



ZDH
ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS

Kassenführung



Foto: AdobeStock/kappa400

Neuregelung zum 1.1.2020

Handreichung für bargeldintensive Handwerksbetriebe

Zentralverband des Deutschen Handwerks

Abteilung Steuer- und Finanzpolitik

Mohrenstraße 20/21

10117 Berlin

Berlin, im März 2021

Inhaltsverzeichnis

I. Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme müssen vor Manipulationen geschützt werden?.....	3
II. Woraus besteht eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung und wie kann diese implementiert werden?	9
III. Was bedeutet die Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung vom 6. November 2019?.....	16
IV. Was ist bzw. war zu tun, wenn Kassensysteme z. B. aufgrund der Corona-Pandemie nicht fristgerecht bis zum 30. September 2020 aufgerüstet werden konnten?	16
V. In welchen Fällen können vorhandene Kassen aufgrund einer Übergangsregelung noch bis Ende 2022 verwendet werden?.....	17
VI. Welche Anforderungen sind aufgrund der neu eingeführten Belegausgabepflicht zu beachten?	21
VII. Wie kann zukünftig im Rahmen einer Kassen-Nachschaу der Datenzugriff erfolgen?.....	29
VIII. Was ist bei einem Systemwechsel zu beachten?	31
IX. Welche Anforderungen sind im Rahmen der Mitteilungspflicht an das Finanzamt zu beachten?	33
X. Technische Störungen der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung – was nun?	34
XI. Was muss im Rahmen der elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen zukünftig beachtet werden?	36
XII. Was bedeuten die Neuregelungen für die Verfahrensdokumentation?.....	37
XIII. In welchen Fällen können Erleichterungen beim Finanzamt nach § 148 AO beantragt werden?.....	40
XIV. Welche Sanktionen drohen bei Nichteinhaltung der neuen Anforderungen an die Kassenführung?.....	40
XV. Besondere Praxistipps für die Kassenführung zu Zeiten der Corona-Pandemie	42
XVI. Wo finden Sie weiterführende Informationen?	42

Eine ordnungsmäßige Kassenführung ist insbesondere für bargeldintensive Betriebe von zentraler Bedeutung. Werden die Kassenaufzeichnungen im Rahmen einer Kassennachschauf oder einer Außenprüfung als nicht ordnungsmäßig eingeordnet, drohen gravierende Steuernachzahlungen. Mit dem **Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen** vom 22. Dezember 2016 hat der Gesetzgeber **neue Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung** geschaffen, die **ab dem 1. Januar 2020** zu erfüllen sind.

Die Umsetzung dieser Neuregelungen in der Praxis stellt die Anwender vor große Herausforderungen. Dies liegt u. a. daran, dass ergänzend zum Gesetz eine Vielzahl von weiteren Regelungen (z. B. Kassensicherungsverordnung, Technische Richtlinien, Anwendungserlasse zu § 146, § 146a und § 146b AO) existieren, die beachtet werden müssen.

Diese Handreichung richtet sich in erster Linie an Betriebsinhaber und soll einen Überblick darüber geben, welche Anforderungen die o. g. Neuregelungen beinhalten und wie die mittels eines elektronischen Aufzeichnungssystems erstellten digitalen Grundaufzeichnungen zukünftig durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (sog. TSE) gegen nachträgliche Manipulationen abzusichern sind. Ergänzt werden die Ausführungen durch Handlungsempfehlungen zur Umsetzung in der Praxis.

I. Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme müssen vor Manipulationen geschützt werden?

Ab dem 1. Januar 2020 müssen alle digitalen Grundaufzeichnungen, welche mit elektronischen Aufzeichnungssystemen i. S. d. § 146a Abs. 1 AO erstellt werden, mittels einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (sog. TSE) geschützt werden (§ 146a Abs. 1 S. 2 AO). Die notwendigen Bestandteile der TSE sind ein **Sicherheitsmodul**, ein **Speichermedium** und eine **einheitliche digitale Schnittstelle** (vgl. Kapitel II).

Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme mit einer TSE zu schützen sind, wird in § 1 Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV) definiert. Hierzu zählen **elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen** einschließlich **Tablet basierter Kassensysteme oder Softwarelösungen** (z. B. Barverkaufsmodule). Diese sind für den Verkauf von Waren oder die Erbringung von Dienstleistungen und deren Abrechnung spezialisierte elektronische Aufzeichnungssysteme, die „**Kassenfunktion**“ haben¹.

¹ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.2

Über eine „**Kassenfunktion**“ verfügen elektronische Aufzeichnungssysteme dann, **wenn diese der Erfassung und Abwicklung von zumindest teilweise baren Zahlungsvorgängen dienen können**. Dies gilt auch für vergleichbare elektronische, vor Ort genutzte Zahlungsformen (elektronisches Geld wie z. B. Geldkarte, virtuelle Konten oder Bonuspunktesysteme von Drittanbietern) sowie an Geldes statt angenommener Gutscheine, Guthabekarten, Bons und dergleichen. Eine **Aufbewahrungsmöglichkeit des verwalteten Bargeldbestandes (z. B. Kassenlade) ist nicht erforderlich**.

Hinweise: Werden Kassen lediglich **ausschließlich zur Erfassung und Abwicklung von bargeldlosen Zahlungsvorgängen** genutzt, fehlt es an der Kassenfunktion im Sinne des § 146a AO (vgl. AEAO zu § 146a Rz. 1.2). In der Folge sind diese **nicht bis spätestens 30. September 2020 mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung gegen Manipulationen zu sichern**. In Zeiten der **Corona-Pandemie** ist eine verstärkte Akzeptanz der bargeldlosen Bezahlung in der Bevölkerung festzustellen, so dass eine **Umstellung auf einen generellen bargeldlosen Zahlungsverkehr** zum jetzigen Zeitpunkt sinnvoll sein kann. Zwar besteht grundsätzlich eine gesetzliche Pflicht zur Annahme von Bargeld (gesetzliches Zahlungsmittel gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 BBankG), jedoch kann diese privatrechtlich ausgeschlossen werden. Jedoch muss darauf hingewiesen werden, beispielsweise in Allgemeinen Geschäftsbedingungen oder über einen Aushang im Geschäft.

Kassenwaagen sind elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a Abs. 1 S. 1 AO, wenn die Kassenwaagen die technischen Erfordernisse bzw. Funktionalitäten einer elektronischen Registrierkasse erfüllen.

Waagen, die ausschließlich als Wiegesystem genutzt werden und keine technischen Funktionalitäten für eine Nutzung als elektronisches Aufzeichnungssystem besitzen, sind nicht mit einer TSE zu schützen. Für die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen ist gleichwohl insbesondere auf die **Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht** sowie die **Einhaltung der Anforderungen an die elektronische Aufbewahrung** zu achten.

Exkurs: In einem Supermarkt muss der Supermarkt dann in der Kasse eine **artikelgenaue Einzelaufzeichnung** führen, wenn dieser die Waren im eigenen Namen und auf eigene Rechnung verkauft. Nicht ausreichend ist, wenn die artikelgenaue Einzelaufzeichnung lediglich durch einen Pachtbetrieb erfolgt.

Werden **preisrechnende Waagen** in einem **organisatorisch abgrenzbaren Bereich eingesetzt, ohne dass eine Bargeldannahme** erfolgt (z. B. Pachtbetrieb in einem Supermarkt), ist **keine Aufrüstung der Waage mit einer TSE erforderlich**.

Der Anwendungserlass zu § 146 AO² führt dazu wie folgt aus: *„Liegen Einzeldaten einer Waage (Artikel, Gewicht bzw. Menge und Preis der Ware) einem aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Geschäftsvorfall zugrunde, sind diese einzeln aufzuzeichnen und aufzubewahren. Werden diese Einzeldaten unter Berücksichtigung von § 146 Abs. 4 AO zusätzlich in einem elektronischen Kassensystem aufgezeichnet, wird es nicht beanstandet, wenn die Einzeldaten der Waage nicht zusätzlich aufbewahrt werden.*

Verwendet der Steuerpflichtige eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und /oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, wird es unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 S. 3 AO nicht beanstandet, wenn die o. g. Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden. Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, ist die Verwendung einer offenen Ladenkasse unzulässig.“

Aufgrund des Lockdowns während der Corona-Pandemie hat der Vertriebsweg „**click & collect**“ an Bedeutung gewonnen. Hierdurch ergeben sich in der Praxis Fragen zur **Sicherungspflicht von Onlineshop-Modulen mit einer TSE**, wenn nach erfolgten Bestellungen über den Onlineshop Abholungen mit Barzahlungen vor Ort ermöglicht werden. Aktuell sind in den FAQ des BMF keine spezifischen Ausführungen zu dieser Fallkonstellation enthalten. Folgende Formulierung gibt einen ersten Anhaltspunkt:

„Erfordert ein System, das grundsätzlich nur unbare Verkäufe zulässt (z.B. ein Webshop), den Einsatz einer TSE?“

Wenn das System keine baren Zahlungsvorgänge vor Ort ermöglicht, muss das System nicht über eine TSE verfügen.“

Das Onlineshop-Modul muss dann nicht mit einer TSE gesichert werden, wenn das „Kassensystem“ und das Onlineshop-Modul zwei eigene, vollständig getrennte Systeme ohne eine Schnittstelle sind. Eine Datenübergabe zwischen den beiden Systemen darf in keinem Fall erfolgen. Hierzu wird in dem Onlineshop-Modul eine Forderung erfasst und im Kassensystem erfolgt eine Begleichung der Forderung durch Barzahlung. Wichtig ist, dass der **gesamte Prozess in beiden Systemen nachvollziehbar** ist. Daher ist die Beschreibung des Prozesses in der Verfahrensdokumentation wichtig. Ggf. empfiehlt sich zur Sicherstellung der Zuordnung der Geschäftsvorfälle die Kontaktaufnahme mit dem Kassensachhändler oder dem Anbieter des Onlineshop-Moduls.

² vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.2.4

Exkurs und Handlungsempfehlung: Es besteht weiterhin **keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems** (z. B. elektronische Registrierkassen und PC-Kassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion). Daher können die **Einzelaufzeichnungen** auch durch die vollständige und detaillierte Erfassung aller baren Geschäftsvorfälle in einem Kassenbuch erfolgen. Alternativ kann die Einzelaufzeichnungspflicht durch geordnete (nummerierte) Sammlung aller Barbelege in Verbindung mit einer Ermittlung der Tageslosung in einem Kassenbericht erfüllt werden.

Im Anwendungserlass zu § 146 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) am 19. Juni 2018 **umfassende konkretisierende Ausführungen** zu den Anforderungen an die Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen im Rahmen der **Einzelaufzeichnungspflicht** (z. B. **artikelgenaue Bezeichnung der Waren, Aufzeichnung von Kundendaten, Aufzeichnungen bei Verwendung von Waagen**) und der Aufzeichnungspflicht bei Verwendung einer **offenen Ladenkasse** getätigt. Die Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht ist ein wesentlicher Prüfungsschwerpunkt im Rahmen von Kassen-Nachschau und Außenprüfungen bei bargeldintensiven Betrieben. Daher sollten Betriebsinhaber zusammen mit ihrem Steuerberater die **Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht im Voraus überprüfen** und ggf. erforderliche Umstellungen bei der Aufzeichnung und elektronischen Aufbewahrung vornehmen.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Anwendungsbereich“³

Frage: Müssen bei größeren Softwaresystemen, die auch ein Kassenmodul enthalten, Geschäftsvorfälle abgesichert werden, die mit dem Verkauf nichts zu tun haben? Beispiel: Bestellung von Ware beim Lieferanten in einer Warenwirtschaft, die für eine verbindlich vereinbarte Veranstaltung bestimmt ist?

Antwort: *Es müssen nur die Geschäftsvorfälle abgesichert werden, die zu einem kassenrelevanten oder kassensturzrelevanten Vorgang gehören oder zu diesem werden könnten. Bestellungen beim Lieferanten über eine Warenwirtschaft gehören nicht dazu, auch wenn sie einem zukünftigen Verkauf eindeutig zugeordnet werden können. Sie müssen im Rahmen der gesetzlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten aufgezeichnet werden.*

³ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

Frage: Sind Barverkaufsfunktionen beispielsweise in einer Warenwirtschafts- oder Hotelsoftware per TSE zu schützen?

Antwort: Nr. 2.1.4 des AEAO zu § 146 definiert: „Ein elektronisches Aufzeichnungssystem ist die zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hardware und Software, die elektronische Aufzeichnungen zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen und somit Grundaufzeichnungen erstellt“. Damit sind die fraglichen Systeme eindeutig „elektronisches Aufzeichnungssysteme“. Sobald die Systeme in der Lage sind, bare Zahlungsvorgänge zu erfassen und abzuwickeln, fällt der entsprechende Teil der Software - jedoch nicht das gesamte System - unter die Anforderungen des § 146a AO i.V.m. der KassenSichV.

Frage: Wie sind Warenwirtschaftssysteme zu beurteilen, die über ein optional zuschaltbares Kassenmodul verfügen?

Antwort: Ein Warenwirtschaftssystem ohne Kassenmodul unterliegt nicht dem Anwendungsbereich des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO i.V.m. § 1 Satz 1 KassenSichV. Steht dem Warenwirtschaftssystem ein Kassenmodul zur Verfügung, darf dieses nur In-Verkehr gebracht werden, sofern es über die Möglichkeit zur Anbindung einer TSE verfügt (siehe Nr. 11.2 des AEAO zu § 146a AO). Die Anbindung einer TSE ist zwingend erforderlich, wenn der Anwender das Kassenmodul benutzen kann. Soweit Vorgänge ausschließlich bestandsverwaltende Systeme (z.B. Warenwirtschaftssysteme) betreffen, müssen diese nicht durch eine TSE protokolliert und geschützt werden.

Frage: Wie sind Fakturasysteme zu beurteilen, die über ein optional zuschaltbares Kassenmodul verfügen?

Antwort: Besteht in einem Fakturasystem oder einem Fakturamodul die Möglichkeit, bare Zahlungsvorgänge zu erfassen, verfügt es über eine Kassenfunktion im Sinne der Nr. 1.2 des AEAO zu § 146a. D.h., dieses darf nur In-Verkehr gebracht werden, sofern es über die Möglichkeit zur Anbindung einer TSE verfügt (siehe Nr. 11.2 des AEAO zu § 146a AO).

Frage: Müssen auch mobile Endgeräte (sog. Handhelds), mit denen die Bestellung der Kunden an den Kassenserver übertragen wird, bereits an eine TSE angebunden werden?

Antwort: Mobile Endgeräte sind dahingehend zu unterscheiden, ob sie selbst ein (Teil eines) Aufzeichnungssystem(s) sind, oder als Eingabegerät zu qualifizieren sind. Kann das Gerät offline, ohne Anbindung an eine andere zentrale, die Aufzeichnungen führende Kasse betrieben werden, handelt es sich um ein selbständiges Aufzeichnungssystem und ist selbst unmittelbar an eine TSE anzubinden. Gehen die Funktionen des Geräts hingegen nicht über die Funktionen z.B. einer Tastatur hinaus, handelt es sich um ein Eingabegerät. In diesem Fall werden die erfassten Daten unmittelbar nach Erfassung an ein mit einer TSE verbundenes Aufzeichnungssystem übergeben.

Frage: Erfordert ein System, das grundsätzlich nur unbare Verkäufe zulässt (z.B. ein Webshop), den Einsatz einer TSE?

Antwort: *Wenn das System keine baren Zahlungsvorgänge vor Ort ermöglicht, muss das System nicht über eine TSE verfügen.*

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Aufzeichnungssystem“

Frage: Welche Besonderheiten sind bei wechselnden Kassenschubladen zu beachten?

Antwort: Beim Einsatz wechselnder Kassenschubladen ist kein Kassenabschluss bei jedem Wechsel vorgeschrieben. Die Schublade ist allerdings nicht als ein Aufzeichnungssystem zu verstehen. Weiterhin bleibt die im Einsatz befindliche Kasse das System, auf das abgestellt wird. Es ist darauf zu achten, dass eine Kassensturz-Fähigkeit hergestellt wird. Diese Anforderung kann erreicht werden, wenn z. B. in den DSFinV-K-Export in der Datei Bonkopf_Zahlarten die entsprechende Schubladenummer als zusätzliches Feld exportiert würde. Der Datenkranz der DSFinV-K wurde zur Möglichkeit der zusätzlichen Aufnahme systemrelevanter Informationen offengehalten (vgl. Nr. 1.3 der DSFinV-K). Auf die Besonderheit eines gemeinsamen Bargeldbestandes mehrerer einzelner Aufzeichnungssysteme ist in einer Verfahrensdokumentation hinzuweisen. Die Kassensturzfähigkeit kann auch in diesem Fall sichergestellt werden. Zur Ermittlung des Bargeldbestandes, zur Abrechnung und Verwaltung einzelner Schubladen getrennt vom eigentlichen Kassensystem genutzte Back-Office-Systeme fallen nicht zwingend unter § 146a AO. Wenn es sich um vollumfänglich getrennte Systeme handelt, müssen die Daten aus diesem System allerdings im Rahmen einer Außenprüfung nach § 147 AO im Rahmen des Datenzugriffs zur Verfügung gestellt werden können.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Einheitliche digitale Schnittstelle (DSFinV-K)“⁴

Frage: Wie sind Systeme zu behandeln, bei denen „Warenkörbe“ über einen scannbaren Code an die Kasse übertragen werden (z.B. Shop im Shop)?

Antwort: *Erfolgt die Erfassung des „Warenkorbes“ durch ein gesondertes System und das Aufzeichnungssystem übernimmt die Daten, z.B. über einen ScanCode, so müssen nur die Aufzeichnungen des Systems mit einer TSE geschützt werden, das die Bezahlung ermöglicht. In einem solchen Fall wäre das die jeweilige Kasse, an der die Bezahlung vorgenommen wird.*

⁴ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

Hinweis: In den weiteren Ausführungen wird aus Vereinfachungsgründen bzw. zur besseren Lesbarkeit stellenweise statt des Begriffs „elektronisches Aufzeichnungssystem“ der Begriff „Kassensystem“ bzw. „Registrierkasse“ verwendet. Ebenfalls wird der Begriff „Kassenhersteller“ synonym auch für die „Kassen-Fachhändler“ genutzt.

II. Woraus besteht eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung und wie kann diese implementiert werden?

Die TSE besteht aus einem **Sicherheitsmodul**, einem **Speichermedium** sowie einer **einheitlichen digitalen Schnittstelle**. Zweck der Absicherung der digitalen Grundaufzeichnungen durch eine TSE ist die Sicherstellung der Integrität, Authentizität und Vollständigkeit digitaler Grundaufzeichnungen.

Hinweis und Handlungsempfehlung: Das **Zertifikat einer TSE** ist mit einer festgelegten Laufzeit (i.d.R. 5 Jahre) versehen. Nach Ablauf des Zertifikates kann die TSE keine Absicherung von Geschäftsvorfällen bzw. anderen Vorgängen mehr vornehmen und muss ausgetauscht oder neu zertifiziert werden.

Die **einheitliche digitale Schnittstelle** besteht aus drei eigenständigen Bereichen⁵ :

- Die **Einbindungsschnittstelle** ermöglicht die Integration der TSE in das elektronische Aufzeichnungssystem.
- Die **Exportschnittstelle** besteht aus einer einheitlichen Datensatzbeschreibung für den standardisierten Export der gespeicherten, abgesicherten Anwendungsdaten in der TSE. Diese ermöglichen die Verifikation der Protokollierung (§ 3 KassenSichV).

Mit diesen kann die Integrität, die Authentizität sowie die vollständige und zeitgerechte Erfassung der Daten sichergestellt werden, da die grundlegenden Daten in die Protokollierung aufgenommen sind⁶ .

- Zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht sowie der progressiven und retrograden Prüfbarkeit sind die einzelnen, aufgezeichneten „Kassen-Daten“ in einem maschinell auswertbaren Format⁷ vorzuhalten. Die erforderlichen Daten sowie Formate werden für elektronische Aufzeichnungssysteme i. S. d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 1 S. 1 KassenSichV als **Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassendaten (DSFinV-K)** definiert.

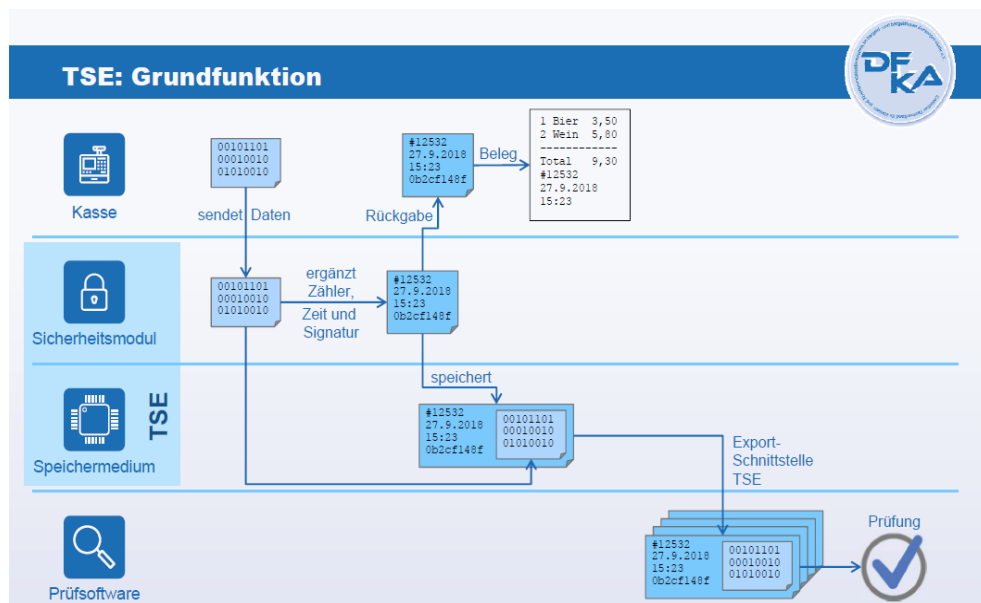
⁵ vgl. DSFinV-K, Rz. 1.1

⁶ vgl. AEAO zu § 146a

⁷ vgl. GoBD, Rz. 176 ff.

Die DSFinV-K beruht in weiten Teilen auf der „DFKA-Taxonomie Kassendaten“. Sofern der Standard „**DFKA-Taxonomie Kassendaten**“ (eine Datensatzbeschreibung im json-Format, die vom Deutschen Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik e.V. entwickelt wurde) zur Übermittlung der Kassendaten an die Finanzbuchhaltung genutzt wird, ist eine Konvertierung der Daten für Zwecke der Betriebsprüfung oder der Kassen-Nachschau zwingend erforderlich. Daher sollte mit dem Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler geklärt werden, nach welchem Standard die Kassendaten aufgezeichnet werden.

Die Daten des **Geschäftsvorfalles** oder eines **anderen Vorgangs** werden über die einheitliche digitale Schnittstelle (s.o.) vom Kassensystem an die TSE übergeben. In der TSE vergibt das Sicherheitsmodul eine eindeutige fortlaufende **Transaktionsnummer**, erfasst den **Beginn sowie das Ende der Transaktion** und erzeugt einen **Prüfwert** über die Daten der Transaktion. Die gesicherten Transaktionsdaten werden sodann auf dem Speichermedium gespeichert und können im Falle einer Kassen-Nachschau oder einer Außenprüfung über die Exportschnittstelle TSE exportiert werden.



Quelle: DFKA e.V.

Exkurs: Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern. Hierzu zählen z. B. folgende Geschäftsvorfälle, die in einem elektronischen Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a erfasst werden können: Eingangs-/Ausgangs-Umsatz, nachträgliche Stornierung eines Umsatzes, Trinkgeld, Gutschein (Ausgabe, Einlösung), Privatentnahme, Privateinlage, Wechselgeld-Einlage, Lohnzahlung aus der Kasse, Geldtransit⁸.

⁸ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.8

Unter **anderen Vorgängen** sind Aufzeichnungsprozesse zu verstehen, die nicht durch einen Geschäftsvorfall, sondern durch andere Ereignisse im Rahmen der Nutzung des Kassensystems ausgelöst werden und zur nachprüfbaren Dokumentation der zutreffenden und vollständigen Erfassung der Geschäftsvorfälle notwendig sind⁹. Hierzu zählen z. B. Trainingsbuchungen, Sofort-Stornierung eines unmittelbar zuvor erfassten Vorgangs, Belegabbrüche, erstellte Angebote, nicht abgeschlossene Geschäftsvorfälle (z. B. Bestellungen).

Die Abbildung der Geschäftsvorfälle, für die ein Beleg ausgegeben werden muss (vgl. Kapitel V), erfolgt nach den nachfolgenden Vorgaben.

- Vorgangstyp (Feld BON_TYP in der DSFinV-K)
- Bruttoumsatz je Steuersatz (Felder BRUTTO/UST_SATZ in der DSFinV-K)
- Zahlbetrag je Zahlart (Felder ZAHLART_BETRAG/ZAHLART_TYP in der DSFinV-K)

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Vorgang“¹⁰

Frage: Welche Anforderungen gelten an die “Bezeichnung der Ware bzw. der Leistung” (Nr. 3.6.6.2 des AEAO zu §146a)? Wenn eine “handelsübliche Bezeichnung” zu verwenden ist, wie und wo ist diese definiert?

Antwort: *Dies ist in Nr. 2.1.3 des AEAO zu § 146 sowie Abschnitt 14.5 Absatz 15 Sätze 2 ff. des UStAE definiert.*

Frage: Wie ist der Vorgangstart genau definiert? Muss z.B. bei einer Vorbestellung/Reservierung im Restaurant oder bei der Reservierung von Kinokarten ein Vorgang gestartet werden? Wann genau im Bedienablauf muss eine Kommunikation mit der TSE erfolgen?

Antwort: *Laut KassenSichV muss „für jede Aufzeichnung eines Geschäftsvorfalles oder anderen Vorgangs [...] von einem elektronischen Aufzeichnungssystem unmittelbar eine neue [TSE-] Transaktion gestartet werden.“ Bei Reservierungen, Vorbestellungen oder anderen Vereinbarungen über zukünftige Lieferungen oder Dienstleistungen ist im ersten*

Schritt also zu entscheiden, ob in diesem Rahmen ein Vorgang begonnen werden muss. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit, dass es zu einem Geschäftsvorfall kommt, ist beispielsweise dann gegeben, wenn aufgrund dieses Schrittes bereits Leistungen vorbereitet werden.

⁹ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.9

¹⁰ vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

Wenn also aufgrund einer Bestellung Ware produziert wird, ist ein Vorgang zu beginnen. Wenn Anzahlungen geleistet werden oder der Rücktritt von der Bestellung bzw. Reservierung zu einer Zahlung führt (z.B. „No-Show“-Gebühr), ist in jedem Fall ein Vorgang zu beginnen. Eine unverbindliche Vorreservierung einer Leistung, die ohnehin erbracht werden wird (z.B. Vorreservierung von Kinokarten, die verfällt, wenn sie nicht bestätigt wird oder auch die Vereinbarung eines Friseurtermins) führt nicht zum Beginn eines Vorgangs. Wenn der aktuelle Bedienvorgang zu einem Vorgangsbeginn im Sinne des AEAO führt, muss in der TSE eine Transaktion gestartet werden, sobald eine relevante Handlung vorliegt. Hierbei kann es sich um den Beginn der Erfassung der Bestellung oder das Scannen von Ware handeln.

Frage: Wenn mit Bestellungen gearbeitet wird, wie müssen nachträgliche Preisänderungen (die nach der Bestellung aber vor der Rechnung erfolgen) abgebildet werden?

Antwort: *Alle Veränderungen müssen nachvollziehbar in Form einer Bestellung abgebildet werden. Die Summe aus der Menge multipliziert mit dem Bruttolistenpreis aller Bestellungen muss dem Gesamtbruttobetrag der entsprechenden Rechnungen entsprechen.*

Frage: Müssen Verkostungen/Bruch etc. künftig an der Kasse „verbucht“ werden?

Antwort: *Es gibt keine gesetzliche Verpflichtung, Bestandsveränderungen über eine Kasse abzubilden. Andere Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bleiben unberührt.*

Frage: Wie müssen Trinkgelder behandelt werden?

Antwort: *Trinkgeld an den Unternehmer sind Teil des Umsatzes und somit zu erfassen. Trinkgeld an Angestellte sind unter dem Aspekt der Kassensturzfähigkeit wichtig, wenn und soweit diese nicht physisch getrennt vom betrieblichen Bargeldbestand aufbewahrt werden. Sofern Trinkgelder in den Geldbestand der Kasse aufgenommen werden, sind Aufzeichnungen hierüber mit einer TSE abzusichern.*

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Einheitliche digitale Schnittstelle (DSFinV-K)“¹¹

Frage: Wie sind die Umsatzsteuersatzänderungen durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz in der DSFinV-K abzubilden?

Antwort: *Über die ID 1 – 4 sind immer die jeweils geltenden Steuersätze abzubilden. Historische Steuersätze (z. B. 19% und 7 % für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2020) sind über die ID 11 und 21 (allgemeiner Steuersatz) oder 12 und 22 (ermäßigter Steuersatz) abzubilden (vgl. Tz. 3.2.6 der DSFinV-K 2.2). Muss jede Transaktion, die in der DSFinV-K aufgezeichnet wird, auch über die TSE gesichert werden? Welche Vorgänge verpflichtend über die TSE abzusichern sind, ergibt sich aus Nr. 1.8 und 1.9 des AEAO zu §146a. Ein darüberhinausgehender Umfang ist möglich.*

Hinweis: Dienen z. B. miteinander verknüpfte Waagen (sog. **Verbundwaagen**) während eines Vorgangs lediglich der Erfassung von (Zwischen-)Wiegeergebnissen, wird es aufgrund der eichrechtlichen Besonderheiten nicht beanstandet, wenn als **Beginn des Vorgangs der Beginn des Bezahlvorgangs** an dem jeweiligen Kassensystem abgesichert wird¹². Hierdurch kann der jahrzehntelang in der Praxis bewährte Prozess des sog. Durchbedienens trotz Einbindung einer TSE weiterhin in den Betrieben angewandt werden.

Grundsätzlich ist **jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem** i. S. d. § 146a AO i. V. m. § 1 S. 1 KassenSichV sowie die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen **durch eine TSE** zu schützen. Werden **mehrere** einzelne elektronische **Aufzeichnungssysteme** (z. B. Verbundwaagen, Bestellsysteme ohne Abrechnungsteil, App-Systeme) mit einem Kassensystem i. S. v. § 146a AO i. V. m. § 1 S. 1 KassenSichV verbunden, wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die damit zu führenden digitalen Aufzeichnungen mit **einer TSE** geschützt werden, **die alle im Verbund befindlichen elektronischen Aufzeichnungssysteme gemeinsam nutzen**¹³. Damit sind die nachfolgenden Einbindungen von TSEs möglich:

- Eine sog. „**Einfach-TSE**“ wird durch eine oder einige wenige Kassen verwendet. Die TSE wird in der Regel aus einem Speichermedium (z. B. microSD-Karten, SD-Karten oder USB-Sticks) bestehen, welches mit einem Sicherheitschip erweitert wurde.¹⁴
- Sollen Daten einer größeren Anzahl Kassen gesichert werden, so kann dies mit Hilfe einer „**Mehrplatz-TSE**“ entweder durch die Einbindung eines **Servers** oder einer

¹¹ vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

¹² vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 3.6.3. Zu den Anforderungen der Umsetzung in Bezug auf die DSFinV-K siehe Rz. 2.7.2 und 2.7.3 der DSFinV-K.

¹³ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.3

¹⁴ <https://dfka.net/unsere-themen/neue-gesetzliche-anforderungen-fuer-kassensysteme-3/>

Cloud mit einer Anbindung an das Internet erfolgen. Beide vorgenannten Lösungen erfordern den Einsatz eines Hardware-Sicherheitsmoduls (sog. HSM). Der „TSE-Server“ kann z. B. zentral in einer Filiale des Betriebes platziert werden. Für die Verwendung einer „Cloud-TSE“ ist zusätzlich eine zertifizierte Software in den Kassen oder im lokalen Kassenverbund sowie ein Schutz der Anwenderumgebung erforderlich.

Durch diese ist eine „sichere Verbindung“ zwischen den einzelnen Komponenten herzustellen, um Manipulationen auf den Verbindungswegen zu verhindern.¹⁵

Hinweis und Handlungsempfehlung: Am 30. September 2020 hat die gemeinsam von Deutscher Fiskal und Bundesdruckerei-Tochter D-TRUST entwickelte **Cloud-TSE** vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnologie (BSI) die erforderliche Zertifizierung nach TR-03153 erhalten.¹⁶ **Die erforderliche Re-Zertifizierung dieser Cloud-Lösung durch das BSI ist am 29. Januar 2021 erfolgt.**¹⁷ Es befinden sich aktuell noch Cloud-Lösungen anderer Anbieter in Zertifizierungsverfahren. Unklar ist, wann diese Verfahren abgeschlossen werden und ob eine Implementierung dieser Lösungen in den Betrieben bis zum 31. März 2021 umgesetzt werden kann.

Betriebe, die eine Cloud-Lösung implementieren wollen, sollten **dringend mit dem Anbieter Rücksprache halten**, da für den Einsatz einer Cloud-TSE zusätzliche Anforderungen in der Anwenderumgebung (der Kasse) einzuhalten sind. Ebenfalls sollte **mit dem Steuerberater Kontakt aufgenommen** werden, um mögliche Auswirkungen einer nicht fristgerechten Umsetzung bis zum 31. März 2021 auf die Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (vgl. Kapitel IV) zu klären und ggf. rechtzeitig Anträge nach § 148 AO auf Verlängerung der Erleichterungen zu stellen. Der ZDH stellt auf seiner Internetseite eine Praxishilfe für die Betriebe zum Download bereit.¹⁸

Bei der Verwendung von „**Cloud-TSEs**“ ist stets vorab zu prüfen, ob die Daten auf einem Server in Deutschland oder im Ausland gespeichert werden. Sollte der **Server außerhalb von Deutschland** in einem Drittland stehen, muss beim Finanzamt ein Antrag auf Verlagerung der Buchführung ins Ausland gem. § 146 Abs. 2b AO gestellt werden.

Das Erfordernis der Antragstellung ist gem. § 146 Abs. 2a AO (eingeführt durch das Jahressteuergesetz 2020) bei einem Standort des Servers innerhalb der EU nunmehr entbehrlich. Es ist sicherzustellen, dass der Datenzugriff in vollem Umfang möglich ist.

¹⁵ <https://dfka.net/unsere-themen/neue-gesetzliche-anforderungen-fuer-kassensysteme-3/>

¹⁶ <https://www.deutsche-fiskal.de/unternehmen/news-pr>

¹⁷ <https://www.deutsche-fiskal.de/unternehmen/news-pr>

¹⁸ <https://www.zdh.de/fachbereiche/steuern-und-finanzen/kassenfuehrung/kassenaufreueung-mit-einer-cloud-tse-bis-zum-31032021-praxishilfe-fuer-betriebe-fuer-eine-antragstellung-nach-148-ao/>

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung“¹⁹

Frage: Wo kann ich in Erfahrung bringen, ob eine TSE zertifiziert ist oder sich im Zertifizierungsverfahren befindet?

Antwort: Nach Technischen Richtlinien zertifizierte Produkte werden auf der Internetseite des BSI veröffentlicht: [„Zertifizierung nach Technischen Richtlinien“](#) Informationen zu laufenden Zertifizierungsverfahren nach den Technischen Richtlinien werden nicht veröffentlicht.

Für die in der TSE enthaltene Komponente „Sicherheitsmodul“ wird eine Zertifizierung nach Common Criteria benötigt. Zertifizierte Produkte nach Common Criteria sind auf der Website des BSI gelistet:

[„Nach Technischen Richtlinien zertifizierte Produkte & Systeme - Aktuelle Zertifikate“](#)

Eine Übersicht über laufende Common Criteria-Zertifizierungsverfahren veröffentlicht das BSI, sofern der Antragsteller der Veröffentlichung zugestimmt hat, unter diesem Link: [„Produkte, die sich in Zertifizierung befinden“](#)

Frage: Kann man bereits genutzte TSEs an andere Anwender weitergeben bzw. verkaufen?

Antwort: Ja. Wird eine TSE an einen Dritten abgegeben, ist die Außerbetriebnahme innerhalb eines Monats durch den bisherigen Nutzer über das Mitteilungsverfahren anzuzeigen. Außerdem müssen alle Daten der TSE vorher gesichert werden. Der neue Anwender hat außerdem den Stand des Transaktionszählers sowie den Stand des Signaturzählers zu dokumentieren. Es empfiehlt sich eine Dokumentation des Transaktionszähler- und Signaturzähler-Stands im Übertragungsvertrag.

Ein Kassensystem oder eine Gruppe von Kassensystemen muss bei störungsfreier Verwendung genau einer TSE zugeordnet sein²⁰. In der Folge kann bei **Ausfall oder Nichterreichbarkeit einer TSE** auf eine andere TSE zugegriffen werden.²¹

Hinweis: Bei der ordnungsgemäßen Verwendung einer TSE besteht im Rahmen von § 158 AO eine **gesetzliche Vermutung der Richtigkeit der Kassenaufzeichnungen**, so dass das Finanzamt bei einer Kassen-Nachsicht oder einer Betriebsprüfung diese der Besteuerung zugrunde legen muss. Etwas anderes gilt dann, wenn das Finanzamt im Einzelfall nachweisen kann, dass keine oder keine ordnungsmäßige Verwendung einer TSE erfolgt ist.

¹⁹ vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

²⁰ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.3

²¹ [so auch BMF „Orientierungshilfe für die Anwendung des § 146a AO und der KassenSichV“ vom 18.02.2020](#)

III. Was bedeutet die Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung vom 6. November 2019?

Wegen der erst späten Verfügbarkeit von TSEs auf dem Markt ist es nicht mehr möglich, dass diese flächendeckend bei den Unternehmen bis zum 1. Januar 2020 implementiert werden können. Das BMF hat mit Schreiben vom 6. November 2019 eine „**Nichtbeanstandungsregelung** bei Verwendung elektronischer Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a AO ohne zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung nach dem 31. Dezember 2019“²² veröffentlicht. Danach sind die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen umgehend durchzuführen und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen. **Jedoch wird es nicht beanstandet, wenn die o.g. elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens bis zum 30. September 2020 noch nicht über eine TSE verfügen.**

Hinweis und Handlungsempfehlung: Das BMF hat Ende 2019 in einem Schreiben an den ZDH seine Auffassung mitgeteilt, dass sich die **Nichtbeanstandungsregelung nicht auf die Fälle erstreckt, in denen eine PC-Kasse nicht aufrüstbar ist oder eine bauartbedingt nicht aufrüstbare Registrierkasse vor dem 26. November 2010 angeschafft wurde.** In beiden Fallgestaltungen waren die Kassen nur noch bis 31. Dezember 2019 nutzbar und mussten ausgetauscht werden. Der ZDH teilt diese enge Auffassung nicht und setzt sich für eine sachgerechte Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung ein.

Zu den weiteren Auswirkungen der Nichtbeanstandungsregelung siehe Kapitel V zur sog. Belegausgabepflicht und Kapitel VIII zur sog. Mitteilungspflicht.

IV. Was ist bzw. war zu tun, wenn Kassensysteme z. B. aufgrund der Corona-Pandemie nicht fristgerecht bis zum 30. September 2020 aufgerüstet werden konnten?

Insbesondere die Folgen der Corona-Pandemie auf die Betriebe (z. B. zu knappe Support-Kapazitäten beim Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler, Belastungen durch den Umstellungsaufwand der Kassen auf die befristete Senkung der Umsatzsteuersätze) führte dazu, dass eine Vielzahl der Betriebe nicht fristgerecht zum 30. September 2020 die Kassen mit einer TSE aufrüsten konnten.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hatte dennoch den Verbänden mit Schreiben vom 30. Juni 2020 mitgeteilt, dass aus Sicht des BMF keine Notwendigkeit einer bundeseinheitlichen Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung über den 30. September 2020 hinausgehend bestünde und auf die Verfügbarkeit von vier hardwarebasierte TSE-Lösungen am Markt verwiesen. **Bis auf das Bundesland Bremen haben**

²² vgl. BStBl I 2019, S. 1010;

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2019-11-05-nichtbeanstandungsregelung-bei-verwendung-elektronischer-aufzeichnungssysteme.html

alle anderen Bundesländer Erlasse bzw. Allgemeinverfügungen veröffentlicht, mit denen diese jeweils unter bestimmten teilweise deutlich abweichenden Voraussetzungen eine stillschweigende Verlängerung der Frist bis längstens zum 31. März 2021 gewähren.

Hinweis: Der ZDH hat auf seiner Internetseite²³ eine Übersicht über die Erlasse bzw. Allgemeinverfügungen zum Abruf bereitgestellt.

In Bremen müssen die Betriebe einen Antrag nach § 148 AO auf Verlängerung einer Nichtbeanstandung der Verwendung von nicht mit TSE ausgestatteten Kassen stellen, da ansonsten die Möglichkeit besteht, dass die Finanzverwaltung die nicht ordnungsgemäße Nutzung der Kassen als Ordnungswidrigkeit nach § 379 Abs. 1 AO mit der Verhängung einer Geldbuße ahndet. Auch in den Fällen, in denen die Voraussetzungen der maßgeblichen Erlasse bzw. Allgemeinverfügungen nicht vorliegen, können die Betriebe individuelle Anträge nach § 148 AO auf Gewährung der Erleichterung stellen. Dies setzt voraus, dass aus anderen Gründen als denen in der Regelung aufgeführten Voraussetzungen eine „sachliche Härte“ und eine „fehlende Beeinträchtigung der Besteuerung“ gegeben ist. Die Billigkeitsmaßnahme kann gemäß § 148 S. 2 AO auch rückwirkend durch das Finanzamt gewährt werden.

Hinweis: Am 30. September 2020 hat die gemeinsam von Deutscher Fiskal und Bundesdruckerei-Tochter D-TRUST entwickelte Cloud-TSE vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnologie (BSI) die erforderliche Zertifizierung nach TR-03153 erhalten.²⁴ Die erforderliche Re-Zertifizierung erfolgte am 29. Januar 2021 (vgl. Kapitel II).

V. In welchen Fällen können vorhandene Kassen aufgrund einer Übergangsregelung noch bis Ende 2022 verwendet werden?

Unabhängig von der zuvor dargestellten Nichtbeanstandungsregelung bis zum 30. September 2020 hat der Gesetzgeber bereits am 22. Dezember 2016 folgende Übergangsregelung in Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO aufgenommen, die weiterhin Gültigkeit hat.

Wurde eine **Registrierkasse nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschafft** und genügt diese den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010, IV A 4 – S 0316/08/10004-07 (sog. KassenRL 2010), so darf diese längstens bis zum 31. Dezember 2022 weiterverwendet werden, wenn sie **bauartbedingt nicht mit einer TSE aufgerüstet werden kann.**

²³ <https://www.zdh.de/fachbereiche/steuern-und-finanzen/kassenfuehrung/mehrere-bundeslaender-gewaehren-fristverlaengerung-bei-der-aufrestung-von-kassen-bis-zum-31-maerz-2021/>

²⁴ <https://www.deutsche-fiskal.de/unternehmen/news-pr>

Hinweis und Handlungsempfehlung: Von der Ausnahmeregelung des Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO sind **PC-Kassensysteme nicht umfasst**. Daher ist die Einordnung der vorhandenen Kassensysteme von zentraler Bedeutung.

Nach dem Wortlaut der Übergangsregelung ist unklar, ob diese auch für im o.g. Zeitraum **aufgerüstete Registrierkassen** und für **geleaste Registrierkassen** gilt.

In Fällen, in denen die Registrierkassen in dem oben genannten Zeitraum **geleast** oder **aufgerüstet** wurden, empfiehlt sich die **Stellung eines Antrages nach § 148 AO**, um auch diese Kassen weiterverwenden zu können. Ein Grund für die Ungleichbehandlung ist jedenfalls aus Sicht des ZDH nicht ersichtlich²⁵.

Die Finanzverwaltung fordert, dass das Vorliegen der obigen Voraussetzungen für die jeweils eingesetzte Registrierkasse nachgewiesen werden muss. Der **Nachweis** ist der Verfahrensdokumentation beizufügen (z. B. durch eine Bestätigung des Kassenherstellers).

Handlungsempfehlung: Von besonderer Wichtigkeit ist eine kurzfristige Klärung mit dem Kassenhersteller (und dem Steuerberater), ob die **verwendete Kasse eine PC-Kasse oder eine Registrierkasse** ist. Empfehlenswert ist die schriftliche Bescheinigung des Kassenherstellers über die Einordnung der Kasse. Liegt eine **Registrierkasse** vor, dann ist zu klären, ob diese **bauartbedingt** aufrüstbar ist. Bei **fehlender bauartbedingter Aufrüstbarkeit** ist eine schriftliche Bestätigung des Kassenherstellers anzufordern und der Verfahrensdokumentation beizufügen.

In jedem Fall sollten die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 überprüft werden. Dieses verlangt, ebenso wie die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, auch die Aufbewahrung und Vorlage der Organisationsunterlagen, wie z. B. die Programmierprotokolle des eingesetzten Kassensystems²⁶.

Problematisch ist die Führung des Nachweises, dass die Registrierkasse den Anforderungen der KassenRL 2010 entspricht, wenn nach der Auslieferung der Registrierkasse individuelle Anpassungen vorgenommen wurden (sog. Customizing). In diesen Fällen sollten unbedingt die Programmierprotokolle zur Verfahrensdokumentation hinzugefügt und aufbewahrt werden.

²⁵ so auch Achilles, AEAO zu § 146a – Manipulationsschutz für elektronische Aufzeichnungssysteme auf der Zielgerade?, DB 2019, S. 1922

²⁶ „Die zum Gerät gehörenden Organisationsunterlagen müssen aufbewahrt werden, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung und alle weiteren Anweisungen zur Programmierung des Geräts (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 AO).“

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Übergangsvorschrift“²⁷

Frage: Gilt die Übergangsregelung des Artikels 97 § 30 Absatz 3 EGAO – also die Nutzungsmöglichkeit nicht aufrüstbarer Systeme – auch für Registrierkassen, die bereits vor dem 26. November 2010 in Verkehr gebracht wurden und erst nach diesem Termin und vor dem 1. Januar 2020 vom heutigen Anwender gebraucht gekauft wurden?

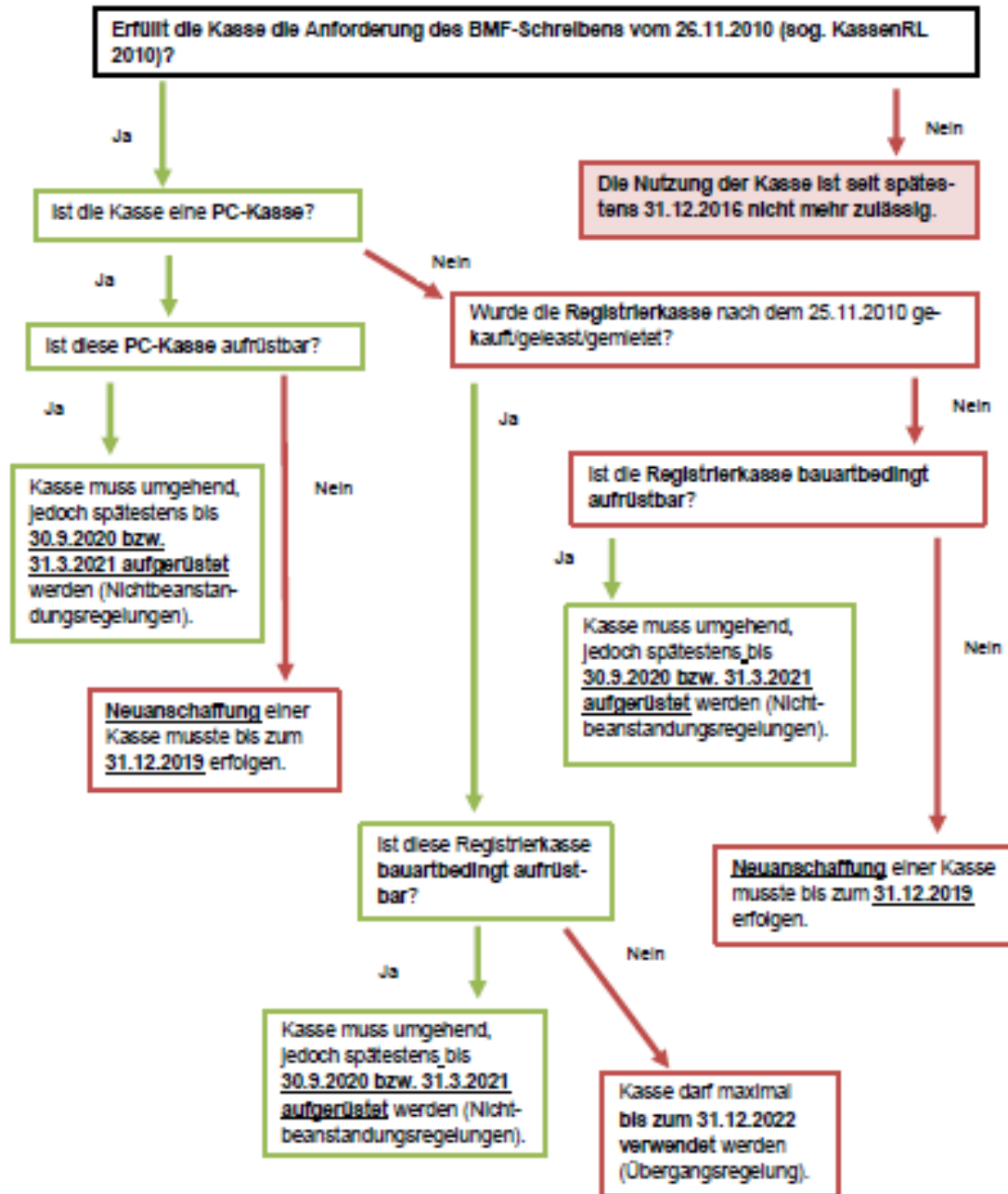
Antwort: *Ja, soweit die Registrierkasse die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 erfüllt. Entscheidend ist in diesem Fall das Datum der Anschaffung durch den Anwender, nicht ob es zu dem Zeitpunkt eine neue oder gebrauchte Registrierkasse war.*

Frage: Dürfen innerhalb einer Filiale Kassen mit angeschlossener TSE und bauartbedingt nicht aufrüstbaren Kassen zeitgleich bis zum 31. Dezember 2022 verwendet werden?

Antwort: *Ja, sofern die nicht aufrüstbaren Geräte die Voraussetzungen des Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO erfüllen, also eine Anschaffung nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 erfolgte und die Geräte die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 erfüllen. Dies gilt nicht, wenn die Kassen in einem Verbundsystem zusammen eingebunden sind.*

²⁷ <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

Entscheidungshilfe für die Prüfung der Anwendbarkeit der Nichtbeanstandungsregelung sowie der Übergangsregelung für die eingesetzte Kasse



Das BMF hat mit seiner Nichtbeanstandungsregelung als Fristablauf den 30.9.2020 für die Aufrüstung der Kassen festgelegt. 15 Bundesländer bewilligen mit Allgemeinverfügungen bzw. Erlassen eine Verlängerung der Nichtbeanstandung längsten bis zum 31.3.2021. Der ZDH stellt auf seiner Internetseite eine Übersicht zu den Regelungen zum Abruf

VI. Welche Anforderungen sind aufgrund der neu eingeführten Belegausgabepflicht zu beachten?

Ab dem 1. Januar 2020 muss ein Beleg erstellt und dem Kunden zur Verfügung gestellt werden (§ 146a Abs. 2 S. 1 AO). **Die Belegausgabepflicht gilt auch in den Fällen, in denen eine nicht aufrüstbare Registrierkasse für die Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle verwendet wird.** Die Belegausgabepflicht soll die Finanzverwaltung bei der Überprüfung der ordnungsgemäßen Erfassung der Geschäftsvorfälle bzw. der anderen Vorgänge (Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflicht, der vollständigen Erfassung des Geschäftsvorfalles sowie der unveränderbaren Sicherung durch die TSE) unterstützen.

Hinweise: Die Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 S. 1 AO findet **keine Anwendung bei der Führung von offenen Ladenkassen.**

Zu beachten ist, dass die Nichtbeanstandungsregelung die Verpflichtung zur Belegausgabe nicht umfasst. Es verbleibt daher bei einer generellen Belegausgabepflicht ab dem 1. Januar 2020!

Die Belegausgabepflicht entfällt lediglich bei einem vollumfänglichen Ausfall des Kassensystems oder bei Ausfall der Druck- oder Übertragungseinheit (vgl. Kapitel IX)²⁸.

Exkurs: Der Begriff „**Beleg**“ umfasst als Oberbegriff Rechnungen, Quittungen, Kassenbons sowie sämtliche Dokumente, die einen Geschäftsvorfall dokumentieren. Zweck von Belegen ist ausweislich der GoBD (Rz. 61) der sichere und klare Nachweis über den Zusammenhang zwischen den Vorgängen in der Realität einerseits und dem aufgezeichneten oder gebuchten Inhalt in Büchern oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen und ihre Berechtigung andererseits (Belegfunktion). Die Belegfunktion ist die Grundvoraussetzung für die Beweiskraft der Buchführung und sonst erforderlicher Aufzeichnungen.

1. Form

Der Beleg kann gem. § 6 KassenSichV **elektronisch oder in Papierform** zur Verfügung gestellt werden. Die Ausgabe des Belegs muss **in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang** mit der Beendigung des Geschäftsvorgangs erfolgen.

²⁸ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.4

Bereitstellung in Papierform	Elektronische Bereitstellung
	Nur zulässig bei Zustimmung des Kunden . Die Zustimmung bedarf keiner besonderen Form und kann auch konkulent erfolgen. Bei einer Kassennachschaue oder einer Außenprüfung ist die Zustimmung des Kunden glaubhaft darzulegen. Nicht erforderlich ist eine schriftliche Dokumentation der Zustimmung der Kunden.
	Verwendung eines standardisierten Datenformats (z. B. JPG, PNG, PDF) damit der Empfang und die Sichtbarmachung des elektronischen Beleges auf dem Endgerät des Kunden mit einer kostenfreien Standardsoftware möglich ist ²⁹ . Es bestehen keine technischen Vorgaben wie der Beleg zur Entgegennahme bereitgestellt oder übermittelt werden muss. Es ist z. B. zulässig, wenn der Kunde unmittelbar über eine Bildschirmanzeige (z. B. in Form eines QR-Codes) den elektronischen Beleg entgegennehmen kann. Eine Übermittlung kann auch z. B. als Download-Link, per Near-Field-Communication (NFC), per E-Mail oder direkt in ein Kundenkonto erfolgen. ³⁰
<p>Das Angebot zur Entgegennahme reicht aus, wenn zuvor der Beleg erstellt und ausgedruckt wurde.</p> <p>Es existiert keine Verpflichtung für den Kunden, den Beleg mitzunehmen. Wird der Beleg nicht angenommen oder liegen gelassen, kann dieser sanktionslos vernichtet werden.</p>	<p>Dem Kunden muss die Möglichkeit der Entgegennahme gegeben werden. Nicht ausreichend ist die alleinige Sichtbarmachung an einem Bildschirm des Betriebsinhabers (Terminal/Kassendisplay) ohne die Möglichkeit der elektronischen Entgegennahme nach Abschluss des Vorgangs.</p>

Bei einer Kassennachschaue oder einer Außenprüfung muss der Betriebsinhaber nachweisen, dass der Beleg erstellt und dem Kunden in Papierform oder elektronisch bereitgestellt worden ist. Ein elektronischer Beleg gilt als bereitgestellt, wenn dem Kunden die Möglichkeit der Entgegennahme gegeben wird. Das Kassensystem muss **dokumentieren**, dass der Beleg erstellt und dem Kunden bereitgestellt wurde.

²⁹ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 6.6

³⁰ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 6.6

Hinweis und Handlungsempfehlung: Bei **Waagen mit Kassenfunktion** müssen die europarechtlichen Mess- und Eichbestimmungen bei der Entscheidung, in welcher Form ein Beleg zur Verfügung gestellt wird, beachtet werden³¹.

Je nach konkreter technischer Ausgestaltung müssen bei der **elektronischen Bereitstellung des Belegs** ggf. **datenschutzrechtliche Bestimmungen** beachtet werden. Diese Fragestellung sollte – gemeinsam mit dem Kassengerätehersteller – vorab geklärt werden. Werden die Daten zur Erstellung eines Kassensbons von dem Betrieb an einen Dienstleister übermittelt, muss der Betrieb den Kunden darüber informieren, dass er einem Dienstleister (der Name des Dienstleisters muss nicht zwingend genannt werden) weiterleitet und die Weiterleitung erforderlich ist, um den elektronischen Bon zu erstellen. Zu beachten ist, dass der Betrieb für die gesamte Datenverarbeitung verantwortlich bleibt. Bei einer Übermittlung der Daten an einen Dienstleister sollte kritisch und datensensibel geprüft werden, ob eine Verarbeitung der Daten durch den Dienstleister zu weiteren Zwecken erfolgen soll, die nicht zur Erstellung eines elektronischen Belegs zwingend erforderlich sind. Dabei gilt es zu bedenken, dass die Kassendaten durch den Umfang der Einzelaufzeichnung einen umfassenden Informationsgehalt besitzen, deren Auswertung nicht nur für den Betriebsinhaber von Interesse sein kann. Ein Beispiel ist die **elektronische Bereitstellung des Belegs** an den Kunden **mittels einer App**. In diesem Fall sollte ebenfalls **unbedingt die Datenschutzerklärung des App-Anbieters** mit Fokus auf die Verwendung der erhobenen Daten zu Werbe- oder Marktforschungszwecken intensiver in den Blick genommen werden.

2. Belegangaben

Durch die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) sind die Mindestangaben für einen Kassenschein, welcher die Basis für den Bezahlvorgang ist, konkretisiert worden. Gem. § 6 KassenSichV muss der Beleg **mindestens folgende Angaben** enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung und den Zeitpunkt des Vorgangsbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- die Transaktionsnummer,

³¹ EU-Richtlinie 2014/31/EU für Nichtselbsttätige Waagen, Anhang I, Ziffer 14: „Bei preisrechnenden Geräten sind andere Funktionen als das Wägen und Berechnen der Preise pro Artikel nur dann zulässig, wenn alle Angaben über sämtliche Vorgänge deutlich, unmissverständlich und übersichtlich auf einem Bon oder Etikett für den Kunden ausgedruckt werden.“ Diese EU-Richtlinie wurde über Verweise im MessEG und der MessEV entsprechend ins nationale Recht umgesetzt.

- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder die sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstigen Leistung eine Steuerbefreiung gilt,
- die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder die Seriennummer des Sicherheitsmoduls.

Hinweis: Auf folgende Belegangaben kann während der **Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung bzw. der Übergangsregelung** verzichtet werden:

- Zeitpunkt des Vorgangsbeginns sowie den Zeitpunkt der Vorgangsbeendigung,
- Transaktionsnummer,
- Seriennummer des Sicherheitsmoduls.

Exkurs: Werden der Art nach gleiche Waren oder Dienstleistungen mit **demselben Einzelpreis** in einer **Waren- oder Dienstleistungsgruppe** zusammengefasst und die verkaufte Menge bzw. Anzahl bleibt ersichtlich, wird dies von der Finanzverwaltung anerkannt³². Die Einrichtung von Waren- oder Dienstleistungsgruppen für Artikel mit unterschiedlichen Einzelverkaufspreisen ist dagegen grundsätzlich unzulässig. Etwas anderes gilt dann, wenn die zu einer Warengruppe verdichteten Einzeldaten aus einem anderen Aufzeichnungssystem (z. B. einer Waage) ersichtlich sind. Im letzteren Fall ist eine genaue Prozessbeschreibung in der Verfahrensdokumentation empfehlenswert.

Zusätzlich kann **freiwillig** auf dem Beleg auch ein **QR-Code** aufgedruckt werden, der die erforderlichen Daten enthält. Im Rahmen einer Kassen-Nachschauf erfolgt dann eine maschinelle Prüfung des Kassenbelegs durch die Auslesung des QR-Codes. Die Kassen-Nachschauf kann u. U. bereits beendet sein, wenn die Beleg-Verifikation funktioniert und die Integrität und Authentizität der Aufzeichnungen durch den beauftragten Amtsträger mit einzelnen Belegen geprüft werden kann. Ist kein QR-Code vorhanden, muss entweder aus dem Kassensystem oder aus der TSE ein Datenexport vorgenommen werden, damit eine Prüfung der Daten erfolgen kann³³.

3. Befreiung von der Belegausgabepflicht

Bei einem **Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen** kann **auf Antrag** und mit Zustimmung der zuständigen Behörde **nach § 148 AO** aus Zumutbarkeitsgründen nach pflichtgemäßem Ermessen von einer Belegausgabepflicht abgesehen werden (§ 146a Abs. 2 S. 2 AO). Die Möglichkeit der Befreiung besteht unter den gleichen Voraussetzungen **auch bei Dienstleistungen**.

³² vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.3

³³ vgl. DSFinV-K Anhang I, Nr. 2

Eine Befreiung kommt nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine **sachliche oder persönliche Härte** für den einzelnen Betriebsinhaber besteht³⁴. Zusätzlich darf die Befreiung von der Belegausgabepflicht keine Beeinträchtigung der Besteuerung nach sich ziehen. Die mit der Belegausgabepflicht **entstehenden Kosten stellen für sich allein keine sachliche Härte** im Sinne des § 148 AO dar.³⁵ Ferner setzt die Befreiung von der Belegausgabepflicht voraus, dass durch die **Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nicht eingeschränkt** wird³⁶.

Hinweis und Handlungsempfehlung: Zu beachten ist, dass die Befreiung von der Belegausgabepflicht nicht dazu führt, dass die **Pflicht zur Ausstellung von Quittungen** i. S. d. § 368 BGB, Rechnungen (vgl. §§ 14, 14a, 14b UStG) oder anderen Belegen (z. B. § 144 Abs. 4 AO) entfällt.

Bei **Waagen mit Kassenfunktion** müssen die europarechtlichen Mess- und Eichbestimmungen bei der Entscheidung, ob ein Befreiungsantrag gestellt werden kann, beachtet werden³⁷.

³⁴ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 6.9

³⁵ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 6.9

³⁶ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 6.9

³⁷ EU-Richtlinie 2014/31/EU für Nichtselbsttätige Waagen, Anhang I, Ziffer 14: „Bei preisrechnenden Geräten sind andere Funktionen als das Wägen und Berechnen der Preise pro Artikel nur dann zulässig, wenn alle Angaben über sämtliche Vorgänge deutlich, unmissverständlich und übersichtlich auf einem Bon oder Etikett für den Kunden ausgedruckt werden.“ Diese EU-Richtlinie wurde über Verweise im MessEG und der MessEV entsprechend ins nationale Recht umgesetzt.

Auszug aus den FAQ des BMF „Antworten auf allgemeine Fragen“³⁸

Frage: Wenn jemand keine elektronische Kasse hat, zum Beispiel ein Straßenhändler, kann er dann handschriftlich eine Quittung ausstellen?

Antwort: *Der Gesetzgeber hatte sich bei der Einführung der Anforderungen an elektronische Aufzeichnungssysteme gegen eine Registrierkassenpflicht entschieden. Daher kann jeder Unternehmer auch eine offene Ladenkasse anstelle des Einsatzes eines elektronischen Aufzeichnungssystems verwenden. Eine Belegausgabepflicht besteht dann nicht. Es sind bei offenen Ladenkassen jedoch die gesetzlichen Vorschriften, wie z. B. § 146 Abgabenordnung, also einzelne, vollständige, richtige, zeitgerechte und geordnete Aufzeichnungen und weitere Vorschriften und Rechtsprechung zu beachten.*

Unabhängig davon, ob eine offene Ladenkasse oder ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird, kann die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben mittels der Kassen-Nachschau verifiziert werden.

Frage: Was passiert, wenn der Ausgabepflicht nicht entsprochen wird?

Antwort: *Der Verstoß gegen die Belegausgabepflicht ist nicht bußgeldbewehrt. Er könnte aber als Indiz dafür gewertet werden, dass den Aufzeichnungspflichten nicht entsprochen wurde.*

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Beleg und Belegausgabepflicht“³⁹

Frage: Welche Anforderungen gibt es an einen elektronischen Beleg (Form, Inhalt und Art der Zurverfügungstellung an den Kunden), um die erforderliche Prüffähigkeit bei der Kassen-Nachschau sicherzustellen?

Antwort: *Ein elektronischer Beleg muss inhaltlich den Anforderungen eines Papierbelegs entsprechen.*

³⁸<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

³⁹vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

Frage: Reicht es zur Erfüllung der Belegausgabepflicht aus, elektronisch erzeugte Kassenbelege auf einem Server zum Download bereitzustellen und dem Kunden den Downloadlink als QR-Code-Anzeige auf einer elektronischen Bestellhilfe oder einem Kundendisplay zur Verfügung zu stellen?

Antwort: *Vor Bereitstellung des Belegs muss die Transaktion abgeschlossen sein. Da der elektronische Kassenbeleg erstellt und zum Download zur Verfügung gestellt wird, ist die Belegausgabepflicht erfüllt.*

Frage: Auf welchen Belegen ist der QR-Code wichtig? Kann er bei z.B. Küchenbons und Eigenbelegen entfallen?

Antwort: *Ein QR-Code ist aktuell nicht gesetzlich vorgeschrieben. Er kann aber freiwillig zur leichteren Prüfbarkeit auf Belegen, die der Abwicklung von Geschäftsvorfällen dienen, abgebildet werden. Auf sog. Küchenbons oder Eigenbelegen ist eine Abbildung ebenfalls nicht erforderlich.*

Vereinzelte Landesfinanzbehörden haben ebenfalls Informationen zur Belegausgabepflicht veröffentlicht, die auszugsweise nachfolgend dargestellt werden, soweit diese Ausarbeitungen weitergehende Informationen enthalten. Zu beachten ist, dass diese Ausführungen nur die Rechtsauffassung der jeweiligen Landesfinanzbehörde wiedergeben.

Auszug aus den „Informationen zur Belegausgabepflicht („Bonpflicht“)" des Landesamtes für Steuern Niedersachsen⁴⁰

Frage: Wer ist zur Belegausgabe verpflichtet?

Antwort: (...) Wird in einem Betrieb kein Bargeld angenommen („cashfree“ - Bezahlung ausschließlich mit Kreditkarte oder Debitkarte), gilt diese Kasse nicht als Kassensystem. Eine Belegausgabeverpflichtung besteht für diese Betriebsform nicht.

Frage: Wie kann der Beleg an den Kunden ausgegeben werden?

Antwort: (...) Allerdings darf ein elektronischer Beleg nur mit Zustimmung des Kunden erstellt werden. Diese Zustimmung kann allgemein oder nur für den jeweiligen Einzelfall erklärt werden.

⁴⁰ vgl. https://lstn.niedersachsen.de/steuer/steuermerkblaetter_und_broschueren/steuermerkblaetter-broschueren-67732.html

Passage: Befreiung von der Belegausgabepflicht

Eine Befreiung von der Belegausgabepflicht kommt auf Antrag nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine sachliche oder persönliche Härte für den einzelnen Unternehmer besteht. Diese liegen vor, wenn z. B. durch höhere Gewalt eine Belegausgabe nicht möglich (Stromausfall, Wasserschaden, Ausfall der Belegausgabeeinheit usw.) oder wenn die Belegausgabepflicht für den Steuerpflichtigen im konkreten Einzelfall unzumutbar ist. Die Unzumutbarkeit muss durch den Unternehmer nachgewiesen werden. Daher müssen im Antrag geltend gemachte Gründe in jedem Fall gesondert, gegebenenfalls im Rahmen einer Kassen-Nachschau, geprüft und nach pflichtgemäßem Ermessen entschieden werden. Die vorgetragenen Gründe sind stets in Relation zu anderen, mit dem Antragsteller vergleichbaren Unternehmern zu bewerten. Der erhöhte Verbrauch an Bonrollen, die damit entstehenden Kosten und Umwelteinflüsse stellen für sich genommen keinen ausreichenden Grund dar, eine Befreiung zu genehmigen, da diese bei der Gesetzesentwicklung bereits eingeflossen sind und auch die elektronische Belegausgabe zulässig ist. Zu beachten ist, dass die Befreiung voraussetzt, dass durch die Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nicht eingeschränkt werden darf. Bei Antragstellung sollte dies durch Beifügung einer Bestätigung des Kassenherstellers nachgewiesen werden. Eine Befreiung von der Belegausgabepflicht führt nicht dazu, dass die Pflicht zur Ausstellung von Quittungen i. S. d. § 368 BGB, Rechnungen (vgl. §§ 14, 14a, 14b UStG) oder anderen Belegen (z. B. § 144 Abs. 4 AO) entfällt.

Für die Stellung eines mit einer **Begründung versehenen Befreiungsantrags** von der Belegausgabepflicht sollte beim Kassenhersteller bzw. beim Kassenfachhändler eine Bestätigung angefordert werden, dass die Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der TSE nicht einschränkt und dann dem Antrag sowie der Verfahrensdokumentation beigelegt werden.

Aktuell fehlt es an einer zwischen Bund und Ländern abgestimmten Auffassung der Finanzverwaltung, in welchen Fällen eine Befreiung zu gewähren ist. In der Praxis werden die Anträge vielfach aufgrund einer zu engen Auslegung der Vorschrift durch die Finanzverwaltung abschlägig entschieden, so dass der Anwendungsbereich faktisch leerläuft. Empfehlungen für die Durchführung eines Rechtsbehelfsverfahrens finden sich im Aufsatz von Doege (DStR 2020, 696). Dieser regt an, dass die Finanzbehörden um Ausführungen dazu gebeten werden sollten, „

- in welchen Fällen außerhalb der höheren Gewalt sie eine Härte iSd § 148 AO als gegeben ansehen würde,
- in welchen Härtefällen nach ihrem Verständnis das Steueraufkommen nicht beeinträchtigt wird,
- welche Funktion ihres Erachtens dem Tatbestandsmerkmal „Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen“ in § 146a Abs. 2 S. 2 AO zukommt,
- warum eine Härtefallprüfung gemäß § 148 AO bei Warenverkäufen an bekannte Personen durch die spezielle Regelung in § 146a Abs. 2 AO ausgeschlossen sein soll und wie dies verfassungsrechtlich vor Art. 3 GG gerechtfertigt ist und
- aus welchem Grund sich die gesetzliche Formulierung an die Rechtsprechung zur Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen anlehnt, wenn eine Befreiung nur unter engsten Ausnahmebedingungen vorgesehen sein soll.“

Das Sächsische Finanzgericht hat mit Beschluss vom 1. April 2020 (Az. 4 V 212/20) im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes als erstes Finanzgericht Ausführungen zur Befreiung von der Belegausgabepflicht getätigt.⁴¹

VII. Wie kann zukünftig im Rahmen einer Kassen-Nachschau der Datenzugriff erfolgen?

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde für die Finanzverwaltung mit der **Kassen-Nachschau** ein neues Prüfungsinstrument eingeführt. **Seit dem 1. Januar 2018** kann die Finanzverwaltung **unangekündigt während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten** zur Kassen-Nachschau erscheinen und zeitnah die ordnungsgemäße Erfassung und Verbuchung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme und sog. offener Ladenkassen überprüfen (§ 146b Abs. 1 AO).

Hinweis: Weitere Einzelheiten zur Kassen-Nachschau können dem [ZDH-Flyer „Die Kassen-Nachschau – das neue Prüfungsinstrument der Finanzverwaltung seit dem 1. Januar 2018“](#) entnommen werden, welcher kostenfrei zum Abruf bereit steht.

Ab dem 1. Januar 2020 sind der Finanzverwaltung zusätzlich die Daten nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle im Format der „Digitalen Schnittstellen der Finanzverwaltung für elektronische Aufzeichnungssysteme“ (DSFinV-K) zu übermitteln

⁴¹ <https://www.iww.de/quellenmaterial/id/215555>

bzw. herauszugeben. Damit kann der mit der Kassen-Nachschaubeauftragte Amtsträger zukünftig mit Hilfe eines Datenzugriffs die **Aufzeichnungen aus dem elektronischen Aufzeichnungs-/ Archivierungssystem im Format der DSFinV-K** sowie die **in der TSE abgesicherten Anwendungsdaten** (sog. „TAR-Files“) zur Verifikation der Protokollierung auswerten.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Kassen-Nachschaub und Datenspeicherung“⁴²

Frage: Ist es ausreichend, wenn nicht die Kasse die Daten aus der TSE auslesen und auf einen Datenträger schreiben kann, sondern die TSE für den Zugriff entnommen und z.B. auf einem PC ausgelesen werden muss?

Antwort: *Ja. Es gibt keine Vorgaben für den genauen Weg, auf dem die Daten zur Verfügung gestellt werden müssen. Die Daten müssen im Falle einer Außenprüfung oder Kassen-Nachschaub in dem in der BSI-TR_03151 spezifizierten TAR-Format übergeben werden.*

Frage: Dürfen Daten der Kasse (zur Erzeugung des DSFinV-K-Exports) in der Cloud gespeichert werden?

Antwort: *Ja. Es ist jedoch sicherzustellen, dass die Daten jederzeit für Prüfungszwecke im Rahmen einer Außenprüfung oder Nachschaub in engen zeitlichen Zusammenhang zur Verfügung gestellt werden können.*

Hinweise: In Fällen der **Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung oder der Übergangsregelung** stehen der Finanzverwaltung weder Daten aus einer TSE noch solche im Format der DSFinV-K abgesicherten Anwendungsdaten zur Verfügung. Wie bisher sind die **Daten in einem maschinell auswertbaren Format** zur Verfügung zu stellen (§ 147 Abs. 6 AO).

Da der auf die Anwendungsdaten der TSE beschränkte Datenzugriff keine umfängliche Prüfung wegen fehlender Kasseneinzeldaten ermöglicht und darüber hinaus technisch aufwendig ist, wird die Finanzverwaltung vermutlich nur zur Aufklärung zweifelhafter Sachverhalte oder bei Datenverlusten einen Zugriff auf die Anwendungsdaten der TSE verlangen.

⁴² vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

Im Rahmen der Kassen-Nachsicht kann der Amtsträger zukünftig in Fällen, noch **weitere Prüfungen** vornehmen. Dazu zählen u.a.

- die **Überprüfung der Belegausgabepflicht** bei elektronischen Aufzeichnungssystemen einschließlich einer **Prüfung des Belegs auf seine Mindestinhalte** i.S.d. § 6 KassenSichV,⁴³
- **Prüfung der Voraussetzungen bei einem Antrag auf Befreiung von der Belegausgabepflicht,**
- **Prüfung der Zertifikate** über die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung sowie
- ein **Abgleich zwischen den gemeldeten und den tatsächlich vorhandenen Kassensystemen.**⁴⁴

Ferner kann über die Validierung der Signatur auf dem ausgedruckten Beleg Umsatz, Umsatzsteuer und Bezahlart auf Korrektheit geprüft werden.

Fällt nur ein Teilbereich der Daten eines komplexen Softwaresystems unter die DSFinV-K, bleibt die Verpflichtung zur Verfügungstellung weiterer Daten aus anderen Teilbereichen des Systems (z. B. Warenwirtschaft) unberührt⁴⁵.

VIII. Was ist bei einem Systemwechsel zu beachten?

In den Fällen, in denen **neue elektronische Aufzeichnungssysteme angeschafft** werden, ist zu prüfen, ob die Hard- und Software der Kassen neben den aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten für die Dauer der Aufbewahrungspflicht vorzuhalten ist. Eine physische Aufbewahrung ist nur dann nicht erforderlich, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten müssen unter Einhaltung der Ordnungsvorschriften (§§ 145 -147 AO) **quantitativ und qualitativ gleichwertig** in ein neues elektronisches Aufzeichnungssystem oder in ein Archivsystem überführt werden. **Dies umfasst auch die Metadaten, Stammdaten, Bewegungsdaten sowie die erforderlichen Verknüpfungen.**
- Das neue elektronische Aufzeichnungssystem oder das Archivsystem muss in **quantitativer und qualitativer Hinsicht die gleichen Auswertungen** der aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten ermöglichen, welche das ursprüngliche elektronische Aufzeichnungssystem vorgehalten hat.⁴⁶

⁴³ Diese kann auch bei der Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung oder der Übergangsregelung in Anspruch genommen werden.

⁴⁴ Diese Prüfungsmöglichkeit kommt erst dann in Betracht, wenn das elektronische Meldeverfahren implementiert ist.

⁴⁵ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 4.3

⁴⁶ vgl. GoBD, Rz. 142 f.

Handlungsempfehlung: Da die **Vernichtung von Alt-Kassen** nicht mehr rückgängig gemacht werden kann, sollte zwingend vorher mit dem Steuerberater und dem Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler eine Prüfung erfolgen, ob die aufgezeichneten Daten trotz des Systemwechsels weiterhin den gesetzlichen Aufbewahrungspflichten entsprechend gespeichert bzw. archiviert werden. Ggf. sollte ein Antrag auf Bewilligung von Erleichterungen gem. § 148 AO gestellt werden.

Hinweis: Das **Bürokratieentlastungsgesetzes III** (BGBl I 2019, S. 1746 ff.) sieht eine zentrale Neuregelung für den Datenzugriff im Falle von Systemwechseln oder Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem vor. Danach ist es ausreichend, sofern noch nicht mit der Außenprüfung begonnen wurde, wenn nach Ablauf des 5. Kalenderjahres, das auf die Umstellung folgt, nur noch der Z3-Zugriff (Überlassung von Daten auf Datenträgern) zur Verfügung gestellt wird.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Kassen-Nachschau und Datenspeicherung“⁴⁷

Frage: Was ist bei einem Systemwechsel zu beachten? Welche Anforderungen gibt es für eine Aufbewahrung von Daten und Hardware?

Antwort: *Im Fall eines Systemwechsels oder einer Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus einem Produktivsystem darf von einer Aufbewahrung bislang verwendeter Hard- und Software nur dann abgesehen werden, wenn eine maschinelle Auswertbarkeit der Daten nebst Stammdaten und Verknüpfungen durch das neue oder ein anderes System uneingeschränkt gewährleistet ist. Für die TSE- und DSFinV-K-Daten ist die Auswertbarkeit im Rahmen einer Datenträgerüberlassung (sog. Z-3-Zugriff) schon durch deren Struktur gegeben. Andere aufbewahrungspflichtige Daten (also Daten, die Geschäftsvorfälle dokumentieren oder für deren Verständnis sie erforderlich sind), sind in geeigneter Form zu archivieren. Wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind, können nicht mehr benötigte Kassensysteme und TSEs grundsätzlich z. B. vernichtet, verkauft oder an den Leasinggeber bzw. Vermieter zurückgegeben werden. Diese Außerbetriebnahme ist über das Mitteilungsverfahren mitzuteilen. Die gesetzliche Änderung hinsichtlich des Datenzugriffs gemäß § 147 Abs. 6 S. 6 AO ab dem 1. Januar 2020 ist zu beachten (sh. Rz. 142 und Rz. 164 der GoBD).*

⁴⁷ vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>; das Thüringer Finanzministerium hat am 25. September 2020 im Rahmen einer Pressemitteilung darum gebeten, **von formlosen Mitteilungen über technische Sicherheitseinrichtung (TSE) bei elektronischen Aufzeichnungssystemen abzusehen**.

IX. Welche Anforderungen sind im Rahmen der Mitteilungspflicht an das Finanzamt zu beachten?

Die nachfolgend dargestellte **Mitteilungspflicht** an das zuständige Finanzamt **wurde** durch die am 6. November 2019 durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ergangene Nichtbeanstandungsregelung so lange **ausgesetzt**, bis eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit⁴⁸ vorhanden ist. (vgl. Kapitel III).

Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des § 146a Abs. 1 AO erfasst, hat dem zuständigen Finanzamt nach **amtlich vorgeschriebenen Vordruck** Folgendes mitzuteilen:

- Name des Steuerpflichtigen,
- Steuernummer des Steuerpflichtigen,
- Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
- Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Hinweis: Jedes mitzuteilende Kassensystem ist einer Betriebsstätte eindeutig zuzuordnen. Wird die Zuordnung eines Kassensystems geändert, in dem es in einer anderen Betriebsstätte verwendet wird, muss die Anmeldung entsprechend korrigiert werden.

Werden **mehrere elektronische Aufzeichnungssysteme in einem Verbundsystem** (z. B. im Rahmen des **sog. Durchbedienens**) mit einer TSE verbunden sein, so ist jedes einzelne verwendete Gerät dem Finanzamt mitzuteilen. Sofern einzelne elektronische Aufzeichnungssysteme ohne Kassenfunktion (z. B. „reine Waagen) mit einem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion i. S. v. § 146a AO i.V.m. § 1 S. 1 KassenSichV verbunden wurden, ist nur das elektronische Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion und nicht die damit verbundenen elektronischen Aufzeichnungssysteme ohne Kassenfunktion mitteilungspflichtig.

Die Mitteilung ist **innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme** des elektronischen Aufzeichnungssystems zu erstatten.⁴⁹

⁴⁸ Der Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im Bundessteuerblatt Teil I gesondert bekannt gegeben.

⁴⁹ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 9.1.2

Werden Kassensysteme nicht erworben, sondern z. B. geleast oder geliehen, ist statt des Anschaffungsdatums das Datum des Leasingbeginns / Beginn des Leihvertrags / Beginn der Zurverfügungstellung zu übermitteln. Die Mitteilungspflicht kann auch durch eine bevollmächtigte Person (z. B. Steuerberater, Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler) erfüllt werden.

Ferner können **fehlerhaft abgegebene Mitteilungen** korrigiert werden. Hierzu ist das elektronische Aufzeichnungssystem eindeutig zu identifizieren und mit den richtigen Angaben zu ersetzen, damit eine eindeutige Zuordnung der richtigen Werte des zu korrigierenden Systems erfolgen kann.⁵⁰

Durch die Mitteilungen kann die Finanzverwaltung überprüfen, ob die TSE zertifiziert ist, welchen aktuellen Stand das Kassensystem hat, wie viele Kassensysteme verwendet werden und in welcher Betriebsstätte sowie ab wann diese zur Erfassung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben etc. genutzt wurden.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO“⁵¹

Frage: Wie funktioniert das Meldeverfahren bei Kurzfrist-Leihgeräten?

Antwort: *Es gelten die gleichen Regeln wie bei Kauf, Leasing, Miete o.ä. Der Entleiher hat seine Mitteilungspflicht nach § 146a Abs. 4 AO gegenüber der Finanzbehörde zu erfüllen.*

X. Technische Störungen der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung – was nun?

In Fällen, in denen die **TSE ausfällt**, sind die Ausfallzeiten und der Ausfallgrund zu dokumentieren. Die Dokumentation kann auch automatisiert durch das elektronische Aufzeichnungssystem erfolgen.

Soweit der Ausfall lediglich die TSE betrifft, wird es nicht beanstandet, wenn das elektronische Aufzeichnungssystem bis zur Beseitigung des Ausfallgrundes weiterhin genutzt wird. Der Ausfall der TSE muss auf dem **Beleg** (z. B. durch eine fehlende Transaktionsnummer oder eine sonstige eindeutige Kennzeichnung) ersichtlich sein. Die Belegangaben zu Datum und Uhrzeit müssen in diesem Fall von dem elektronischen Aufzeichnungssystem bereitgestellt werden.⁵²

⁵⁰ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 9.3.1

⁵¹ vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

⁵² vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.3

Der Betriebsinhaber hat **unverzüglich** (d. h. ohne schuldhaftes Zögern) die jeweilige Ausfallursache zu beheben, Maßnahmen zu deren Beseitigung zu treffen und dadurch sicherzustellen, dass die Anforderungen des § 146a AO so zügig wie möglich wieder eingehalten werden.⁵³

Exkurs: Bei **Ausfall des elektronischen Aufzeichnungssystems** ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig⁵⁴. Dabei sind die Anforderungen an die Führung einer sog. „offenen Ladenkasse“ zu beachten. Die **Ausfallzeit** des elektronischen Aufzeichnungssystems ist zu **dokumentieren** und soweit vorhanden durch Nachweise zu belegen (z. B. Rechnung über Reparaturleistung).

Fällt das elektronische Aufzeichnungssystem vollumfänglich aus, entfällt die Belegausgabepflicht. Gleiches gilt für den vollumfänglichen **Ausfall der Druck- oder Übertragungseinheit für den elektronischen Beleg**. Zu beachten ist dann, dass das Aufzeichnungssystem i. S. d. § 146a Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 1 S. 1 KassenSichV weiterhin genutzt werden muss⁵⁵.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE)“⁵⁶

Frage: Kann man bei Ausfall oder Nichterreichbarkeit einer TSE (z.B. bei einer Cloud-Lösung oder einer zentralen TSE im eigenen Rechenzentrum) auf eine zweite TSE zugreifen?

Antwort: *Nach Nr. 1.3. des AEAO zu § 146a muss ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder eine Gruppe elektronischer Aufzeichnungssysteme bei störungsfreier Verwendung genau einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zugeordnet sein. Im Falle einer Störung darf also auf eine zweite TSE zugegriffen werden.*

⁵³ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.5

⁵⁴ vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.6

⁵⁵ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.4

⁵⁶ vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

XI. Was muss im Rahmen der elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen zukünftig beachtet werden?

Bei den in den Kassensystemen aufgezeichneten Geschäftsvorfällen bzw. anderen Vorgängen handelt es sich um elektronische Grund(buch)aufzeichnungen, mit denen der Betriebsinhaber seine Einzelaufzeichnungspflichten erfüllt. Diese unterliegen einer **zehnjährigen Aufbewahrungspflicht** (§ 147 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 AO).

Daneben sind auch die Daten aus der TSE, alle Versionen der Verfahrensdokumentation (vgl. Kapitel XII) sowie alle relevanten sonstigen Dokumente (wie z.B. branchenspezifische Aufzeichnungen, Preisaufzeichnungen, Speise- und Getränkekarten) über die zehnjährige Aufbewahrungsfrist **jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar** aufzubewahren.

Bei der **Überführung** der in einer **TSE abgesicherten Anwendungsdaten in ein Aufbewahrungssystem** sind verschiedene Voraussetzungen zu beachten. So muss u. a. ein späterer Export der Daten nach einer in der Technischen Richtlinie BSI TR-03153 vorgeschriebenen Form (TAR-Files in definierter Form) erfolgen können und die in den Technischen Richtlinien aufgeführten Datenfelder enthalten. Nach diesem Export können die Daten auf dem Speichermedium der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung gelöscht werden. Ferner muss die Verkettung der Transaktionen erhalten werden, wofür die vollständige Archivierung der Log-Nachrichten aller Absicherungsschritte (Start, Update und Beendigung des Vorgangs) erforderlich ist. Werden über die abgesicherten Anwendungsdaten aus der TSE hinaus auch die **übrigen Daten des Kassensystems** in das Aufbewahrungssystem überführt, muss das Aufbewahrungssystem den Datenexport im Format der DSFinV-K sicherstellen.⁵⁷

Hinweis: Eine **Verdichtung von Daten** im Archivsystem ist für die Dauer der Aufbewahrungsfrist **unzulässig**.

⁵⁷ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 8.2

Exkurs: Bei der Aufbewahrung der Kassenaufzeichnungen sind die allgemeinen Anforderungen für die Aufbewahrung elektronischer Daten zu beachten (§§ 145, 146, 147 AO). Insbesondere müssen diese Daten im Ursprungsformat während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sein und unverzüglich lesbar gemacht werden können.

Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung zu den Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Vorlagepflichten steuerrelevanter Unterlagen (u a. Dokumente, Daten) in den „**Grundsätzen zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)**“⁵⁸ festgelegt.

XII. Was bedeuten die Neuregelungen für die Verfahrensdokumentation?

Eine Verfahrensdokumentation ist eine **wichtige Grundlage für die Beweiskraft einer manuellen oder IT-gestützten Kassensführung** sowie der damit verbundenen sonstigen handels- und/oder steuerrechtlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten. Gesetzliche Vorgaben an den Inhalt einer Verfahrensdokumentation bestehen nicht. Ausweislich der GoBD (Rz. 153) besteht eine Verfahrensdokumentation in der Regel aus einer **allgemeinen Beschreibung**, einer **Anwenderdokumentation**, einer **technischen Systemdokumentation** und einer **Betriebsdokumentation**. Die Verfahrensdokumentation muss stets sowohl die in der Praxis vorherrschenden Prozesse und die eingesetzten Komponenten des Datenverarbeitungssystems als auch die historischen Verfahrensinhalte abbilden. **Daher muss bei den Umsetzungen der Neuregelungen auch die Anpassung der Verfahrensdokumentation erfolgen.**

Exkurs: Die **allgemeine Beschreibung** enthält Angaben zur Organisation des Unternehmens (Aufbau- und Ablauforganisation). Hierzu zählt u. a. auch ein Überblick über die eingesetzten Kassensysteme sowie deren Einsatzorte und die Organisation der Kassensführung.

Die **Anwenderdokumentation** muss alle Informationen beinhalten, die für eine sachgerechte Bedienung einer IT-Anwendung erforderlich sind. Hierzu zählen u. a. auch die Bedienungsanleitung und das Programmierhandbuch für das Kassensystem sowie das Konfigurationsprotokoll bzw. Einrichtungsprotokoll des Kassensystems.

⁵⁸ vgl.

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/2019-11-28-GoBD.pdf?__blob=publicationFile&v=5

Die **technische Systemdokumentation** ist die Grundlage für die Aufstellung und Einrichtung eines sicheren und geordneten Kassensystems sowie für die Wartung und Aufrechterhaltung eines sicheren und geordneten DV-Betriebs. Sie umfasst u.a. eine technische Beschreibung der eingesetzten Hard- und Software, die Sicherstellung der Unveränderbarkeit der elektronischen Aufzeichnungen und Angaben zu Schnittstellen. Folglich ist die technische Systemdokumentation im Hinblick auf die Nachrüstung bzw. des Austausches des Kassensystems und die Einbindung einer TSE zur Sicherstellung der Unveränderbarkeit der Kassenaufzeichnungen zu überarbeiten.

Die **Betriebsdokumentation** dient der Dokumentation der ordnungsgemäßen Anwendung des Verfahrens und beinhaltet insbesondere detaillierte Ausführungen zu den sachlogischen Prozessen und Verfahren einer ordnungsmäßigen Kassenführung. Daher sind u. a. ergänzende Ausführungen zur Belegausgabe, der Meldung der Kassensysteme sowie der Sicherstellung des Datenzugriffs vorzunehmen.

Hinweis und Handlungsempfehlung: Der Betriebsinhaber hat für die Einhaltung der Ordnungsvorschriften i.S.d. §§ 145- 147 AO Kontrollen einzurichten, auszuüben und zu protokollieren (sog. **internes Kontrollsystem**, welches **Bestandteil der Verfahrensdokumentation** ist). Im Grundsatz gehören zum internen Kontrollsystem die Einrichtung einer Zugangs- und Zugriffsberechtigungskontrolle, Funktionstrennungen, Erfassungskontrollen (z. B. in Form von Fehlerhinweisen, Plausibilitätsprüfungen), Abstimmungskontrollen bei der Dateneingabe, Verarbeitungskontrollen sowie Schutzmaßnahmen gegen die beabsichtigte und unbeabsichtigte Verfälschung von Programmen, Daten und Dokumenten. Ein wirksames internes Kontrollsystem erfordert auch die **Erstellung einer Kassieranleitung** für die Mitarbeiter.

Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass die Erstellung einer Verfahrensdokumentation regelmäßig vernachlässigt wird. Die Verfahrensdokumentation dient der Finanzverwaltung dazu, sich in angemessener Zeit einen Überblick über die formelle und sachliche Richtigkeit der IT-gestützten Buchführung - und damit auch über die Kassenführung – zu verschaffen. **Eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation führt in der Regel zum Vorliegen eines schwerwiegenden formellen Mangels und damit zur Schätzungsbezugnis der Finanzverwaltung.** Nur soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zur Verwerfung der Buchführung berechtigt⁵⁹.

⁵⁹ vgl. GoBD, Rz. 155

Da das Fehlen einer Verfahrensdokumentation mit dem erheblichen Risiko verbunden ist, dass die Finanzverwaltung das Vorliegen eines formellen Mangels mit sachlichem Gewicht bejaht, sollte gemeinsam mit dem Steuerberater und/oder einem externen Dienstleister eine Verfahrensdokumentation erstellt werden. Dies gilt umso mehr, als dass die Finanzverwaltung sowohl im Rahmen von Kassen-Nachschau als auch von Betriebsprüfungen verstärkt die Vorlage einer Verfahrensdokumentation verlangt.

Der Deutsche Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystemtechnik e.V. hat eine [Muster-Verfahrensdokumentation zur ordnungsmäßigen Kassenführung](#) erstellt, welche kostenlos auf der Internetseite www.dfka.net abrufbar ist.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Aufzeichnungssystem“⁶⁰

Frage: Welche Auswirkungen haben DSFinV-K und TSE auf den Umfang der Verfahrensdokumentation und Protokollierung?

Antwort: *Auf eine detaillierte Beschreibung der standardisierten Teile (TSE, Schnittstellen, Datenformate) kann im Rahmen der Systemdokumentation verzichtet werden. Im Übrigen ist eine Systemdokumentation in Abhängigkeit des jeweils eingesetzten Systems als Teil der Verfahrensdokumentation zu erstellen.*

Frage: Welche Besonderheiten sind bei wechselnden Kassenschubladen zu beachten?

Antwort: *Beim Einsatz wechselnder Kassenschubladen ist kein Kassenabschluss bei jedem Wechsel vorgeschrieben. Die Schublade ist allerdings nicht als ein Aufzeichnungssystem zu verstehen. Weiterhin bleibt die im Einsatz befindliche Kasse das System, auf das abgestellt wird. Es ist darauf zu achten, dass eine Kassensturz-Fähigkeit hergestellt wird. Diese Anforderung kann erreicht werden, wenn z. B. in den DSFinV-K-Export in der Datei Bonkopf_Zahlarten die entsprechende Schubladenummer als zusätzliches Feld exportiert würde. Der Datenkranz der DSFinV-K wurde zur Möglichkeit der zusätzlichen Aufnahme systemrelevanter Informationen offengehalten (vgl. Nr. 1.3 der DSFinV-K). Auf die Besonderheit eines gemeinsamen Bargeldbestandes mehrerer einzelner Aufzeichnungssysteme ist in einer Verfahrensdokumentation hinzuweisen. Die Kassensturzfähigkeit kann auch in diesem Fall sichergestellt werden. Zur Ermittlung des Bargeldbestandes, zur Abrechnung und Verwaltung einzelner Schubladen getrennt vom eigentlichen Kassensystem genutzte BackOffice-Systeme fallen nicht zwingend unter § 146a AO. Wenn es sich um vollumfänglich getrennte Systeme handelt, müssen die Daten aus diesem System allerdings im Rahmen einer Außenprüfung nach § 147 AO im Rahmen des Datenzugriffs zur Verfügung gestellt werden können.*

⁶⁰ vgl. <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

XIII. In welchen Fällen können Erleichterungen beim Finanzamt nach § 148 AO beantragt werden?

Auf der Grundlage des § 148 AO **können** Finanzbehörden für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen **Erleichterungen** bewilligen, wenn die Einhaltung der durch Gesetze begründeten **Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten** Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.

Neben den in den vorstehenden Kapiteln dargestellten Fallgestaltungen (Befreiung von der Belegausgabepflicht, Aufbewahrung von Daten nach Systemwechsel, Verlängerung der Frist zur Aufrüstung der Kassensysteme bzw. Neuanschaffung von Kassensystemen) kann auch die **Befreiung von der Verpflichtung zur Verwendung einer TSE** gem. § 148 AO beantragt werden. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde ausgeführt, dass dies möglich wäre, wenn **geschlossene Warenwirtschaftssysteme** verwendet würden, bei denen Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen seien, und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt werde.

Die Stellung eines Antrags auf Gewährung von Erleichterungen gem. § 148 AO kommt auch für die Fälle in Betracht, in denen bauartbedingt nicht aufrüstbare **Registrierkassen vor dem 25. November 2010 angeschafft** und im Zeitraum zwischen dem 25. November und dem 31. Dezember 2016 **aufgerüstet** wurden, so dass eine Vergleichbarkeit mit den Registrierkassen besteht, die von der Übergangsregelung (Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO) umfasst sind (vgl. im Einzelnen Hinweis Kapitel III).

XIV. Welche Sanktionen drohen bei Nichteinhaltung der neuen Anforderungen an die Kassenführung?

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurde der Tatbestand des § 379 AO (Steuergefährdung) ergänzt. Künftig können u.a. folgende vorsätzlich oder leichtfertige Handlungen mit einer **Geldbuße von bis zu 25.000 Euro** geahndet werden:

- Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge werden nicht oder in tatsächlicher Hinsicht unrichtig aufgezeichnet oder verbucht (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 AO),
- ein elektronisches Aufzeichnungssystem wird für Grundaufzeichnungen verwendet, das nicht jeden Geschäftsvorfall oder anderen Vorgang einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet aufzeichnet (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 AO),
- ein elektronisches Aufzeichnungssystem für Grundaufzeichnungen im Sinne der KassenSichV wird nicht oder nicht richtig mittels einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung geschützt (§ 379 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 AO),

- entgegen § 146a Abs. 1 S. 5 AO wird gewerbsmäßig ein dort genanntes System oder dort genannte Software in den Verkehr gebracht oder beworben

und dadurch wird ermöglicht, Steuern zu verkürzen oder nicht gerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen.

Auszug aus der Orientierungshilfe des BMF „Thema: Verbot des In-Verkehr-Bringens und den Rechtsfolgen bei Verstoß gegen § 146a AO“⁶¹

Frage: Was passiert, wenn ich ein aufrüstbares Kassensystem verwende, aber trotzdem bis zum 31. Dezember 2022 mit einer Aufrüstung warte?

Antwort: *Nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. Abs. 6 AO ist das eine Ordnungswidrigkeit, die mit bis zu 25.000 Euro Bußgeld belegt ist. Das Bußgeld kann unabhängig davon, ob es tatsächlich eine Manipulation oder Steuerverkürzung gegeben hat, verhängt werden.*

Frage: Dürfen nicht aufrüstbare, gebrauchte Geräte, die nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 in Verkehr gebracht, aber nach dem 1. Januar 2020 vom Steuerpflichtigen erworben wurden, auch bis zum 31. Dezember 2022 eingesetzt werden?

Antwort: *Diese Geräte dürfen ab dem 1. Januar 2020 nicht mehr vertrieben oder beworben werden. Dies gilt auch für gebrauchte Geräte. Da sie in diesem Fall vom Steuerpflichtigen nach dem 1. Januar 2020 angeschafft werden, gilt die Übergangsregelung des Art. 97 § 30 Abs. 3 EGAO nicht. Die Geräte dürften also nicht genutzt werden.*

Hinweis: Sowohl die Verletzung der Belegausgabepflicht (vgl. Kapitel V) als auch eine nicht erfolgte Mitteilung an das zuständige Finanzamt (vgl. Kapitel VIII) sind nicht bußgeldbewährt.

⁶¹<https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2020-02-18-steuergerechtigkeit-belegpflicht.html>

XV. Besondere Praxistipps für die Kassenführung zu Zeiten der Corona-Pandemie

In Zeiten der **Corona-Pandemie** werden Betriebe mit behördlichen Auflagen konfrontiert, die sich gravierend auf den Betriebsablauf und damit auch auf die Möglichkeit der Erzielung von Einnahmen auswirken. Wird die Kassenbuchführung in einigen Jahren im Rahmen einer Betriebsprüfung hinsichtlich deren Ordnungsmäßigkeit überprüft, könnten sich aufgrund der regional verschieden geregelten behördlichen Auflagen „auffällige“ Abweichungen in den von der Finanzverwaltung durchgeführten Analysen ergeben. Daher kommt der **Nachvollziehbarkeit der Kassenaufzeichnungen gerade in Zeiten der Corona-Pandemie eine verstärkte besondere Bedeutung** zu. Etwaige „Auffälligkeiten“ könnten durch die Führung einer „**Corona-Dokumentation**“ entkräftet und somit Nachkalkulationen und Schätzungen verhindert werden.

Hinweis: Der ZDH hat auf seiner Internetseite ein Muster zur Unterstützung der Betriebe veröffentlicht.⁶²

XVI. Wo finden Sie weiterführende Informationen?

- [Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016](#)
- [Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr \(Kassensicherungsverordnung – KassenSichV\) vom 26. September 2017](#)
- [Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme \(DSFinV-K\)](#)

- [DFKA-Taxonomie](#)
- [DFKA-Muster-Verfahrensdokumentation zur ordnungsmäßigen Kassenführung Version 2.0 \(inclusive Beiblatt zur TSE](#)

- [Anwendungserlass zu § 146 AO \(IV A 4 - S 0316/13/10005 :053\) vom 19. Juni 2018](#)
- [Anwendungserlass zu § 146a AO \(IV A 4 -S 0316-a/20/10003 :002\) vom 28. Mai 2020](#)
- [Anwendungserlass zu § 146b AO \(IV A 4 - S 0316/13/10005 :054\) vom 29. Mai 2018](#)

- [Landesamt für Steuern Niedersachsen „Merkblatt Kassenführung“ Stand 01.Januar 2020](#)
- [Landesamt für Steuern Niedersachsen „Informationen zur Belegausgabepflicht \(„Bonpflicht“\)" Stand 20. Februar 2020](#)

⁶²vgl. <https://www.zdh.de/fachbereiche/steuern-und-finanzen/kassenfuehrung/corona-dokumentation-gut-geruestet-bei-zukuenftigen-betriebspruefungen-und-nachschaue/>

- [Senatsverwaltung für Finanzen Berlin „Informationen zum Thema »Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung«“ vom 12. Februar 2019](#)
- Oberfinanzdirektion Karlsruhe „Informationen zum Thema »Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung« Verfügung vom 7. August 2020 – S 0315 – St 42; DStR 2020, S. 2254 ff.
- [Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung – Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten im Bargeldbereich ab dem 01.01.2020](#) – Stand 01.01.2020 des Finanzministerium Mecklenburg-Vorpommern

- [FAQ-Katalog des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik \(BSI\)](#)

- [FAQ-Katalog des BMF „Antworten auf allgemeine Frage“ und „Orientierungshilfe für die Anwendung des § 146a AO und der KassenSichV“](#)

Diese Ausarbeitung hat den Stand März 2021. Aktuell besteht in Teilen noch eine unklare Rechts- und Umsetzungslage. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert. Der ZDH übernimmt dennoch keine Haftung für die Richtigkeit und Vollständigkeit dieser Ausarbeitung. Alle Angaben und Informationen stellen weder eine Rechtsberatung noch eine steuerliche Beratung dar. Zur verbindlichen Klärung entsprechender rechtlicher und/oder steuerlicher Fragen wenden Sie sich bitte an Ihren Rechtsanwalt und/oder Steuerberater.

Ansprechpartnerin:

Abteilung Steuer- und Finanzpolitik, Daniela Jope, Referatsleiterin, Tel.: 030-20619-294,
jope@zdh.de