Analysen und Berichte

Neues BMF-Schreiben zur Kassen-Nachschau

- Beginnend mit dem 1. Januar 2018 wurde durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 die Möglichkeit der Durchführung einer Kassen-Nachschau eingeführt.
- Das am 29. Mai 2018 veröffentlichte BMF-Schreiben erläutert Einzelfragen der Kassen-Nachschau.

Allgemeines

Ergänzend zu den bereits vorhandenen Instrumenten der Steuerkontrolle wurde mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3152) als neues Instrument die Möglichkeit einer Kassen-Nachschau nach § 146b Abgabenordnung (AO) eingeführt.

Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO. Daher finden auch die Vorschriften für eine Außenprüfung keine Anwendung.

Zu den steuerlichen Außenprüfungen

zählen insbesondere die Betriebsprüfung, die Lohnsteuer-Außenprüfung sowie die Umsatzsteuer-Sonderprüfung. Außenprüfungen sind bei Steuerpflichtigen zulässig, die einen gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhalten, die freiberuflich tätig sind oder sogenannte bedeutende Einkünfte erzielen. Bei den übrigen Steuerpflichtigen sind Außenprüfungen insbesondere dann zulässig, wenn für die Besteuerung erhebliche Verhältnisse der Aufklärung bedürfen und eine Prüfung im Finanzamt nach Art und Umfang des zu prüfenden Sachverhalts nicht zweckmäßig ist. Die gesetzlichen Vorschriften für Außenprüfungen finden sich in §§ 193 ff. AO.

Bei der Kassen-Nachschau handelt es sich um ein Kontrollinstrument eigener Art. Sie ist ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte u. a. im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen, insbesondere Kassenaufzeichnungen.

Anwendungsbereich

Der Kassen-Nachschau unterliegen u. a. elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen.

Als „offene Ladenkasse“

gilt zum einen eine summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen. Hierbei ist stets vom gezählten Kassenendbestand des jeweiligen Geschäftstages auszugehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortages sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen. Als offene Ladenkasse werden zum anderen auch manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel bezeichnet.

Durchführung

Grundsatz

Die Kassen-Nachschau erfolgt unangekündigt durch den Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten. Die Kassen-Nachschau kann aber auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen schon oder noch gearbeitet wird.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau dürfen die Amtsträger Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten. Dies schließt auch Fahrzeuge ein, die land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder beruflich vom Steuerpflichtigen genutzt werden. Dabei müssen die Grundstücke, Räume oder Fahrzeuge nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen. Erforderlich ist jedoch, dass das Betreten der Grundstücke, Räume oder Fahrzeuge dazu dienen muss, Sachverhalte aufzuklären, die für die Besteuerung erheblich sein können.

Die Kassen-Nachschau gewährt kein Durchsuchungsrecht. Das bloße Betreten und Besichtigen von Grundstücken, Räumen oder Fahrzeugen stellt jedoch noch keine Durchsuchung dar.

Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Das Grundrecht auf Unverletzlichkeit der Wohnung wird insoweit eingeschränkt.

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten möchte, hat er sich auszuweisen. Dies gilt auch, wenn er den Steuerpflichtigen auffordert, das elektronische Aufzeichnungssystem vorzuführen beziehungsweise zugänglich zu machen oder Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Führung des elektronischen Aufzeichnungssystems erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen, Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Steuerpflichtigen auffordert, Auskunft zu erteilen.

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 des Steuerpflichtigen verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Soweit sie rechtlich und tatsächlich hierzu in der Lage sind, haben sie dann die Aufgaben des Steuerpflichtigen zu erfüllen.

Beobachtung der Kasse

Der Amtsträger ist berechtigt, die Kassen und ihre Handhabung in den Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, zu beobachten, ohne dass eine Pflicht zur Vorlage eines Amtsausweises erforderlich ist. Es ist auch keine Mitteilung notwendig, dass eine solche Beobachtung erfolgt. Dies gilt auch für Testkäufe.

Es ist nicht erforderlich, dass der Amtsträger mit der unmittelbaren Kassen-Nachschau am selben Tag beginnt, an denen er die Handhabung der Kassen beobachtet oder Testkäufe tätigt. Es ist auch zulässig, dass der Amtsträger an mehreren Tagen die Handhabung der Kassen beobachtet beziehungsweise Testkäufe vornimmt. Es steht im freien Ermessen des Amtsträgers, ob er nach der Beobachtung der Handhabung der Kassen mit einer Kassen-Nachschau beginnt oder ob er diese Steuerkontrolle – aufgrund seiner Beobachtungen – für nicht zweckmäßig erachtet.

Prüfungsumfang und Dokumentation

Neben der Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben kann im Rahmen der Kassen-Nachschau auch der ordnungsgemäße Einsatz des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 1 AO erfolgen. Letztgenanntes gilt allerdings erst für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2019, wenn der Steuerpflichtige verpflichtet ist, die digitalen Grundaufzeichnungen seines elektronischen Aufzeichnungssystems durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen.

Fordert der Amtsträger die Verfahrensdokumentation zum eingesetzten Aufzeichnungssystem einschließlich der verwendeten zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung an, so sind ihm diese vorzulegen. Dazu gehören Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über durchgeführte Programmänderungen.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau kann der Amtsträger Unterlagen und Belege scannen oder fotografieren. Dies ist insbesondere in den Fällen geboten, in denen nicht ordnungsgemäße Belege und Kassenberichte vorgelegt werden.

Digitale Schnittstelle

Werden die Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben in elektronischer Form geführt, ist der Amtsträger berechtigt, die Übermittlung dieser Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass diese Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden.

Die Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle oder die Zurverfügungstellung auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle gilt nach dem 31. Dezember 2019.

Sofern jedoch eine digitale Schnittstelle bereits vor dem 1. Januar 2020 vorhanden ist, kann mit Zustimmung des Steuerpflichtigen bereits vorher eine Datenübermittlung über die einheitliche Schnittstelle erfolgen.

Übergang von einer Kassen-Nachschau zur Außenprüfung

Der Amtsträger kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung übergehen, wenn ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder (nach dem 31. Dezember 2019) der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung besteht. Bei der Entscheidung zum Übergang zu einer Außenprüfung handelt es sich um eine Ermessensentscheidung, die von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls abhängt.

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

Der Beginn einer Außenprüfung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Der Übergang zur Außenprüfung muss dem Steuerpflichtigen bekannt gegeben werden und der Steuerpflichtige ist auf diesen Übergang schriftlich hinzuweisen.

Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung. Ansonsten gelten die allgemeinen Grundsätze über den notwendigen Inhalt von Prüfungsanordnungen.