

Kassen-Nachschau

Die Kasse im Fokus der Prüfer – zeitnah und unangemeldet



Mandanten-Info

Kassen-Nachschau

Inhalt

1.	Einleitung.....	1
2.	Betroffene Systeme.....	2
3.	Zeitpunkt der Nachschau	2
4.	Zeitraum der Nachschau	3
5.	Ablauf der Nachschau.....	3
5.1	Beginn.....	3
5.2	Mitwirkungspflichten	5
5.2.1	Allgemeines	5
5.2.2	Kassensturz.....	7
5.2.3	Fotografien und Scans.....	8
5.3	Abschluss der Kassen-Nachschau	8
5.3.1	Ergebnislose Nachschau	8
5.3.2	Änderung von Besteuerungsgrundlagen.....	9
5.3.3	Überleitung in eine Außenprüfung	9
6.	Rechtsbehelfe	10
7.	Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschau.....	11

1. Einleitung

Manipulative Handlungen an papiergeführten und elektronischen Aufzeichnungssystemen haben in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Als Reaktion darauf hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (BGBl. I S. 3152) zum 01.01.2018 die sog. Kassen-Nachschau eingeführt (§ 146b Abgabenordnung). Zur konkreten Umsetzung in der Praxis hat das BMF Ende Mai 2018 einen Anwendungserlass zu § 146b AO veröffentlicht, der in nachfolgenden Ausführungen Berücksichtigung findet. Die Nachschau ist keine Außenprüfung – als eigenständiges und steuerartenübergreifendes Instrument der Steuerkontrolle soll sie der **zeitnahen** Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte im Zusammenhang mit der ordnungsmäßigen Erfassung und Verbuchung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme und offener Ladenkassen dienen.

Nach § 146b Abs. 1 Abgabenordnung können die mit der Kassen-Nachschau beauftragten Amtsträger der Finanzbehörde zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben **ohne vorherige Ankündigung** und außerhalb einer Außenprüfung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (§ 146b Abs. 1 S. 1 Abgabenordnung). Dies schließt auch Fahrzeuge ein, die land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich vom Steuerpflichtigen genutzt werden (z. B. Verkaufswagen auf einem Marktstand). Die Geschäftsräume dürfen nicht durchsucht werden. Wohnräume darf der Amtsträger grundsätzlich nicht betreten.

Diese Broschüre soll Sie mit dem neuen Kontrollinstrument der Finanzverwaltung vertraut machen. Darüber hinaus ist Ihr Steuerberater der richtige Ansprechpartner zur Vorbereitung auf die Kassen-Nachschau und deren Begleitung.

2. Betroffene Systeme

Der Kassen-Nachschau unterliegen offene Ladenkassen und elektronische Aufzeichnungssysteme (summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel). Mithin kann sich die Nachschau auf jedes Aufzeichnungsmedium erstrecken, in dem Kasseneinnahmen und Kassenausgaben erfasst oder gebucht werden (elektronische oder computergestützte Kassensysteme einschließlich tabletbasierter Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geld- und Warenspielgeräte, Warenwirtschaftssysteme, etc.). Auf das zivilrechtliche Eigentum an den Vorsystemen kommt es nicht an. Ausreichend ist, dass es vom Steuerpflichtigen genutzt wird (z. B. Leasing-Kassen).

3. Zeitpunkt der Nachschau

Die Nachschau ist während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten durchzuführen (§ 146b Abs. 1 S. 1 AO), kann aber auch außerhalb dieser Zeiten vorgenommen werden, wenn im Betrieb noch oder schon gearbeitet wird. Eine Kassen-Nachschau kurz vor Öffnung oder kurz nach Schließung des Ladenlokals bringt die geringste Eingriffsintensität in den laufenden Geschäftsbetrieb mit sich. Grenzen ergeben sich aus Nachschau zu Unzeit, auch vor dem Hintergrund der berechtigten Sorge, dass sich potentielle Straftäter zu ungewöhnlichen Zeiten mit gefälschten Dokumenten Zutritt zu den Geschäftsräumen verschaffen könnten.

4. Zeitraum der Nachschau

Der Gesetzgeber hat es ins pflichtgemäße Ermessen des Amtsträgers gelegt, welchen Zeitraum die Nachschau umfasst. In der Gesetzesbegründung hat er sich bisher nur dahingehend eingelassen, dass ein Amtsträger sich bei Verwendung einer offenen Ladenkasse die Aufzeichnungen der Vortage vorlegen lassen kann (BT-Drucks. 18/9535, S. 22). Nach derzeitiger Literaturmeinung wird es überwiegend als zulässig erachtet, wenn sich der Amtsträger auf einen zurückliegenden Zeitraum von bis zu sechs Monaten beschränkt, um ausreichende Datenmengen zur Überprüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen zur Verfügung zu haben.

5. Ablauf der Nachschau

5.1 Beginn

Schon vor Beginn der Nachschau ist eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung zulässig, ohne dass der Amtsträger sich ausweisen muss. Solche verdeckten Ermittlungen bieten sich aus Sicht der Finanzverwaltung insbesondere für Feststellungen darüber an, welche und wie viele Kassen im Einsatz sind und ob sämtliche Umsätze tatsächlich boniert werden. Ferner kann im Rahmen von Testkäufen z. B. geprüft werden, mit welchem Inhalt die Geschäftsvorfälle erfasst werden (Einzelaufzeichnungspflicht) und ob die Umsatzsteuer zutreffend ausgewiesen wurde.

Sobald der Amtsträger

- Geschäftsräume betreten will, die der Öffentlichkeit nicht zugänglich sind,
- den Steuerpflichtigen auffordert, Aufzeichnungen, Bücher und die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen,
- den Steuerpflichtigen auffordert, Auskünfte zu erteilen,

ist er verpflichtet, sich auszuweisen. Mit Vorlage des Dienstausweises ist eine strafbefreiende Selbstanzeige nicht mehr möglich (§ 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. e AO).

Ist der Steuerpflichtige selbst oder sein gesetzlicher Vertreter (§ 34 AO) nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind (§ 35 AO; Anwendungserlass zur Abgabenordnung AEAO zu § 146b, Nr. 4).

Bevor eine Kassen-Nachschau mit einem Mitarbeiter durchgeführt wird, empfiehlt sich, telefonischen Kontakt zum Steuerpflichtigen oder seinem gesetzlichen Vertreter aufzunehmen mit der Bitte, sich innerhalb angemessener Wartezeit in den Geschäftsräumen einzufinden. Eine Verpflichtung dazu besteht für den Amtsträger jedoch nicht.

Hinweis

Angehörige steuerberatender Berufe haben das Recht, an einer Kassen-Nachschau teilzunehmen. Allerdings ist der Amtsträger nicht verpflichtet, auf den Steuerberater zu warten. Er darf auch ohne seine Anwesenheit mit den Prüfungshandlungen beginnen. Sprechen Sie schon jetzt die Vorgehensweise mit Ihrem Steuerberater ab.

5.2 Mitwirkungspflichten

5.2.1 Allgemeines

Nach § 146b Abs. 2 Abgabenordnung haben die von der Kassen-Nachschau betroffenen Steuerpflichtigen dem 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. Sämtliche Handlungen des Amtsträgers haben sich auf die Ermittlung von Sachverhalten zu beschränken, die in engem Bezug zu Kasseneinnahmen und Kassenausgaben stehen und für die Besteuerung erheblich sein können. Darüber hinausgehende Auskunftersuchen sind nur bei Überleitung in eine Außenprüfung möglich (→ [Kapitel 5.3.3](#)).

Zu den vorlagepflichtigen Unterlagen gehören z. B.

- Kassenberichte, Kassenbestandsrechnungen und Kassenbücher,
- Belege über Geschäftsvorfälle (Einzelaufzeichnungen),
- Buchungsbelege (z. B. Tagesendsummenbons),
- Verfahrensdokumentation bei Nutzung elektronischer Aufzeichnungssysteme.

Liegen die Aufzeichnungen und Bücher in elektronischer Form vor, z. B. Kassenauftragszeilen einer Registrierkasse oder Kassenbücher, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

Hinweis

Ab 01.01.2020 sind u. a. Registrier- und PC-Kassen mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen, bestehend aus einem Sicherheitsmodul, einem nichtflüchtigen Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle (§ 146a Abgabenordnung). Dann müssen die Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle übermittelt werden oder auf einem Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.

Der Kassen-Nachschau unterliegt ab 01.01.2020 auch die Prüfung des Zertifikats und des ordnungsgemäßen Einsatzes der technischen Sicherheitseinrichtung sowie die Überwachung der Belegausgabepflicht i. S. d. § 146a Abs. 2 Abgabenordnung.

Inzwischen befinden sich elektronische Aufzeichnungssysteme auf dem Markt, die den neuen Standards entsprechen. Auch Kassen im Bestand können inzwischen nachgerüstet werden. Die Nachrüstung muss bis spätestens 30.09.2020 erfolgen (BMF-Schreiben vom 06.11.2019).

Registrierkassen, die nach dem 25.11.2010 und vor dem 01.01.2020 angeschafft wurden, allerdings bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, sodass sie die Anforderungen des § 146a Abgabenordnung nicht erfüllen, dürfen bis längstens 31.12.2022 weiter verwendet werden. Wenden Sie sich hierzu bitte an Ihren Steuerberater.

5.2.2 Kassensturz

Die Finanzverwaltung misst der Kassensturzfähigkeit eine hohe Bedeutung bei. Deshalb kann der Amtsträger auch einen Kassensturz (Abgleich von Kassen-Soll mit Kassen-Ist) verlangen. Da er mit dem Bargeld nicht in Berührung kommen darf, wird im Regelfall der Steuerpflichtige das Geld vorzählen, während der Amtsträger das Auszahlungsergebnis in einem Zählprotokoll dokumentiert. Ob ein Kassensturz durchgeführt wird, liegt im Ermessen des Amtsträgers. Bei seiner Entscheidung darüber hat er die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen.

Hinweis

Ist die Kasse nicht kassensturzfähig, liegt ein materieller Mangel der Kassenführung vor, welcher der Finanzverwaltung die Schätzungsbefugnis eröffnet (§§ 158 i. V. m. 162 Abgabenordnung).

Befinden sich betriebliche Bargeldbestände (auch) außerhalb der Geschäftsräume, z. B. im Safe oder Bankschließfach, wird je nach Zumutbarkeit und Verdunkelungsgefahr auch deren Zählung nötig sein. Es muss darauf geachtet werden, dass entsprechende Belege über die Geldverschiebungen zeitgerecht angefertigt werden und dem Amtsträger vorgelegt werden können.

5.2.3 Fotografien und Scans

Das Anfertigen von Fotografien oder das Scannen von Unterlagen ist zulässig, soweit dies für die Besteuerung erheblich und von der Kassen-Nachschau gedeckt ist. Fotografiert werden dürfen etwa Geräte und Typenschilder (Registrier- oder PC-Kasse, Waage, Taxameter), Papierbelege und -aufzeichnungen oder abzulesende Summendaten und Einstellungen (z. B. Einstellung der Parameter eines Taxameters und Summen der Fahrspeicher). Das Verbot der Verletzung von Persönlichkeitsrechten ist zu beachten, sodass Steuerpflichtige, Mitarbeiter und Kunden nicht abgelichtet werden dürfen.

5.3 Abschluss der Kassen-Nachschau

Abhängig davon, welche Feststellungen der mit der Nachschau beauftragte Amtsträger getroffen hat, kann eine Kassen-Nachschau auf unterschiedliche Art und Weise abgeschlossen werden:

5.3.1 Ergebnislose Nachschau

Werden ausschließlich verdeckte Beobachtungen oder Testkäufe durchgeführt, ohne dass der Amtsträger sich ausweist, besteht keine Verpflichtung, den Steuerpflichtigen darüber zu informieren.

Anders verhält es sich, wenn sich der Amtsträger mit seinem Ausweis zu erkennen gegeben hat, weil im Fall einer ergebnislosen Nachschau die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige wiederauflebt. Um dies auch nach außen zu dokumentieren, ist ein schriftlicher Hinweis über die ergebnislose Nachschau an den Steuerpflichtigen erforderlich.

5.3.2 Änderung von Besteuerungsgrundlagen

Werden Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben beanstandet, können die Steuer- und Feststellungsbescheide geändert werden, die von den Folgen der Nichtordnungsmäßigkeit betroffen sind. Es ist weder eine Schlussbesprechung abzuhalten noch ergeht ein Prüfungsbericht. Allerdings ist dem Steuerpflichtigen rechtliches Gehör zu gewähren (§ 91 Abgabenordnung). Dringt er mit seinem Begehren nicht durch, muss er die aufgrund der Nachschau ergangenen Bescheide anfechten.

5.3.3 Überleitung in eine Außenprüfung

Nach § 146b Abs. 3 Abgabenordnung kann der Amtsträger bei Beanstandungen im Rahmen seines Ermessens ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung (Betriebsprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung) übergehen. Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt oder die Nachschau insgesamt ablehnt. Der Steuerpflichtige ist unter Angabe der Gründe, des Prüfungszeitraums und des Prüfungsumfanges auf den Übergang zur Außenprüfung schriftlich hinzuweisen (§ 146b Abs. 3 Satz 2 Abgabenordnung).

6. Rechtsbehelfe

Ergreift der Amtsträger eine Maßnahme, die den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen verpflichten soll, handelt es sich um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 Abgabenordnung, insbesondere bei Aufforderung,

- das Betreten nicht öffentlich zugänglicher Geschäftsräume zu dulden,
- Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen,
- das Datenzugriffsrecht einzuräumen,
- Auskünfte zu erteilen.

Gegen diese Verwaltungsakte ist der Einspruch gegeben, den der Amtsträger entgegennehmen darf und muss. Mangels aufschiebender Wirkung hindert er die weitere Durchführung der Kassen-Nachschau nur bei Aussetzung der Vollziehung des Verwaltungsakts (§§ 361 Abgabenordnung, 69 Finanzgerichtsordnung).

Sprechen Sie hierzu Ihren Steuerberater an.

7. Vorbereitung auf eine Kassen-Nachschau

Mit einer ausreichenden Vorbereitung auf die Kassen-Nachschau lässt sich der Ermessensspielraum des Amtsträgers für die Überleitung in eine Außenprüfung erheblich einschränken. Folgende Aspekte sind dabei relevant und sollten mit dem Steuerberater besprochen werden:

- Herstellung der GoBD-Konformität des eingesetzten Kassensystems, insbesondere unter Berücksichtigung folgender Punkte:
 - Festschreibung und Sicherung der Einzeldaten unter besonderer Beachtung der Unveränderbarkeit (§ 146 Abs. 4 Abgabenordnung).
 - Erstellung oder Ergänzung notwendiger Organisationsunterlagen (Verfahrensdokumentation) einschließlich einer Kassieranleitung für Mitarbeiter.
 - Einrichtung eines internen Kontrollsystems und Protokollierung der durchgeführten Kontrollen.

Hinweis

Zur „GoBD-konformen“ Archivierung von elektronischen Kassendaten entwickelt DATEV das „DATEV Kassenarchiv online“. Dabei handelt es sich um eine Cloud-Anwendung.

Es können elektronische Grundaufzeichnungen aus Kassensystemen und sonstige Dokumente, die in den Anwendungsbereich einer ordnungsgemäßen Kassenführung fallen, archiviert werden.

Weitere Informationen finden Sie im Online-Portal des Kassenarchives über www.datev.de/kassenarchiv. Sprechen Sie hierzu Ihren Steuerberater an.

- Zeitgerechte Erstellung von Grund(buch)aufzeichnungen, z. B. Kassenbücher, Kassenberichte, Rechnungseingangs- und Ausgangsbücher sowie der notwendigen Belege (z. B. Einzelaufzeichnungen über Betriebseinnahmen, Geldtransit).
- Einrichtung einer „Prüfer-Rolle“ für geschützte Daten (z. B. Patientendaten bei Apothekern und Ärzten).
- Aufbewahrung aller Unterlagen, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind (z. B. Preislisten, Terminkalender).
- Tägliche Herstellung der Kassensturzfähigkeit für Haupt-, Neben- und Unterkassen.
- Simulation eines Kassensturzes und/oder einer System- und Verfahrensprüfung am eingesetzten Kassensystem.
- Überprüfung der zutreffenden Trennung der Entgelte (steuerfreie Umsätze, Umsätze zu 7 % / 19 %).
- Erstellung einer Anleitung für Mitarbeiter, wie sie sich im Falle einer Kassen-Nachschau zu verhalten haben.

DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2020 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Printed in Germany

DATEV-Druckservice, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © demarfa/fotolia.com

Stand: Februar 2020

DATEV-Artikelnnummer: 32068/2020-03-01

E-Mail: literatur@service.datev.de