



SONJA WAGENBAUER-DEFFNER
STEUERBERATERIN

Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems und ohne Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (sog. offene Ladenkasse)

Landesamt für Steuern Niedersachsen

Grundsätzlich ist jede Betriebseinnahme und Betriebsausgabe mit nachvollziehbarer Bezeichnung einzeln aufzuzeichnen. Diese Verpflichtung betrifft alle Unternehmen, unabhängig von der Rechtsform, Betriebsgröße und der Gewinnermittlungsart.

Eine gesetzliche Pflicht zum Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme („Registrierkassenpflicht“) existiert zwar nicht. Der Einsatz der Technik hat aber eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen und erleichtert die Erfüllung steuerlicher Aufzeichnungspflichten.

Dieses Merkblatt soll helfen, Fehler beim Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme zu vermeiden.

1. Was muss aufgezeichnet und aufbewahrt werden?

1.1 Beim Einsatz eines elektronischen Aufzeichnungssystems

Als elektronisches Aufzeichnungssystem gelten insbesondere Registrierkassen, PC-Kassen, Tablet/App-Kassensysteme und preisrechnende Waagen mit Speicherfunktion.

Die Grundaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass sie jederzeit **eindeutig in ihre Einzelpositionen** aufgliedert werden können. Zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind:

- die/der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel/Dienstleistung,
- der endgültige Einzelverkaufspreis,
- der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag,
- vereinbarte Preisminderungen,
- die Zahlungsart,
- das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes,
- die verkaufte Menge bzw. Anzahl sowie
- der Name des Vertragspartners.

Das Erfordernis, den verkauften Artikel eindeutig zu bezeichnen, bedingt in der Regel die Aufnahme jedes Einzelartikels im elektronischen Aufzeichnungssystem. Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, wird dies nicht beanstandet, sofern die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt.

Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind zu berücksichtigen. Es wird z. B. nicht beanstandet, wenn die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden. Dies gilt auch, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kundenerfassung und Kundenverwaltung zulässt, die Kundendaten aber tatsächlich nicht oder nur teilweise erfasst werden. Soweit Aufzeichnungen über Kundendaten aber tatsächlich geführt werden, sind sie grds. aufbewahrungspflichtig. Alle aufzeichnungspflichtigen elektronischen Einzeldaten müssen während der Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren

- jederzeit verfügbar,
- unverzüglich lesbar und
- maschinell auswertbar

aufbewahrt werden. Diese Daten sollten so in einem elektronischen Journal gespeichert werden, das nachträgliche spurlose Veränderungen unmöglich sind (z. B. durch eine Sicherung mit fortlaufender Transaktionsnummer).

Die erstmalige programmtechnische Einrichtung des elektronischen Aufzeichnungssystems sowie alle danach erfolgten Programmänderungen sind zu protokollieren und aufzubewahren. Weiter müssen alle zum Verständnis der Einzeldaten erforderlichen Organisationsunterlagen (z. B. Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitung als Teil einer Verfahrensdokumentation) aufbewahrt werden.

Im Fall einer Außenprüfung oder Kassen-Nachschau verlangt die Finanzverwaltung, dass die Kasseneinzeldaten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger (z. B. CD, DVD, USBStick) zur Verfügung gestellt werden. Dem Unternehmen obliegt der Nachweis, dass die Daten manipulationssicher, unverändert, vollständig und jederzeit lesbar gespeichert werden.

Zudem muss gewährleistet sein, dass die Überprüfung der elektronischen Daten in einem zumutbaren Zeitrahmen erfolgen kann. Soweit im Rahmen einer Außenprüfung die Hilfe eines IT-Dienstleisters erforderlich ist, trägt das Unternehmen die anfallenden Kosten. Das Datenzugriffsrecht gilt auch für Daten, die sich bei Dritten befinden (z. B. Rechenzentrum, Cloud).

Es wird darauf hingewiesen, dass weitere handschriftliche oder elektronische Aufzeichnungen aufbewahrungspflichtig sein können, wenn sie Informationen

zur Entstehung und Abwicklung des Geschäftsvorfalles enthalten oder zu deren Nachvollziehbarkeit erforderlich sind (z. B. Terminkalender, Reservierungsbuch).

Steuerlich aufbewahrungspflichtige Unterlagen unterliegen nicht der Lösungsverpflichtung (Art. 17 Abs. 3 Datenschutz-Grundverordnung).

Der Beleg muss mindestens folgende Angaben enthalten:

1. Den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers (vgl. § 6 Nr. 1 KassenSichV). Aus Vereinfachungsgründen genügen die Angaben aus § 31 Abs. 2 UStDV (UStAE Abschnitt 14.5 Abs. 2)
2. Das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbegins sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung (vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 3.6.3 „Zeitpunkt des Vorgangsbegins bzw. der Vorgangsbeendigung“)
3. Die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung (vgl. auch AEAO zu § 146, Nr. 2.1.3).
4. Die Transaktionsnummer i. S. d. § 2 Satz 2 Nummer 2 KassenSichV (vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 3.5)
5. 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.

Erfordert ein Geschäftsvorfall (vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.7) nicht die Erstellung einer Rechnung i. S. d. § 14 UStG, sondern einen sonstigen Beleg (z.B. Lieferschein), wird nicht beanstandet, wenn dieser Beleg nicht den unter § 6 Satz 1 Nr. 5 KassenSichV geforderten Steuerbetrag enthält.
6. Die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls. Auf dem Beleg ist die nach § 2 Satz 2 Nr. 8 KassenSichV protokollierte Seriennummer anzugeben (vgl. AEAO zu § 146a, Nrn. 3.6.1, 3.6.2).
7. Betrag je Zahlungsart
8. Signaturzähler
9. Prüfwert

1.2 Bei einer **offenen Ladenkasse**

Als offene Ladenkasse gelten manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel oder unter bestimmten Voraussetzungen die summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen. Unter manuellen Einzelaufzeichnungen versteht man die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle, z. B. in Form eines (handschriftlichen) Kassenbuches.

Diese Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass sie jederzeit eindeutig in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können. Zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind:

- die/der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel/Dienstleistung,
- der endgültige Einzelverkaufspreis,
- der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag,
- vereinbarte Preisminderungen,
- die Zahlungsart,
- das Datum und ggf. der Zeitpunkt des Umsatzes,
- die verkaufte Menge bzw. Anzahl sowie
- der Name des Vertragspartners.

Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind allerdings zu berücksichtigen. So wird z. B. nicht beanstandet, wenn die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, sofern diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden. Soweit Aufzeichnungen über Kundendaten aber tatsächlich geführt werden, sind sie grds. aufbewahrungspflichtig.

Alle aufzeichnungspflichtigen Einzeldaten müssen während der Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren jederzeit verfügbar und unverzüglich lesbar aufbewahrt werden. Bei nachträglichen Veränderungen ist sicher zu stellen, dass der ursprüngliche Aufzeichnungsinhalt erkennbar bleibt.

Ausnahme von der Einzelaufzeichnungsverpflichtung

Die Einzelaufzeichnungspflicht muss ausnahmsweise nicht erfüllt werden, soweit sie unzumutbar ist, z. B. weil nachweislich Waren an eine **unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen** (Laufkundschaft) verkauft werden. In diesem Fall müssen die Bareinnahmen anhand eines sogenannten Kassenberichts nachgewiesen werden.

Diese Ausnahme ist nach Aussage der Finanzverwaltung grundsätzlich auch auf **Dienstleistungen** übertragbar, wenn die Dienstleistungen ebenfalls an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung erbracht werden

und kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird. Hierbei muss der **Geschäftsbetrieb auf eine Vielzahl von Kundenkontakten ausgerichtet und der Kundenkontakt des Dienstleisters und seiner Angestellten im Wesentlichen auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang beschränkt sein**, (z.B. Fahrgeschäfte auf einem Volksfest, Biergarten mit Selbstbedienung, Waschstraßen)

Einzelaufzeichnungen sind dagegen verpflichtend zu führen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann, (z.B. Frisöre, Ärzte, Tierärzte, Physiotherapeuten).

Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld - unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z. B. Tresorgeld, Handkassen des Personals, Wechselgeld, Portokasse etc.) - **täglich zu zählen**. Der Kassenendbestand ist sodann rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, sodass sich die Tageseinnahme ergibt. **Nur ein in solcher Weise erstellter Kassenbericht, in dem sämtliche Rechenschritte dokumentiert sind, ist zulässig**. Die Entnahmen, Einlagen und Ausgaben sind durch Einzelbelege nachzuweisen. Ein mit Standardsoftware erstellter Tageskassenbericht, der nicht gegen nachträgliche spurlose Veränderungen geschützt ist, entspricht nicht den Vorschriften.

Darüber hinaus empfiehlt es sich, zusätzlich zum Kassenbericht die Ermittlung des Geldbestandes auf freiwilliger Basis durch ein **tägliches Zählprotokoll** mit Angaben zur Stückelung der Banknoten und Münzen nachzuweisen. Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig.

Werden Einnahmen an verschiedenen Orten erzielt, ist für jede offene Ladenkasse ein eigenständiger Kassenbericht zu erstellen. Bei Warenverkauf mit unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen ist in der Regel die Einzelaufzeichnung erforderlich.

Die o. g. Ausnahme kann auch bei Dienstleistungen angewendet werden, wenn eine Einzelaufzeichnung nicht zumutbar ist (die Dauer der Dienstleistung ist sehr kurz bemessen). Im Regelfall ist bei Dienstleistungen stets eine Einzelaufzeichnung erforderlich.

Bei **Kassen ohne Verkaufspersonal** (sog. Vertrauenskassen, wie z. B. beim Gemüseverkauf am Feldrand, Fahrscheinautomaten sowie Waren- und Dienstleistungsautomaten) wird es nicht beanstandet, wenn diese nicht täglich, sondern erst bei Leerung ausgezählt werden.

Es wird darauf hingewiesen, dass weitere Unterlagen aufbewahrungspflichtig sein können, wenn sie Informationen zur Entstehung und Abwicklung des Geschäftsvorfalles enthalten oder zu deren Nachvollziehbarkeit erforderlich sind (z. B. Terminkalender, Reservierungsbuch).

Steuerlich aufbewahrungspflichtige Unterlagen unterliegen nicht der Lösungsverpflichtung (Art. 17 Abs. 3 Datenschutz-Grundverordnung).

2. Kassen-Nachschau

Zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen kann ein Amtsträger auch unangekündigt die Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume betreten. Der Amtsträger ist verpflichtet, sich auszuweisen. Er ist bei seiner Prüfung zu unterstützen (Mitwirkungspflicht).

Ist der Steuerpflichtige selbst oder sein gesetzlicher Vertreter nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen 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.

Der Kassen-Nachschau unterliegen sämtliche handschriftliche oder elektronische Kassenaufzeichnungen, insbesondere auch die Daten elektronischer oder computergestützter Kassensysteme, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler oder Geldspielgeräte.

Der Kassen-Nachschau unterliegen nicht nur elektronische Aufzeichnungssysteme, sondern auch offene Ladenkassen.

Bei der Kassen-Nachschau dürfen Daten des elektronischen Aufzeichnungssystems durch den Amtsträger eingesehen werden. Auch kann die Übermittlung von Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger verlangt werden. Der Amtsträger kann zusätzlich verlangen, dass der gesamte betriebliche Bargeldbestand ausgezählt wird (sog. „Kassensturz“).

3. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Ab dem 1. Januar 2020 sind elektronische Aufzeichnungssysteme und die digitalen Aufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen. Diese zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung muss aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle bestehen. Aktuell sind solche zertifizierten Sicherheitseinrichtungen noch nicht am Markt verfügbar. Daher gilt die verlängerte Frist bis zum 30.09.2020 für das Sicherheitsmodul.

4. Folgen von Mängeln

Ist die Kassenführung nicht ordnungsgemäß, kann das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen schätzen.

Zudem kann allein die Nichterfüllung der oben genannten Aufzeichnungs- und Kassenführungspflichten eine Ordnungswidrigkeit darstellen und mit einem Bußgeld geahndet werden. Sofern die Finanzbehörde darüber hinaus durch Schlüssigkeitsverprobungen Umsatzdifferenzen oder andere Auffälligkeiten feststellt, die nicht aufgeklärt werden können, folgt daraus regelmäßig auch ein Steuerstrafverfahren.

Es ist bekannt, dass Kassenvertriebsunternehmen teilweise mit Unterstützung bei Manipulationen an elektronischen Aufzeichnungssystemen werben. Gelegentlich ist es z. B. vorgekommen, dass IT-Kassendienstleister Kassenprogramme manipuliert oder unmittelbar vor dem Auslesen von Kassen bei einer Prüfung Speicherinhalte oder Daten gelöscht haben.

Solche Eingriffe können eine Strafbarkeit wegen Urkundenunterdrückung oder Steuerhinterziehung/ Beihilfe zur Steuerhinterziehung für Steuerpflichtige und den IT Kassendienstleister nach sich ziehen.