleiben, um verdeckt Kenntnisse zu erlangen, die sie dann bei der Kassen-Nachschau oder bei einer ordentlichen Außenprüfung verwenden können.

Es kann auch sein, dass derartige verdeckte Ermittlungen durchgeführt werden und die Kassen-Nachschau oder eine normale Außenprüfung an einem anderen Tag stattfindet.

2.2 Wie weist der Prüfer sich aus?

Mit Beginn der Prüfung müssen der oder die Amtsträger sich mit seinem Dienstaussweis legitimieren.

Die Dienstaussweise der Amtsträger haben jedenfalls in Bayern ein unterschiedliches Aussehen. Sogar innerhalb eines Finanzamts können sich die Dienstaussweise unterscheiden. Das kann von Bedeutung sein, wenn die Prüfung durch mehr als einen Amtsträger durchgeführt wird.

Die Amtsträger werden ihre Ausweise vorzeigen, aber nicht aus der Hand geben. Eine weitere Legitimation zum Beispiel durch den Personalausweis kann nicht verlangt werden.

⁵ Bundestags-Drucksache 18/9535 Seite 26.

⁶ Interne Dienstanweisungen sind nur teilweise bekannt. Sie wurden nachfolgend ohne Gewähr für Vollständigkeit berücksichtigt.

⁷ In § 146b AO wird diese Bezeichnung für die mit der Durchführung einer Kassen-Nachschau Beauftragten verwendet

Trotz des Hinweises auf die Besorgnis, dass Trickbetrüger die Kassen-Nachschau missbrauchen könnten, wurde die Frage abgelehnt, zuzulassen, dass der Geprüfte den Ausweis des Amtsträgers zu Beweissicherungszwecken fotokopiert.

Es wurde darauf verwiesen, dass man in Zweifelsfällen bei der Geschäftsstelle des Finanzamtes anrufen könne, um sich über die Authentizität des Amtsträgers zu informieren. Allerdings besteht diese Möglichkeit nicht bei Prüfungen außerhalb der Dienstzeiten des Finanzamtes, zum Beispiel bei Kassen-Nachschauen zur Nachtzeit in Gastronomie-Betrieben.

Es wurde auch die Möglichkeit diskutiert, die Polizei zu rufen, da die Amtsträger sich gegenüber Polizisten mit ihrem Personalausweis identifizieren müssen. Diese Variante wird von den Finanzbeamten scharf abgelehnt. Dieses äußerste Mittel würde die Atmosphäre sehr belasten, daher sollte man hierzu nur bei deutlichen Hinweisen auf Trickbetrüger greifen.

Amtsträgern ist bewusst, dass ein gewisses Misstrauen nicht ihrer Person gilt, sondern der Sorge, von Verbrechern heimgesucht zu werden. Man kann das also durchaus ansprechen und um hinreichende Aufklärung ersuchen.

Alleine der Umstand, dass zwei Amtsträger auftreten, ist nicht ungewöhnlich. Hierdurch wollen sich Finanzbeamte vor unberechtigten Verdächtigungen schützen.

Hinweis: Man muss beachten: Wenn mehrere Amtsträger tätig sind, sollte man darauf achten, dass nicht einer den Unternehmer oder die von diesem autorisierte Person intensiv beschäftigt und der andere sich stillschweigend entfernt, um sich frei im Unternehmen zu bewegen. Eine derartige Verhaltensweise kann darauf hindeuten, dass es sich bei den Besuchern nicht um Amtsträger des Finanzamtes handelt.

2.3 Muss der Amtsträger eine schriftliche Prüfungsanordnung vorlegen?

Nach § 146b AO muss der „damit betraute Amtsträger der Finanzbehörde“ keine schriftliche Prüfungsanordnung vorzeigen.

In Bayern (und wohl auch in NRW) besteht aber offenbar die Regelung, dass der oder die Amtsträger zum Beginn der offenen Amtshandlungen zusammen mit dem Vorzeigen des oder der Prüferausweise einen schriftlichen Prüfungsauftrag einschließlich einer Anlage, in der die Rechte und Pflichten des geprüften Unternehmers beschrieben sind, **aushändigen müssen**.

2.4 Kann die Prüfung vertagt werden, z.B. bei starkem Geschäftsverkehr?

Beispiele: Speiselokal oder Imbiss-Stube zur Mittagszeit. Feierabendgeschäft an einem Kiosk. Friseur, Fußpfleger, Physiotherapeut, Masseur hat mehrere wartende Kunden. Geschäftsandrang endet erst um 18:30 Uhr oder 19:00 Uhr bei Geschäftsschluss. Kann Prüfung bis dahin vertagt werden?

Das Gesetz sieht keine Vertagung vor. Der Amtsträger kann also nach dem Buchstaben des Gesetzes auf sofortigem Beginn der Prüfung bestehen.

In der Praxis ist jedoch damit zu rechnen, dass er die Zeit nutzen wird, um den Geschäftsablauf wie oben beschrieben, zu beobachten.

2.5 Kann man den Amtsträger abweisen und was sind die Folgen?

Das ist nicht zu empfehlen, da der Amtsträger in einem solchen Fall sofort zu einer Außenprüfung übergehen kann. Es ist davon auszugehen, dass die Abweisung als Mangel im Prüfungsbericht festgehalten wird.

2.6 Kassensturz: Muss dem Amtsträger der Kassenbestand vorgezählt werden?

Unter Kassensturz versteht man die Zählung des tatsächlich vorhandenen Kassenbestandes (Istbestand) verbunden mit dem Vergleich des buchmäßigen Kassenbestandes (Sollbestand) zu einem bestimmten Zeitpunkt.

Der Amtsträger soll Sachverhalte feststellen, „die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachschau)“. Sicher gehört die Kassensturzfähigkeit dazu. Und diese ist nur durch den Nachweis des physisch vorhandenen Kassenbestands möglich.

Es gibt hervorragende Hilfsmittel und Werkzeuge, den tatsächlichen Kassenbestand rasch zu ermitteln. Hierzu gehören zum Beispiel:

- Geldzählmaschinen für Scheine
- Geldzählmaschinen für Münzen.
- Zählbretter zur Aufbewahrung und raschen Zählung von Münzen
- Kassenzählprotokolle als Excel-Vorlagen zur Protokollierung und Berechnung.

Selbst bei kleineren Geldbeständen ist die Anwendung dieser Hilfsmittel nützlich. Die Aufwendungen hierfür sind relativ gering, insbesondere im Vergleich zu den mit ihrem Einsatz verbundenen Erleichterungen.

2.7 Das Zählprotokoll

Aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann bisher nicht eindeutig entnommen werden, ob die Nicht-Vorlage eines täglich erstellten Zählprotokolls einen Mangel darstellt oder nicht. In der Entscheidung vom 12.07.2016⁸ kommt der Begriff Zählprotokoll öfter vor, eine klare Aussage, ob ein solches nach jedem Kassensturz aufbewahrt und bei einer Prüfung vorgelegt werden muss, fehlt. In der Entscheidung vom 16.12.2016⁹ fühlt sich der X. Senat missverstanden „dass über den Kassenbericht hinaus ein Zählprotokoll gefordert werde“. Kann man daraus schließen, dass der BFH nur bei Kassenberichten kein Zählprotokoll für notwendig erachtet? Eine klare Aussage fehlt auch hier. Sicher ist nur, dass es sich in beiden Fällen um Verfahren über die Aussetzung der Vollziehung handelt und der BFH deshalb darauf verweist, dass keine generelle Bindungswirkung besteht.

Hinweis: Hinzu kommt, dass zeitlich nach den Beschlüssen des BFH § 146 Abs. 1 Satz 2 geändert wurde. Eine „Soll-Vorschrift“ wurde in eine „Muss-Vorschrift“ geändert: „Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **sind täglich** festzuhalten“. Zu dieser Änderung des Gesetzes gibt es noch keine Rechtsprechung. Wie sie ausfallen wird, wissen wir erst in einigen Jahren. Sollte der BFH dann zu dem Ergebnis kommen – was nach den beiden Beschlüssen ganz und gar nicht unwahrscheinlich erscheint –, ein Zählprotokoll sei zum Nachweis einer ordnungsgemäßen Kassenführung notwendig, würde das wohl rückwirkend gelten.

⁸ BFH Beschluss vom 12.7.2017 (Aktenzeichen X B 16/17)

⁹ BFH Beschluss vom 16.12.2016 (Aktenzeichen X B 41/16)

In dem noch nicht veröffentlichten Entwurf des Anwendungserlasses des BMF zur Einzelaufzeichnungspflicht heißt es: „Ein sogenanntes „Zählprotokoll“ (Auflistung der genauen Stückzahl vorhandener Geldscheine und –münzen) ist nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 16.12.2016, X B 41/16, BFH/NV 2017 S. 310), **erleichtert jedoch den Nachweis des tatsächlichen Auszählens.**“

Dieser letzte Halbsatz mahnt zur Vorsicht. Sehr schnell könnte es sich ergeben, dass der Nachweis des tatsächlichen Auszählens durch ein Zählprotokoll zu erbringen ist.

Das muss man ohnehin: Die Vollständigkeit und Richtigkeit der Eintragungen in ein Kassenbuch oder Kassensystem kann man **nur** durch einen Kassensurz ermitteln und nachweisen. Kassensurz heißt Geld **zählen** und den Zählbestand mit dem Buchbestand abstimmen. Wer diesen Zählvorgang rasch und sicher abwickeln möchte, notiert die Bestände auf einem Blatt Papier oder ermittelt sie mit Hilfe eines EDV-Programms. Es wird also ein **Zählprotokoll erstellt**.

Beweisvorsorge: Es stellt eine geringe Zusatzarbeit dar und ist zur Beweisvorsorge zu empfehlen, dieses Zählprotokoll in geeigneter Weise (Papier oder unveränderbare Datei) aufzubewahren. Bei einer Betriebsprüfung kann hiermit der Nachweis der täglichen Kassenführung deutlich erleichtert werden (letzter Halbsatz im Entwurf des BMF-Schreibens). Die Glaubwürdigkeit des Kassensystems wird mit diesem einfachen Mittel deutlich erhöht.

Noch rationeller ist es, wenn das elektronische Kassenbuch- oder Registrierkassenprogramm über einen Eingabedialog verfügt, in den man die Anzahl der gezählten Münzen und Scheine eingeben kann, wobei dann der Vergleich zwischen Buchbestand laut Programm und Zählbestand automatisch erfolgt¹⁰.

Ein solches Vorgehen ist im Übrigen selbstverständlich, wenn die Kasse durch fremde Dritte geführt wird.

2.8 Kassenfehlbeträge / Kassendifferenzen

Kassenfehlbeträge sind nicht vorstellbar. Wenn kein Geld in der Kasse ist, kann es auch nicht ausgegeben werden. Wenn sich aus den Eintragungen in das Kassenbuch etwas anderes ergibt, liegen Fehler vor.

Beispiele für Kassenfehlbeträge: Das Finanzamt unterstellt meistens, dass Einnahmen nicht oder zu gering eingetragen wurden. Es kann aber auch sein, dass die Eintragung einer Bankabhebung übersehen wurde. Oder es wurde eine Kassenbewegung an einem falschen Tag eingetragen. Diese und viele weitere Fehler werden durch den täglichen Kassensurz offenbar und zeitnah bereinigt. Teutemacher¹¹ weist auf mehrere Ursachen für Kassenfehlbeträge hin. Offenbar hat er als Steuerfahnder Fälle angetroffen, in denen die Kasse am Abend zwar einen positiven Bestand auswies. Zu Beginn des Folgetages ergab sich vorübergehend ein negativer Bestand, weil eine Bankeinzahlung höher war als der Kassenbestand am Abend des Vortags.

Kassendifferenzen: Bei bargeldintensiven Betrieben kommen zum Beispiel aufgrund von Wechselgeldfehlern Kassendifferenzen vor. Kleinere Beträge (im Cent-Bereich) können als umsatzsteuerpflichtige Einnahmen und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Ausgaben behandelt werden. Bei größeren Beträgen oder Häufung solcher Vorkommnisse muss man die Ursachen feststellen und beseitigen.

¹⁰ Vergleiche zum Beispiel https://www.collega.de/images/collega-downloads/Kassenbuch_Flyer.pdf

¹¹ Handbuch der Kassenführung, NWB Verlag, ISBN-Nummer 978-3-482-65312-4 Seite 51

2.9 Privates Geld

Das Bargeld im Portemonnaie des Steuerpflichtigen unterliegt nicht der Kassen-Nachschau. Es ist streng zu trennen von den betrieblichen Geldbeständen. Übertragungen (Privatentnahmen oder Privateinlagen) sind im Kassenbuch oder der Registrierkasse **sofort** zu erfassen. Es muss ein Eigenbeleg erstellt werden (keine Buchung ohne Beleg!). Bei häufigen und/oder hohen Privateinlagen ist ein Nachweis der Herkunft des Geldes notwendig, da bei Prüfungen sonst unterstellt wird, die Privateinlagen stammen aus nicht erfassten Betriebseinnahmen. Es drohen dann Schätzungen oder zumindest ein Sicherheitszuschlag.

3 Wie läuft die Kassen-Nachschau ab? Welche Unterlagen, Dokumente und sonstigen Informationen sind dem Prüfer zur Verfügung zu stellen?

Nachdem der Amtsträger seine anonyme Beobachtungs- und Testsituation beendet und sich ausgewiesen hat, beginnt die eigentliche Kassen-Nachschau.

Diese stellt für viele Bürger und ihre Berater eine vollkommen neue, bisher nicht bekannte oder erlebte Situation dar.

Man muss bedenken, dass Amtsträger ihren Beruf ausüben. Es hilft auch nichts, seine Verärgerung über die Störung zum Ausdruck zu bringen. Stattdessen sollte man versuchen, das unangenehme Ereignis möglichst rasch zu beenden. Also bietet man dem Prüfer, nachdem man sich von seiner Identität überzeugt hat, einen Arbeitsplatz an und unterstützt ihn so gut wie möglich.

Die Kassen-Nachschau wird nach den bisherigen Erkenntnissen ungefähr folgenden Ablauf haben:

3.1 Ansprechpartner des oder der Amtsträger

Ansprechpartner ist der Steuerpflichtige oder der Inhaber (§ 146 b Abs. 1 und Abs. 2).

Wenn der Steuerpflichtige oder Inhaber nicht anwesend ist, müssen die Mitarbeiter ihn informieren mit der Bitte, möglichst umgehend in den Betrieb zu kommen.

Sofern Personen anwesend sind, von denen angenommen werden kann, dass sie über *alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte* des Kassensystems verfügen, wird der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen ausweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau auffordern. Ob diese Voraussetzungen im Einzelfall gegeben sind, richtet sich nach den tatsächlichen Gegebenheiten (vergleiche auch Tz. 2.7.).

Wenn keine der Varianten zutrifft, ist die Kassen-Nachschau abzubrechen¹².

Hinweise: Die Amtsträger beobachten bei ihren verdeckten Ermittlungen (Tz. 1.0.), ob der Inhaber anwesend ist. Es empfiehlt sich nicht, dann bei Beginn der Kassen-Nachschau zu behaupten, er sei nicht im Hause.

Die dauernde Nichterreichbarkeit des Inhabers könnte als Verweigerung der Mitwirkung ausgelegt werden, was dazu führen kann (und wird), sofort nach § 146b AO zur Außenprüfung überzuleiten.

¹² Gleiche Ansicht Bellinger in BBK-Sonderausgabe Kassen-Nachschau. Siehe Literaturverzeichnis Tz. 4.2.

3.2 Geführte Betriebsbesichtigung.

Damit will der Amtsträger sich einen Überblick über den Betrieb verschaffen. Er sollte durch den Betrieb geführt werden. Wenn das auch unmittelbar mit der Kassenführung des Unternehmens nichts zu tun hat, sollte man diesem Wunsch nachkommen. Ein selbständiges Herumlafen des Amtsträgers in dem Betrieb ist nach dem Gesetz nicht vorgesehen. Man sollte Amtsträger auch aufgrund der bei Tz. 1.1. beschriebenen Szenarien bitten, hiervon nicht Gebrauch zu machen.

3.3 Vorlage der Verfahrensdokumentation.

Die Aufforderung, die Verfahrensdokumentation vorzulegen, wird sich nicht auf die Beschreibung der Kassenabläufe beschränken. Man sollte die gesamte Verfahrensdokumentation vorlegen. Wenn der Amtsträger bei seiner Prüfung feststellt, dass die Kasse so geführt wird, wie in der Verfahrensdokumentation beschrieben, befindet man sich schon auf der guten Seite.

Wenn noch keine schriftliche Verfahrensdokumentation vorliegen sollte, kann das weitere Procedere schwierig werden.

Hilfsweise kann man versuchen, dem Amtsträger möglichst genau zu schildern, wie die laufende tägliche Kassenführung organisiert ist. Je genauer und korrekter das gelingt, umso mehr kann man darlegen, dass eine Verfahrensdokumentation „gelebt“ wird.

Hinweis: Soweit bisher erkennbar, bestehen die Amtsträger auf der Vorlage einer **schriftlichen** Verfahrensdokumentation. Sie haben die Möglichkeit, nach GoBD¹³ Rn. 155 die Buchführung zu verwerfen mit der Folge der Schätzung. **Eine Verfahrensdokumentation ist also unverzichtbar.** Hierzu werden im Internet Kopiervorlagen¹⁴ angeboten, die man an den eigenen Betriebsablauf anpassen kann.

3.4 Kassensturz.

Wie oben schon beschrieben: Wenn der gezählte Kassenbestand (Ist-Bestand) mit dem Kassenbestand laut Kassenbuch, Registrierkasse oder anderer Aufzeichnung (Soll-Bestand) nicht übereinstimmt, bedarf das der **sofortigen** Klärung. Eine Differenz kann insbesondere darin bestehen, dass

- ein Beleg noch nicht eingetragen ist. Das kann aber nur für den aktuellen Tag gelten. Die Belege des Vortages müssen eingetragen sein (sonst wäre der Bestand des Vortages falsch!)
- ein Schreibfehler ist am aktuellen Tag passiert (zum Beispiel 72 statt 27 eingetragen)
- beim Zählen des Geldes (Kassensturz) ist ein Fehler aufgetreten
- Privatgeld eingelegt oder entnommen und nicht wie bei 1.8. beschrieben verfahren wurde.

Unschädlich dürfte es zum Beispiel sein:

- Ein Gastwirt bearbeitet seine Kasse nicht mehr am späten Abend, sondern am nächsten Morgen vor Geschäftseröffnung und die Kassen-Nachschau kommt schon vor der Eröffnung.
- Einnahmen werden immer sofort aufgezeichnet, Belege für Ausgaben werden dagegen abgeheftet und erst nach Geschäftsschluss, aber täglich eingetragen.

¹³ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)

BMF-Schreiben vom 14.11.2014 IV A 4 – S 0316/13/10003 - BStBl I 2014 Seite 1450

¹⁴ Zum Beispiel: <https://www.collega.de/news-collega-wochenticker/106-collega-wochen-ticker-18-2016/848-gobd-muster-verfahrensdokumentation>

Derartige Besonderheiten sollten sich aus der Verfahrensdokumentation ergeben.

Hinweis: Die Glaubwürdigkeit der Kassenführung hängt davon ab, dass täglich ein Kassenzurückführung durchgeführt wird. Das sollte bei der Kassen-Nachschau dokumentiert werden – unter anderem durch Vorlage der in Tz. 1.6 besprochenen Zählprotokolle.

3.5 Kassenzwischenabschluss auf den Zeitpunkt der Prüfung, auch im Zusammenhang mit der Abrechnung des Vortrags.

Ausgehend von dem Kassenzwischenabschluss des Vortrags einschließlich Zählprotokoll wird auf den **Zeitpunkt der Kassen-Nachschau** ein Kassenzwischenabschluss mit Zählprotokoll erstellt. Eventuell noch nicht gebuchte Ausgabenbelege des laufenden Tages (die Kasse ist täglich zu führen, der Tag endet um 24:00 Uhr!) werden vorher eingetragen oder beim Kassenzurückführung berücksichtigt.

Für die Einnahmen besteht grundsätzlich Einzelaufzeichnungspflicht (vergleiche Tz. 2.13.).

3.6 Vorlage von Unterlagen und Büchern

Ausgehend vom Kassenzwischenabschluss des Vortrags wird überprüft, ob der Vortragskassenbestand unter Berücksichtigung der Einnahmen und Ausgaben des aktuellen Tages mit dem Kassenzwischenabschluss des aktuellen Tages übereinstimmt.

Sofern Kassenzwischenbücher geführt werden, sind sie zusammen mit allen Belegen für den vom Amtsträger gewünschten Zeitraum vorzulegen.

Sofern elektronische Kassen geführt werden, sind die Tagesabrechnungen zusammen mit allen Belegen für den vom Amtsträger gewünschten Zeitraum vorzulegen.

Sofern eine offene Ladenkasse geführt wird, sind die tägliche Kassenzwischenberichte, die Zählprotokolle und alle Belege vorzulegen.

Die Sichtung und Überprüfung der Kassenzwischenaufzeichnungen (Kassenzwischenbuch, Auswertungen und Ausdrücke der Registrierkassen, Kassenzwischenberichte) und aller Kassenzwischenbelege sind wesentliche Gegenstände der Kassen-Nachschau.

3.7 Keine Buchung ohne Beleg.

Sofern keine Fremdbelege vorhanden sind (Privatentnahmen, Privateinlagen, Bankabhebungen!, Geldübertragung an eine Haupt- oder Zentralkasse usw.) **müssen** Eigenbelege vorgelegt werden. Nur ein Eintrag im Kassenzwischenbuch oder Kassenzwischenbericht ohne Beleg wird regelmäßig als Mangel betrachtet.

3.8 Datenzugriff

Die Finanzverwaltung hat Spezialprüfer für alle am Markt befindlichen elektronischen Kassensysteme ausgebildet. Es ist davon auszugehen, dass bei der Prüfungsvorbereitung entschieden wird, ob ein derartiger Spezialist zugezogen wird.

Bei der Kassenprüfung sind die drei Zugriffsmöglichkeiten Z1, Z2 und Z3¹⁵ zulässig und werden auch angewendet. Daher muss bei der Kassen-Nachschau der Inhaber oder ein Mitarbeiter mit allen Zugangsrechten (Administrator-Rechten) anwesend oder kurzfristig erreichbar sein.

3.9 Kassenänderungsprotokolle

Änderungen am Kassensystem (neue Registrierkasse, Softwareupdate der bestehenden Registrierkasse, Umstellung von „Papierkasse“ auf elektronische Kasse und ähnliche Änderungen) müssen protokolliert werden. Die Protokolle müssen vorgelegt werden.

Die Nichtbeachtung stellt einen schweren Buchführungsmangel dar mit der Möglichkeit einer Schätzung als Folge.

3.10 Was sind für die Besteuerung erhebliche Sachverhalte nach § 146b AO?

Bei den Umsatzsteuersonderprüfungen wurde mehrfach bemängelt, dass die Prüfung über Umsatzsteuerfragen hinaus ausgedehnt wurde.

Da die Kassen-Nachschau während des laufenden Geschäftsbetriebs erfolgt, wird man darauf achten müssen, dass sie sich auf Sachverhalte der Kassen-Nachschau begrenzt.

Der Praktiker muss aber immer bedenken, dass der Amtsträger jederzeit zu einer „normalen“ Außenprüfung übergehen kann: § 146b Abs. 3 AO: „Wenn die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.“

Also wird man bei der Kassen-Nachschau – wie bisher schon bei der Umsatzsteuer-Nachschau – nicht auf einer Begrenzung des Prüfungsumfangs bestehen, sondern den Amtsträger weitgehend unterstützen.

3.11 Anlässe für einen sofortigen Übergang zur Außenprüfung (§ 146b Abs. 3 AO)

Wenn bei den Kassen-Nachschau Nichtordnungsmäßigkeiten festgestellt werden, muss man damit rechnen, dass zu einer normalen Außenprüfung übergegangen wird.

Leider ist das sehr ungenau definiert. Man wird abwarten müssen, ob und welche Regeln sich da in der Praxis herausbilden werden.

3.12 Beendigung einer Kassen-Nachschau ohne Übergang zu einer Außenprüfung

Der Abschluss der Kassen-Nachschau soll (gegebenenfalls nach der Auswertung der auf Datenträger überlassenen Daten) schriftlich mitgeteilt werden.

3.13 Kassen-Nachschau aus der Sicht des Finanzamts

Darauf müssen sich die kassenintensiven Betriebe und ihre Berater einstellen:

- Verdeckte Ermittlungen
- Testkäufe
- Testessen
- Einsatz von speziell geschulten Kassenprüfern und Kassendatenauslesern.

¹⁵ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) Rn. 159 ff

3.14 Einzelaufzeichnungspflicht

Für Einnahmen besteht grundsätzlich **Einzelaufzeichnungspflicht**.

Einzelaufzeichnungen können durch die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuchs erfolgen.

Beim Verkauf von **Waren** an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt die Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird¹⁶.

Offenbar geht die Finanzverwaltung davon aus, dass diese Zumutbarkeitsüberlegungen auch auf **Dienstleistungen** übertragbar sind, wenn diese gegenüber einer Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung erbracht werden und kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird. Der Kundenkontakt muss auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang beschränkt sein.

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

Zur Form der Einzelaufzeichnung hat der Bundesfinanzhof¹⁷ es als ausreichend angesehen, dass ein Gastwirt seine Einnahmen auf einem Notizzettel festgehalten hat, den er nach Geschäftsschluss aufaddiert, mit Datum versehen und abgezeichnet hat: Der Gastwirt hatte diese Zettel aufbewahrt und dem Betriebsprüfer vorgelegt. Bei dieser Entscheidung ist zu berücksichtigen, dass sie einen Fall der Aussetzung der Vollziehung betraf und dass der BFH in der Entscheidung darauf hingewiesen hat, „dass in dieser einzelfallbezogenen, ohne hinreichende Sachaufklärungsgrundlage getroffenen, summarischen und großzügigen Betrachtung keine grundsätzliche und abschließende Entscheidung über die in Fällen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung geltenden formellen Pflichten zur Aufzeichnung der Kasseneinnahmen zu sehen ist“¹⁸. Außerdem wurde § 146 Abs. 1 Satz 1 AO durch das Gesetz vom 22.12.2016¹⁹ geändert, worauf der BFH ausdrücklich hinweist²⁰.

Bedauerlich ist es, dass das Bundesfinanzministerium und die Länderfinanzministerien nach über einem Jahr immer noch damit beschäftigt sind, den Anwendungserlass zu § 146 AO abzustimmen²¹. Unternehmer und Berater sind darauf angewiesen, zu erfahren, wie die Finanzverwaltung die Vereinfachungsregelung des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO in der Fassung vom 22.12.2016²² auslegen möchte.

Denn sie müssen jetzt Organisationsformen schaffen, die bei Betriebsprüfungen, die in drei oder mehr Jahren stattfinden, anerkannt werden.

¹⁶ § 146 Abs. 1 Satz 3 AO

¹⁷ BFH Beschluss vom 12.7.2017 (Aktenzeichen X B 16/17)

¹⁸ Randnummer 64 BFH Beschluss vom 12.07.2016 a.a.O.

¹⁹ Vergleiche Fußnote 1

²⁰ Randnummer 68 BFH Beschluss vom 12.07.2016 a.a.O.

²¹ SSP Steuer-Sparen professionell Heft 2-2018 Seite 6

²² Vergleiche Fußnote 1

4 Die offene Ladenkasse | Kassenbericht

Es besteht keine gesetzliche Pflicht zu Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems.

Grundsätzlich ist eine offene Ladenkasse zulässig. Ob sie praktisch, zweckmäßig und zweckdienlich ist, ist eine andere Frage. Die Finanzverwaltung steht der offenen Ladenkasse äußerst misstrauisch gegenüber. Der pensionierte Richter am Finanzgericht Hermann Pump²³ lehnt sie weitgehend ab und kommt zu dem Ergebnis: „Es ist dringend von einer Kassenführung mit einer Offenen Ladenkasse abzuraten.“

Die **offene Ladenkasse**, der Verzicht auf die **Einzelaufzeichnungspflicht** und die Ermittlung der Tageseinnahmen durch sogenannte **Kassenberichte** gehören zusammen. Zuletzt hat sich der Gesetzgeber am 26.12.2016 damit befasst:

§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO²⁴: „Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung nach Satz 1 besteht aus **Zumutbarkeitsgründen** bei **Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen** gegen Barzahlung nicht.“

Wenn aus Zumutbarkeitsgründen keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung besteht, müssen die Bareinnahmen zumindest anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden.

Hierbei wird von dem gezählten Kassenbestand am Ende eines Geschäftstages ausgegangen. Hiervon ist der Kassenbestand am Ende des Vortages sowie die durch Eigenbeleg nachzuweisenden Einlagen (Privateinlage, Bankabhebung etc.) abzuziehen. Ausgaben, Bankeinzahlungen, Übertragungen an eine andere Kasse und sonstige Barentnahmen des Tages werden hinzugerechnet. Das Ergebnis stellt die sogenannte Tageslosung dar.

Nochmaliger Hinweis: Für jeden Vorgang muss ein Beleg vorhanden sein. Wenn kein Fremdbeleg beschaffbar ist, muss zumindest ein Eigenbeleg mit Datum und Unterschrift erstellt und der Belegsammlung beigelegt werden.

Ein sogenanntes „Zählprotokoll“ (vergleiche Tz. 1.6.) ist nach BFH vom 16.12.2016²⁵ nicht erforderlich. Offenbar vertritt die Finanzverwaltung aber die Ansicht, dass durch ein Zählprotokoll der Nachweis des tatsächlichen Auszahlens erleichtert wird.

Außerdem weist der Bundesfinanzhof (BFH) auf die höchstrichterliche Rechtsprechung²⁶ hin, die einen Verzicht auf Einzelermittlungspflicht und damit die Möglichkeit der Führung einer offenen Ladenkasse **nur** für Unternehmer gelten lässt, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, also durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln.

Beratungsempfehlung: Im Hinblick auf die Unsicherheit, wie die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung in Zukunft die Bereiche „Einzelaufzeichnung“ und „offene Ladenkasse“ behandeln werden, sollte man überlegen, generell Registrierkassen anzuschaffen. Der damit verbundene Aufwand führt zur erheblichen Zeiteinsparungen beim täglichen Kassenabschluss und zu einer deutlich höheren Sicherheit der Kassenführung.

²³ Pump, BBP 10-2017 S. 268

²⁴ Vergleiche Fußnote 1

²⁵ Vergleiche Fußnote 8

²⁶ Vergleiche Fußnote 16

5 Erfahrungsaustausch

Es wird darauf hingewiesen, dass die Finanzverwaltung intern einen sehr intensiven Erfahrungsaustausch betreibt, der zwangsläufig auch Informationen über die geprüften Betriebe und ihre Berater umfasst.

Unternehmer und Steuerberater sind dagegen traditionell Einzelkämpfer. Jeder erledigt seine Angelegenheit allein und scheut sich davor, mit anderen darüber zu sprechen.

Das hat zur Folge, dass besonders bei Betriebsprüfungen ein erhebliches Ungleichgewicht besteht.

Daher wurde ein Netzwerk²⁷ für den Erfahrungsaustausch eingerichtet. Jeder kann seinen Fall vortragen. Auch erledigte Fälle sind interessant. Auf Wunsch absolut vertraulich. Es geht nur um den Sachverhalt.

Jeder Teilnehmer kann davon profitieren:

- Gab es einen solchen Fall schon einmal und wie wurde er gelöst?
- Gibt es einen Spezialisten, bei dem ich Rat einholen kann?
- Geben und Nehmen in kollegialer Zusammenarbeit.

6 Literatur

Tobias Teutemacher: Handbuch zur Kassenführung (<http://amzn.to/2ok6iwJ>). 2. Auflage 2018, NWB Verlag ISBN 978-3-482-653112-4

Joachim Kuhni: Prüfungssichere Kassenführung in bargeldintensiven Unternehmen (<http://amzn.to/2CBHhll>). 2. Auflage 2017, Haufe-Lexware, ISBN 978-3-648-10230-5

Gerd Achilles: Kassenführung - Bargeschäfte sicher dokumentieren (<http://amzn.to/2ET0IB7>). 1. Auflage 2016, Datev, ISBN 978-3944505329

Karin Nickenig: Kassenbuchführung - Allgemeine Grundlagen und Änderungen ab 2017 (<http://amzn.to/2hFAFd7>). 1. Auflage 2016, Springer Gabler Verlag, ISBN 978-3-658-15693-0

Gerd Achilles: Kassen-Nachschau nach § 146b AO. Der Betrieb 2018, Seite 18

BBK Sonderausgabe „Kassen-Nachschau ab 1.1.2018 – Alles, was Sie jetzt wissen müssen“. Inhalt:

Teutemacher: Kassen-Nachschau.

Bellinger: Was bedeutet die Kassen-Nachschau ab 1.1.2018 für die Praxis.

Teutemacher: Das leidige Thema Verfahrensdokumentation

Kostenloser Download: https://www.nwb.de/service/04_VDL_BBK_KassenNachschau

COLLEGA-Hinweise Kassen-Nachschau – Informationsblatt für Steuerberater und ihre Mandanten: https://www.collega.de/images/collega-downloads/Kassen-Nachschau11_2017.pdf

²⁷ <https://www.collega.de/service-netzwerk>