



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 November 2019

Inhaltsverzeichnis

I. Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme müssen vor Manipulationen geschützt werden?.....	3
II. Woraus besteht eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung und wie kann diese implementiert werden?	6
III. Was passiert, wenn die Kassen wegen fehlender Verfügbarkeit von TSEs nicht bis 1. Januar 2020 aufgerüstet werden können? Was bedeutet die Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung?	10
IV. In welchen Fällen können vorhandene Kassen aufgrund einer Übergangsregelung noch bis Ende 2022 verwendet werden?.....	11
V. Welche Anforderungen sind aufgrund der neu eingeführten Belegausgabepflicht zu beachten?	14
VI. Wie kann zukünftig im Rahmen einer Kassen-Nachschau der Datenzugriff erfolgen?.....	18
VII. Was ist bei einem Systemwechsel zu beachten?	19
VIII. Welche Anforderungen sind im Rahmen der Mitteilungspflicht an das Finanzamt zu beachten?	20
IX. Technische Störungen der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung – was nun?	22
X. Was muss im Rahmen der elektronische Aufbewahrung der Aufzeichnungen zukünftig beachtet werden?	23
XI. Was bedeuten die Neuregelungen für die Verfahrensdokumentation?.....	24
XII. In welchen Fällen können Erleichterungen beim Finanzamt nach § 148 AO beantragt werden?.....	26
XIII. Welche Sanktionen drohen bei Nichteinhaltung der neuen Anforderungen an die Kassenführung?.....	26
XIV. Wo finden Sie weiterführende Informationen?	27

Eine ordnungsmäßige Kassenführung ist insbesondere für bargeldintensive Betriebe von zentraler Bedeutung. Werden die Kassenaufzeichnungen im Rahmen einer Kassennachschaufung 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.

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

¹ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.2

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.**

Hinweis: 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.

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.“

² vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.2.4

Exkurs und Handlungsempfehlung: Es besteht weiterhin **keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems**³ (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-Nachschauen 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.

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 Bereichen⁴ :

- 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 sind⁵ .
- Zur Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht sowie der progressiven und retrograden Prüfbarkeit sind die einzelnen, aufgezeichneten „Kassen-Daten“ in einem maschinell auswertbaren Format⁶ 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.

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-Nachschaufung zwingend erforderlich. Daher sollte mit dem Kassenhersteller bzw. Kassenfachhändler geklärt werden, nach welchem Standard die Kassendaten aufgezeichnet werden.

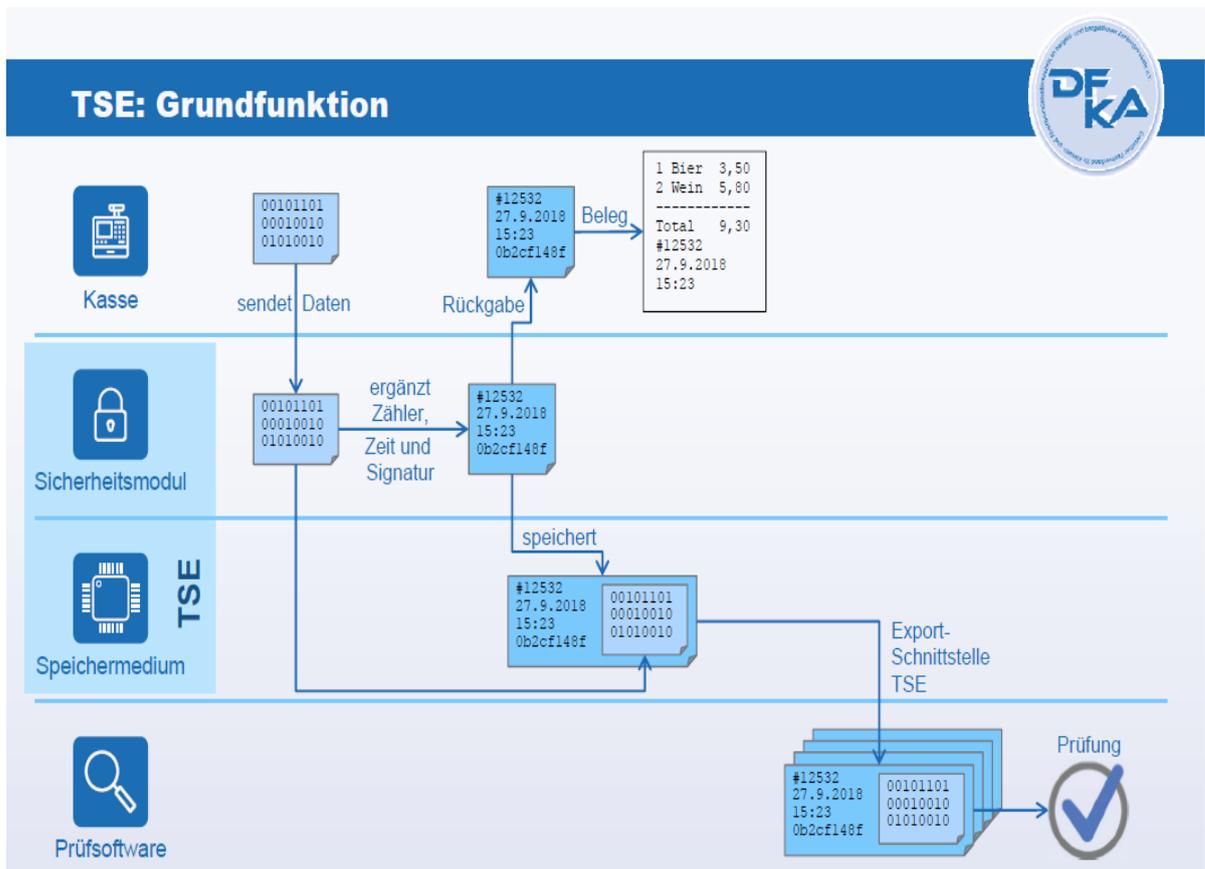
Die Daten des **Geschäftsvorfalles** oder eines **anderen Vorgangs** werden über die einheitliche digitale Schnittstelle (s.o.) vom Kassensystem an die TSE übergeben. In der TSE vergibt das Sicherheitsmodul eine eindeutige fortlaufende **Transaktionsnummer**, erfasst den **Beginn sowie das Ende der Transaktion** und erzeugt einen **Prüfwert** über

⁴ vgl. DSFinV-K, Rz. 1.1

⁵ vgl. AEAO zu § 146a

⁶ vgl. GoBD, Rz. 176 ff.

die Daten der Transaktion. Die gesicherten Transaktionsdaten werden sodann auf dem Speichermedium gespeichert und können im Falle einer Kassen-Nachschau oder einer Außenprüfung über eine sog. Exportschnittstelle 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, Geldtransit⁷.

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 nachprüfaren Dokumentation der zutreffenden und vollständigen Erfassung der Geschäftsvorfälle notwendig sind⁸. 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)

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 wird⁹. 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 zur 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**

⁷ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.8

⁸ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.9

⁹ 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.

Verbund befindlichen elektronischen Aufzeichnungssysteme gemeinsam nutzen¹⁰. 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.¹¹
- Soll eine größere Anzahl Kassen gesichert werden, so kann dies mit Hilfe einer „**Mehrplatz-TSE**“ entweder durch die Einbindung eines **Servers** oder einer **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 erforderlich. Durch diese ist eine „sichere Verbindung“ zwischen den einzelnen Komponenten herzustellen, um Manipulationen auf den Verbindungswegen zu verhindern.¹²

Hinweis und Handlungsempfehlung: Mit dem Kassenhersteller sollte zeitnah Kontakt aufgenommen und besprochen werden, welche Kassen und ggf. Waagen mit einer TSE gesichert werden müssen (vgl. Kapitel I) und in welcher Form die Einbindung einer bzw. mehrerer TSEs erfolgen soll.

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** stehen, muss beim Finanzamt ein Antrag auf Verlagerung der Buchführung ins Ausland gem. § 146 Abs. 2a AO gestellt werden.

Für die Erteilung der Bewilligung des obigen Antrags sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Der Steuerpflichtige teilt der zuständigen Finanzbehörde den Standort des Datenverarbeitungssystems und bei Beauftragung eines Dritten dessen Namen und Anschrift mit.
- Der Steuerpflichtige kommt seinen Pflichten gemäß §§ 90, 93, 97, 140 bis 147 und 200 Abs. 1 und 2 AO ordnungsgemäß nach.
- Der Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO ist in vollem Umfang möglich.
- Die Besteuerung wird hierdurch nicht beeinträchtigt.

¹⁰ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.3

¹¹ <https://dfka.net/unsere-themen/neue-gesetzliche-anforderungen-fuer-kassensysteme-3/>

¹² <https://dfka.net/unsere-themen/neue-gesetzliche-anforderungen-fuer-kassensysteme-3/>

Möglicherweise wird das Erfordernis der Antragstellung bei einem Standort des Servers innerhalb der EU in der Zukunft entbehrlich. Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ eine entsprechende Änderung des § 146 Abs. 2a AO angeregt. Der Ausgang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt daher abzuwarten.

Ein Kassensystem oder eine Gruppe von Kassensystemen muss bei störungsfreier Verwendung genau einer TSE zugeordnet sein¹³. In der Folge kann bei **Ausfall oder Nichterreichbarkeit einer TSE** auf eine andere TSE zugegriffen werden.

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-Nachschau 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.

III. Was passiert, wenn die Kassen wegen fehlender Verfügbarkeit von TSEs nicht bis 1. Januar 2020 aufgerüstet werden können? Was bedeutet die Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung?

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“¹⁴ 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.**

¹³ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 1.3

¹⁴ vgl.

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

Hinweis und Handlungsempfehlung: Ob die Nichtbeanstandungsregelung sich auch auf die Fälle erstreckt, in denen eine PC-Kasse nicht aufrüstbar ist oder eine Registrierkasse vor dem 26. November 2010 angeschafft wurde, ist zurzeit nicht abschließend geklärt. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Finanzverwaltung eine enge Auslegung der Nichtbeanstandungsregelung vornimmt und die Anschaffung neuer Kassen bis spätestens zum 31. Dezember 2019 als erforderlich ansieht.

Der ZDH teilt eine enge Auffassung nicht und wird sich für eine sachgerechte Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung einsetzen. **Rein vorsorglich sollte aus Gründen der Rechtssicherheit ein Antrag gem. § 148 AO auf entsprechende Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung gestellt werden.** Im Vergleich zu den Fallkonstellationen, in denen die Nichtbeanstandungsregelung in Anspruch genommen werden kann, ergibt sich für die Finanzverwaltung kein erhöhtes Besteuerungsrisiko, denn die Kassen erfüllen die Anforderungen der KassenRL 2010 und es fehlen jeweils die TSEs, so dass auch die Belegangaben entsprechend deckungsgleich sind. Ferner ist eine sachliche Härte dadurch gegeben, dass Kassen erworben werden müssen, die nur in Teilen „TSE-Ready“ sind, so dass ein erhöhter und unverhältnismäßiger Umstellungsaufwand entsteht.

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

Handlungsempfehlung: Auch wenn durch die Veröffentlichung der Nichtbeanstandungsregelung eine Rechtssicherheit für die Fälle geschaffen wurde, in denen die Kassensysteme nicht fristgerecht aufrüstet werden können oder noch keine Kassensysteme zu erwerben sind, die mit einer TSE ausgerüstet sind, sollte dies nicht dazu führen, dass die Umsetzung der neuen Anforderungen länger als notwendig hinausgezögert wird.

Zumindest sollte mit dem Steuerberater und dem Kassensachhändler die Umsetzung der neuen Anforderungen geplant werden. Hierbei ist auch zu prüfen, ob die Übergangsregelung (vgl. Kapitel IV) in Anspruch genommen werden kann.

IV. 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**.

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 ersichtlich¹⁵.

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.

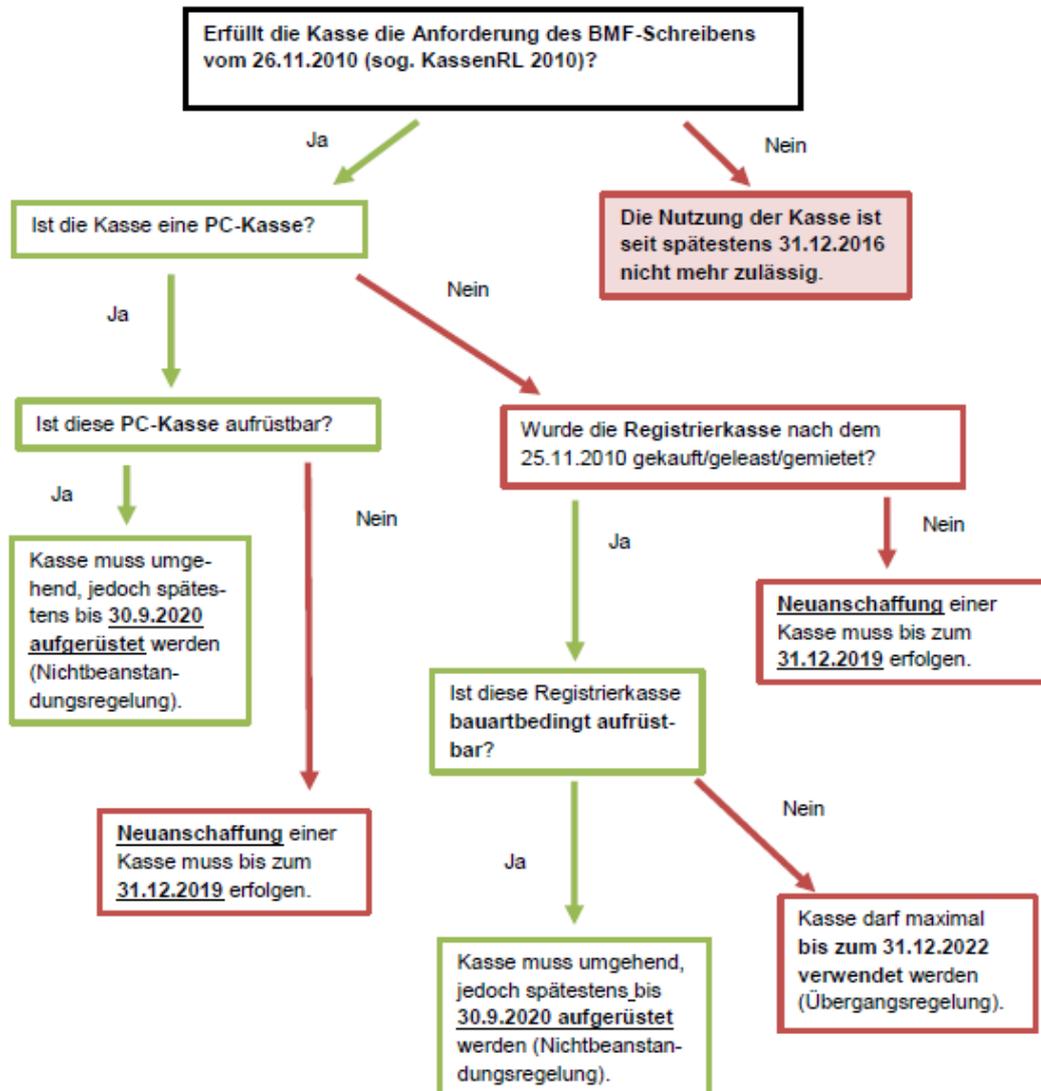
In jedem Fall sollten die Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 überprüft werden. Dieses verlangt, ebenso wie die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, auch die Aufbewahrung und Vorlage der Organisationsunterlagen, wie z. B. die Programmierprotokolle des eingesetzten Kassensystems¹⁶.

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.

¹⁵ so auch Achilles, AEO zu § 146a – Manipulationsschutz für elektronische Aufzeichnungssysteme auf der Zielgerade?, DB 2019, S. 1922

¹⁶ „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).“

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



V. 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.

Hinweis: 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)¹⁷.

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.

¹⁷ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.4

Bereitstellung in Papierform	Elektronische Bereitstellung
	Nur zulässig bei Zustimmung des 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 ¹⁸ .
<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 Sichtbarmachung an einem Bildschirm des Unternehmers (Terminal/Kassendisplay).</p>

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 werden¹⁹.

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.

¹⁸ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 6.6

¹⁹ 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.

2. Belegangaben

Durch die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) sind die Mindestangaben für einen Kassenbeleg, 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,
- 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 anerkannt²⁰. 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-Nachschau erfolgt dann eine maschinelle Prüfung des Kassenbelegs durch die Auslesung des QR-Codes. Die Kassen-Nachschau kann u. U. bereits beendet sein, wenn die Beleg-

²⁰ vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.3

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 kann²¹.

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**.

Eine Befreiung kommt nur dann in Betracht, wenn nachweislich eine **sachliche oder persönliche Härte** für den einzelnen Betriebsinhaber besteht. Die mit der Belegausgabepflicht **entstehenden Kosten stellen für sich allein keine sachliche Härte** im Sinne des § 148 AO dar. Ferner setzt die Befreiung von der Belegausgabepflicht voraus, dass durch die **Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nicht eingeschränkt wird**²².

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 werden²³.

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 beigefügt werden.

Aktuell fehlt es an einer zwischen Bund und Ländern abgestimmten Auffassung der Finanzverwaltung, in welchen Fällen eine Befreiung zu gewähren ist.

²¹ vgl. DSFinV-K Anhang I, Nr. 2

²² vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 6.9

²³ 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.

VI. 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 bzw. herauszugeben. Damit kann der mit der Kassen-Nachschau beauftragte 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.

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.

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

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,²⁴
- **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.**²⁵

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) unberührt²⁶.

VII. 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.²⁷

²⁴ Diese kann auch bei der Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung oder der Übergangsregelung in Anspruch genommen werden.

²⁵ Diese Prüfungsmöglichkeit kommt erst dann in Betracht, wenn das elektronische Meldeverfahren implementiert ist.

²⁶ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 4.3

²⁷ 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 Kassenersteller bzw. Kassenfachhändler eine Prüfung erfolgen, ob die aufgezeichneten Daten trotz des Systemwechsels weiterhin GoBD-konform aufbewahrt werden. Ggf. sollte ein Antrag auf Bewilligung von Erleichterungen gem. § 148 AO gestellt werden.

Hinweis: Das **Bürokratieentlastungsgesetzes III** 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.

Zu beachten ist, dass das Gesetzgebungsverfahren noch nicht abgeschlossen ist, da die Ausfertigung des Gesetzes sowie die Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt noch aussteht. Diese Regelung soll für aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Daten gelten, deren Aufbewahrungsfrist bis zum Tag des Inkrafttretens der Gesetzesänderung (= Ausfertigungsdatum des Gesetzes) noch nicht abgelaufen ist (vgl. BR-Drucksache 538/19 neu).

VIII. 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 Übermittlungsmöglichkeit²⁸ 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,

²⁸ Der Zeitpunkt des Einsatzes der elektronischen Übermittlungsmöglichkeit wird im Bundessteuerblatt Teil I gesondert bekannt gegeben.

- 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 mitteilungs pflichtig.

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

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) 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.

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 Kasseinnahmen und Kassenausgaben etc. genutzt wurden.

IX. 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.²⁹

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.³⁰

Exkurs: Bei **Ausfall des elektronischen Aufzeichnungssystems** ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig³¹. 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 muss³².

²⁹ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.3

³⁰ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.5

³¹ vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.6

³² vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 7.4

X. 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 (GoBD, Rz. 39), 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 TSE hinaus auch die **übrigen Daten des Kassensystems** in das Aufbewahrungssystem überführt, muss das Aufbewahrungssystem den Datenexport im Format der DSFinV-K sicherstellen.³³

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

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)**“ festgelegt.

³³ vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 8.2

XI. Was bedeuten die Neuregelungen für die Verfahrensdokumentation?

Eine Verfahrensdokumentation ist eine **wichtige Grundlage für die Beweiskraft einer manuellen oder IT-gestützten Kassenführung** 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 Kassenführung.

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.

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 Schätzungsbeurteilung 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 berechtigt³⁴.

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-Nachschaue 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.

³⁴ vgl. GoBD, Rz. 155

XII. 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) 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).

XIII. 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 zur erlangen.

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.

XIV. 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) <https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Aussenpruefungen/DigitaleSchnittstelleFinV/digitaleschnittstellefinv.html>
- DFKA-Taxonomie <https://dfka.net/taxonomie/>
- 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/18/10001) vom 17. Juni 2019
- Anwendungserlass zu § 146b AO (IV A 4 - S 0316/13/10005 :054) vom 29. Mai 2018
- Landesamt für Steuern Niedersachsen „Merkblatt zur Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung bei Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems“ vom 22. Februar 2019
- Senatsverwaltung für Finanzen Berlin „Informationen zum Thema »Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung«“ vom 12. Februar 2019
- FAQ-Katalog des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) https://www.bsi.bund.de/DE/Themen/DigitaleGesellschaft/Grundaufzeichnungen/FAQ/faq_node.html

Diese Ausarbeitung hat den Stand November 2019. 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