

## Anwendungserlass der Finanzverwaltung zur Kassen-Nachschau

Wie Ihnen durch meine monatlichen Editorials bekannt, wurde beginnend mit dem 1.1.2018 das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen die Möglichkeit der Durchführung einer Kassen-Nachschau eingeführt.

In dieser Ausgabe möchte ich Sie darüber informieren, wie sich das Bundesfinanzministerium (BMF) die Anwendung des neuen § 146b AO vorstellt.

Nachstehend stelle ich Ihnen den Erlass vom 29.05.2018 (IV A 4 - S 0316/13/10005: 054 BStBl 2018 I S. 699) vor und weise auf kritische Regelungen hin.

Bezeichnend für die aktuelle Situation in der Steuerpolitik ist, dass der Erlass erst Ende Mai 2018 veröffentlicht worden ist. Das sind fast fünf Monate nach dem ersten Anwendungszeitpunkt.

Infolgedessen war seit Jahresanfang unklar, was z.B. im Falle des plötzlichen Erscheinens eines Prüfers gilt?

Eine Situation, die nicht akzeptabel ist. Es muss möglich sein, klarstellenden Hinweise rechtzeitig vor dem Anwendungszeitpunkt zur Verfügung zu stellen. Die Finanzverwaltung hatte für derartige Vorgaben genügend Zeit, da das Kassengesetz bereits seit Ende 2016 in Kraft getreten ist. Nebenbei sei an dieser Stelle erwähnt, dass das BMF die Anregungen der Steuerberaterverbände zum ursprünglichen Entwurf fast ausnahmslos ignorierten. Aus meiner Beratersicht sehr unerfreulich.

### Zum Inhalt des Erlasses:

Im Anwendungserlass heißt es zu § 146b AO:

Die Kassen-Nachschau ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung.

#### **Was bedeutet das?**

Im Rahmen einer Kassen-Nachschau kann eben nicht nur eine Prüfung von Belegen durchgeführt werden. Überprüft werden kann vielmehr die Nachvollziehbarkeit vom Beleg über das Grundbuch – sprich dem Kassenbuch oder dem Kassenbericht – bis hin zum Hauptbuch, also der Buchführung bei Ihrem Steuerberater.

Das gilt übrigens grundsätzlich bei allen Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte erzielen. Auch bei Ärzten ist also beispielsweise eine Kassen-Nachschau möglich.

#### Frage: Was ist unter einer zeitnahen Prüfung zu verstehen ist.

Die Antwort bleibt das BMF im Erlass leider unbeantwortet.

#### **Was bedeutet das?**

Die Auswahl des Zeitraums liegt somit allein im Ermessen der Finanzverwaltung.

**Beraterhinweis:**

*Es bleibt zu hoffen, dass im Rahmen einer Kassen-Nachschau nur Daten für Zeiträume abgefragt werden, für die noch keine Jahresveranlagung durchgeführt und veranlagt wurde.*

*Vernünftigerweise sollten es wohl nicht mehr als sechs Monate sein.*

**Frage: Welche Kassen unterliegen denn nun der Nachschau?**

Eine abschließende Aufzählung enthält der Erlass erwartungsgemäß nicht.

Der Nachschau unterliegen – unter anderem – elektronische und computergestützte Kassensysteme sowie Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte.

Im Rahmen einer Kassen-Nachschau dürfen aber nicht nur elektronische und computergestützte Aufzeichnungssysteme überprüft werden. Auch manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel darf der Amtsträger unter die Lupe nehmen – zum Beispiel bei einer offenen Ladenkasse.

**Frage: Darf der Prüfer, der die Kassen-Nachschau vornimmt, einen Kassensturz verlangen?**

Diese Frage wird vom BMF im Erlass bejaht.

**Was bedeutet das?**

Unter Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist im Erlass folgendes zu lesen:

Der Amtsträger kann – unter anderem – zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen Kassensturz verlangen. Die Kassensturzfähigkeit – sprich der Soll-Ist-Abgleich – stellt ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form dar. Ob ein Kassensturz verlangt wird, ist eine Ermessensentscheidung, bei der die Umstände im Einzelfall zu berücksichtigen sind.

**Beraterhinweis:**

*Hier sind in der Praxis Probleme vorprogrammiert.*

*Einen Kassensturz im laufenden Geschäftsbetrieb durchzuführen ist mit einem hohen Zeitaufwand verbunden. Erschwert wird dies bei großer Kundenfrequenz.*

*Das BMF unterschätzt offensichtlich die Wirkungen durch die Kassen-Nachschau, die in der Regel einen schlechten Eindruck von dem Betrieb hinterlässt.*

*Meine Hoffnung, dass die Amtsträger dies bei ihrer Ermessensentscheidung entsprechend berücksichtigen, ist gering.*

**Rechte und Pflichten der Amtsträger im Rahmen der Kassen-Nachschau.**

Der Anwendungserlass enthält auch Erläuterungen zu den Rechten und Pflichten der Amtsträger im Rahmen der Kassen-Nachschau.

**Was bedeutet das?**

Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung i. S. des § 193 AO. Es gelten deshalb nicht die Vorschriften für Betriebsprüfungen.

Das zuständige Finanzamt kann eine andere Finanzbehörde mit der Kassen-Nachschau beauftragen.

**Was bedeutet das?**

Die Zuständigkeit für die Durchführung der Kassen-Nachschau liegt vorrangig bei der Umsatzsteuer-Sonderprüfung und bei der Betriebsprüfung. Je nach Bundesland können aber auch die Neuaufnahmestellen zuständig sein.

Beraterhinweis:

**ACHTUNG!** Eine Kassen-Nachschau wird nicht angekündigt!

Frage: Welche Räume darf der Amtsträger im Rahmen einer Kassen-Nachschau betreten?

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen Amtsträger Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten – während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten.

**Was bedeutet das?**

Die Privaträume des Steuerpflichtigen darf der Amtsträger **nicht betreten**.

Beraterhinweis:

*Nicht geregelt ist, wie bei einem Arbeitszimmer oder einem Büro zu verfahren ist, dass innerhalb der Wohnung liegt.*

*An Fahrzeuge dagegen wurde gedacht. Diese dürfen betreten werden, wenn sie land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich genutzt werden.*

*Um sicher zu gehen ist nunmehr geregelt, dass selbstverständlich auch die Grundstücke, Räume oder Fahrzeuge gemeint sind, die nicht im Eigentum der Steuerpflichtigen stehen.*

*Als Begründung wurde in den Erlass hingeschrieben, dass das Betreten dazu dienen muss, Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können.*

Die Kassen-Nachschau gewährt kein Recht zu einer Durchsuchung.

**Was bedeutet das?**

Das bloße Betreten und Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist keine Durchsuchung.

Verfahrensrecht

Die Aufforderung zur Duldung der Kassen-Nachschau ist ein Verwaltungsakt, der formlos erlassen werden kann. Eine mündliche Anordnung reicht aus. Der Amtsträger muss sich lediglich ausweisen, wenn er mit der Nachschau beginnen will.

Beraterhinweis:

*Der Anregung der Steuerberaterverbände, den Steuerpflichtigen ein amtliches Papier zu übergeben, um nach außen hin zu dokumentieren „Der Amtsträger beginnt mit seiner Arbeit“, hat das BMF leider nicht aufgegriffen.*

Frage: Häufig wird es vorkommen, dass der Steuerpflichtige selbst nicht anwesend ist.

Welche Pflichten hat der Amtsträger in diesem Fall?

Der Kassen-Nachschauer muss sich gegenüber den Personen ausweisen, von denen angenommen werden kann, dass sie – so heißt es wörtlich in dem Erlass – „über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen“. Er muss sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau auffordern. Diese Personen haben dann die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu sowohl rechtlich als auch tatsächlich in der Lage sind.

Beraterhinweis:

*Hier wird im Praxisfall auf die Prüfer ein großes Problem zukommen.*

*In vielen Fällen gibt es ein internes Kontrollsystem, mit dem die Rechte der Mitarbeiter eingeschränkt werden.*

*Eine Einsichtnahme in das Kassensystem wird regelmäßig nur begrenzt möglich sein, weil die Mitarbeiter nur partiell über die erforderlichen administrativen Rechte verfügen.*

*So hat ein Kassierer praktisch nie ein Zugriffsrecht auf sämtliche Daten, die im Rahmen einer Kassen-Nachschau verlangt werden könnten.*

*Ein Datenexport wird aus diesem Grund ebenfalls nur schwer realisierbar sein.*

**Folgen:**

Nur in seltenen Fällen wird es möglich sein, eine umfassende Kassen-Nachschau durchzuführen. Ist der Geschäftsinhaber nicht selbst vor Ort, läuft es wohl auf eine eingeschränkte Nachschau hinaus, die das mit der Kasse betraute Personal problemlos begleiten kann.

Eine grobe Systemprüfung, das Erstellen von Testbelegen sowie ein Kassenspurz.

Frage: Muss sich der Amtsträger ausweisen?

Ja, wenn er Geschäftsräume betreten will, die der Öffentlichkeit nicht zugänglich sind.

**Anschlussfrage:**

Wie sieht es aus, wenn der Amtsträger die Handhabung von Kassen in öffentlichen Geschäftsräumen beobachtet? Also beispielsweise in einem Restaurant?

**Antwort:**

Dann muss sich der Prüfer dem Anwendungserlass zufolge nicht ausweisen. Dies soll auch für Testkäufe gelten und für Fragen nach dem Geschäftsinhaber.

Bemerkenswert in diesem Kontext ist, dass die Kassen-Nachschau nicht am selben Tag wie die Beobachtung der Handhabung der Kassen erfolgen muss.

Ausführungen der Verwaltung zum Datenzugriffsrecht bei der Kassen-Nachschau

Nachdem sich der Amtsträger ausgewiesen hat, sind Sie als Steuerpflichtiger zur Mitwirkung im Rahmen der Kassen-Nachschau verpflichtet. Auf Verlangen des Amtsträgers müssen Sie Einsicht gewähren in die – ggf. digitalen – Kassenaufzeichnungen und Kassenbuchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen.

### Kassenbuchungen

Der Datenzugriff auf die Kassenbuchungen ist praktisch nur dann möglich, wenn sie als der Steuerpflichtige ausnahmsweise die Buchungen vor Ort selbst vornehmen.

Im Normalfall müssen die Buchungen von der Buchhaltung bzw. dem Steuerberater oder einem anderen Dienstleister angefordert werden.

### digitale Aufzeichnungen

Nach dem 31.12.2019 sind die digitalen Aufzeichnungen über die digitale Schnittstelle zur Verfügung zu stellen, die die Verwaltung nach den gesetzlichen Vorgaben bis dahin schaffen muss.

Alternativ können die Daten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle übergeben werden. Sofern eine digitale Schnittstelle bereits vor dem 1.1.2020 vorhanden ist, kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen eine Übermittlung der Daten auch schon vorher über die einheitliche Schnittstelle erfolgen. Wichtig ist insoweit die Aussage des BMF:

Egal, ob eine digitale Schnittstelle vorhanden ist oder nicht: Der Amtsträger kann auch schon vor dem 1.1.2020 verlangen, dass die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden.

### Verfahrensdokumentation

Was die Verfahrensdokumentation für die eingesetzte Kasse angeht, regelt der Anwendungserlass: Diese ist vorzulegen, wenn der Amtsträger dies verlangt. Spätestens ab 2020 einschließlich der Informationen zur dann zwingend erforderlichen, zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung.

### Frage: Darf der Amtsträger zu Dokumentationszwecken Unterlagen und Belege scannen oder fotografieren?

Ja, das ist nach Auffassung der Finanzverwaltung zulässig.

#### **Was bedeutet das?**

Es dürfen zwar Daten aber keine Unterlagen und Belege mitgenommen werden.

### Anlass zu Beanstandungen

Sofern ein Anlass zu Beanstandungen besteht, kann der Amtsträger ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung übergehen.

Das kann durchaus als Einladung an Kassen-Nachschauer verstanden werden, mit der Außenprüfung zu drohen, falls der Steuerpflichtige nicht „funktioniert“.

Der Anwendungserlass regelt hierzu folgendes:

Die Entscheidung zum Übergang zu einer Außenprüfung ist eine Ermessensentscheidung. Ein Anlass zur Beanstandung kann auch dann bestehen, wenn Dokumentationsunterlagen nicht vorgelegt werden können, z. B. die aufbewahrungspflichtige Betriebsanleitung oder die Protokolle nachträglicher Programmänderungen.

Der Übergang zu einer Außenprüfung ist regelmäßig geboten, wenn die sofortige Aufklärung eines Sachverhalts zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen.

Der Beginn einer Außenprüfung nach einer Kassen-Nachschau ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der Übergang zur Außenprüfung ist dem Steuerpflichtigen schriftlich bekannt zu geben. Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung.

Für die Bekanntgabe des Übergangs zur Außenprüfung gelten die Vorschriften für Prüfungsanordnungen entsprechend.

**Beraterhinweis:**

*Das soll auch dann gelten, wenn Sie als der Steuerpflichtige bei Durchführung der Kassen-Nachschau nicht anwesend ist.*

Bei einer Kassen-Nachschau findet keine Schlussbesprechung statt. Es besteht auch kein Anspruch auf einen Prüfungsbericht.

**Was bedeutet das?**

Begründet wird dies damit, dass die Kassen-Nachschau keine Außenprüfung darstellt. Dem Steuerpflichtigen ist aber rechtliches Gehör zu gewähren, wenn aufgrund der Kassen-Nachschau Besteuerungsgrundlagen geändert werden sollen.

verfahrensrechtliche Aspekte

Steuerbescheide, die auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, können nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Diese Änderungssperre findet keine Anwendung bei einer Kassen-Nachschau.

Soweit eine Steuer nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden ist, muss dieser nach der Durchführung einer Kassen-Nachschau nicht aufgehoben werden. Ein Antrag auf eine verbindliche Zusage nach § 204 AO ist im Anschluss an eine Kassen-Nachschau nicht zulässig.

Im Rahmen einer Kassen-Nachschau ergangene Verwaltungsakte können mit dem Einspruch angefochten werden. Der Amtsträger ist berechtigt und verpflichtet, den Einspruch entgegenzunehmen. Dieser hat keine aufschiebende Wirkung und hindert daher nicht die Durchführung der Kassen-Nachschau.

Sollten Sie zu diesen oder anderen Themen noch Fragen haben, so freut sich das Team der Weichselbaum & Sommerer GmbH StBG/WPG, Ihnen dabei behilflich zu sein.

Mit freundlichen Grüßen aus dem Merian Forum

**Gerhard Weichselbaum**

vereidigter Buchprüfer, Steuerberater

©