

# Bargeschäfte im Brennpunkt der Betriebsprüfung

von Steuerberater Dr. Hanno Vianden, Euskirchen

**D**as Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (BGBl I, 3152) hat zu einer Änderung des § 146 AO geführt. Daraufhin hat die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 19.6.2018 ihre Auffassung insbesondere zur Einzelaufzeichnungspflicht im Rahmen des AEO zu § 146 AO konkretisiert.

Bis zur Regelung durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 ergaben sich die Grundsätze der Einzelaufzeichnungspflicht aus § 146 Abs. 1 AO und § 239 Abs. 2 HGB. Darin ist der Grundsatz der Vollständigkeit geregelt. Die Finanzverwaltung hat ihre Auffassung in dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014 (BStBl. I 2014, S. 1450) niedergelegt und dort die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) niedergeschrieben.

## Übersicht

1. Die gesetzliche Einzelaufzeichnungspflicht
2. Die Pflicht zur täglichen Kassenführung
3. Anforderung an die Kassensysteme – Änderungen ab dem 1.1.2020
4. Kassen-Nachschau ab 2018
5. Vorgehensweise bei einer Kassen-Nachschau
6. Fazit

## 1. Die gesetzliche Einzelaufzeichnungspflicht

In § 146 Abs. 1 AO ist nunmehr gesetzlich geregelt, dass die Aufzeichnungspflicht unabhängig von der Gewinnermittlungsart gilt. Somit gilt sie auch für alle Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Auch EÜR-Rechner sind damit gesetzlich zur Einzelaufzeichnung ihrer Geschäftsvorfälle verpflichtet, denn Voraussetzung für die Überschussrechnung ist, dass Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben nachgewiesen werden. Das Finanzgericht Hamburg hat in einem Beschluss vom 8.1.2018 – 2 V 144/17 (zitiert nach juris) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Betriebe mit intensivem Bargeldumsatz im Fall der Einnahme-Überschuss-Rechnung detaillierte Aufzeichnungen entsprechend einem Kassenbericht zu führen haben. Einerseits besteht für die Einnahme-Überschuss-rechner keine Pflicht zur Führung eines Kassenbuches, andererseits entbindet es die Betriebe nicht davon, dass die Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig erfasst werden.

Im Grundsatz bedeutet daher Einzelaufzeichnungspflicht, dass jeder Geschäftsvorfall in einem Tagesbericht (bei offener Ladenkasse) oder elektronischem Erfassungssystem aufgezeichnet werden muss. Zudem müssen Einzelbelege, Quittun-

gen, Rechnungen etc. geordnet gesammelt werden. Die summarische Erfassung der Geschäftsvorfälle in einem retrograd aufgebauten Monatsbericht ist nicht mehr zulässig.

Als Angaben sind dabei der Liefergegenstand und die Art der Dienstleistungen sowie der Zahlungsweg und der Name des Vertragspartners zu erfassen. Darüber hinaus ist eine ausreichende Bezeichnung des Geschäftsvorfalles erforderlich sowie der Ausweis der Umsatzsteuer und der Steuersätze und Angaben über den leistenden Unternehmer.

Der BFH hat in einem – sehr alten – Urteil (BFH 12.5.66 – IV 472/60, BStBl. 1966, S. 372) darauf hingewiesen, dass sich aber der Umfang der Aufzeichnungen in einem für den Unternehmer zumutbaren Rahmen bewegen muss. Die vorgenannten Parameter der Einzelaufzeichnungspflicht müssen dann nicht erfüllt werden, wenn Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen gegen Barzahlung verkauft werden (§ 146 Abs. 1 Satz 3 AO).

Diese Ausnahmeregelung ist jedoch nur dann anzuwenden, wenn die Kassenführung mittels einer sogenannten offenen Ladenkasse geführt wird. Unter offener Ladenkasse versteht man eine Geldschatulle, ein Portemonnaie, eine Schublade oder sonstige Behältnisse, in denen die Gelder aus den Barumsätzen aufbewahrt werden.

Wird im Gegensatz dazu ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt wieder der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 Satz 4 AO). Aufgrund der Tatsache, dass der § 146 Abs. 1 Satz 3 AO sich auf den Verkauf von Waren bezieht, bedeutet dies bei näherem Hinsehen, dass die Befreiung von der Einzelaufzeichnungspflicht bei Dienstleistungen nicht in Betracht kommt.

Andererseits stellt sich die Frage, ob die Identität des Kunden immer aufgezeichnet werden muss. Die Frage ist zu bejahen, insbesondere dann, wenn sich auch aus anderen Gesetzen eine Aufzeichnungspflicht ergibt. Hier wären etwa Lieferungen und sonstige Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen gemäß § 14 Abs. 2 UStG zu nennen sowie Geschäfte über 10.000 € im Rahmen des § 2 Abs. 1 Geldwäschegesetz.

Einzelhandelsgeschäfte, die eine PC-Kasse ohne Kundenverwaltungssystem betreiben, müssen den Namen ihrer Kunden

nicht erfassen. Denn es sind branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigten (BMF vom 14.11.14, BStBl. I 14, 1450, Rz. 37). Andererseits ist in einem solchen PC-Kassensystem der Liefergegenstand oder die Dienstleistung genau zu bezeichnen.

Eine Zusammenfassung der Warengruppe, etwa „Gemüse“ oder „Backwaren“, reicht hierzu nicht aus.

## 2. Die Pflicht zur täglichen Kassenführung

Der neue § 146 Abs. 1 Satz 2 AO schreibt vor, dass die Kasseneinnahmen und -ausgaben täglich in unveränderbarer Form in einem Kassenbericht zu erfassen sind. Doch es gibt weiterhin keine Pflicht, eine Registrierkasse einzusetzen. Das Führen einer offenen Ladenkasse ist nach wie vor möglich. Während in der täglichen Arbeit unter der offenen Ladenkasse alle Systeme zu verstehen sind, die sich nicht eines elektronischen Kassenaufzeichnungssystems bedienen (siehe oben), definiert der Anwendungserlass zum § 146 AO (AEAO zu § 146 AO Tz. 2.1.4) die offene Ladenkasse als eine summarische retrograd ermittelte Tageseinnahme sowie manuelle Aufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel.

Für diejenigen Unternehmen, die bisher eine offene Ladenkasse verwenden, ist jedoch § 146a Abs. 2 AO zu beachten. Darin ist die sogenannte Belegerteilungspflicht geregelt, die ab dem 1.1.2020 eingeführt wird. Danach muss künftig Kunden ein Rechnungsbeleg in Papierform ausgehändigt werden. Der Beleg muss dabei mindestens enthalten:

- den vollständigen Namen und die Anschrift des Unternehmers,
- das Datum der Belegausstellung,
- den Zeitpunkt des Vorgangbeginns und
- Zeitpunkt des Vorgangsbeendigung
- die Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder
- den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- eine Transaktionsnummer, das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag
- bei Einsatz eines elektronischen Systems dessen Seriennummer oder die des Sicherheitsmoduls.

Unternehmen, die eine Vielzahl von Waren an nicht bekannten Kunden ausgeben, können über einen Antrag nach § 148 AO von dieser Belegausgabepflicht befreit werden.

Neben der offenen Ladenkasse können zurzeit verwendet werden:

- elektronische Registrierkassen,
- Waagen mit Registrierfunktion
- sowie PC-Kassensysteme einschl. sogenannter APP-Kassen (weitere Beispiele siehe GoBD 2014, BStBl. I, S. 1450, Rz. 20).

Auch die Verwendung sogenannter Mischformen, also die Verwendung einer offenen Ladenkasse parallel zur Verwendung einer elektronischen Registrierkasse, ist zulässig.

Die elektronischen Systeme müssen dabei die Kassendaten seit Beginn ihres Einsatzes im Unternehmen unveränderbar

aufzeichnen und einen Betriebsprüfer in die Lage versetzen, diese jederzeit auslesen zu können.

Damit haben die eingesetzten Registrierkassen die Regelungen der zweiten Kassenrichtlinie (BMF vom 26.11.2010, BStBl. I 2010, S. 1342) und den GoBD (BStBl. I 2014, S. 1450 Rz. 3.2.1) zu erfüllen, die in § 146 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO sowie in § 146a Abs. 1 Satz 1 AO ihre gesetzliche Grundlage haben.

## 3. Anforderung an die Kassensysteme – Änderungen ab dem 1.1.2020

Kassensysteme sind ab dem 1.1.2020 nur dann noch ordnungsgemäß, wenn das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung geschützt sind. Dies beinhaltet ein Sicherheitsmodul, ein Speichermedium und eine einheitliche digitale Schnittstelle. Geregelt ist dies im § 146a Abs. 1 AO.

Allerdings sind gemäß § 1 Satz 1 KassSichV derzeit nur elektronische Kassensysteme, computergeschützte Kassensysteme und elektronische Registrierkassen mit diesen Sicherheitseinrichtungen zu schützen. § 1 Satz 2 KassSichV umfasst zum Beispiel keine Waren- und Dienstleistungsautomaten (zum Beispiel Eierautomaten, Eier-Milch-Automaten). Allerdings gilt auch für diese Systeme die Regelungen des BMF-Schreibens vom 26.11.2010 (2. Kassenrichtlinie, s. o.) und vom 14.11.2014 (GoBD-Schreiben, s. o.). Die elektronischen Systeme im Sinne des § 146 Abs. 1 Satz 1 und 4 AO sowie § 146a Abs. 1 Satz 1 AO müssen die steuerrelevanten Geschäftsvorfälle

- einzeln,
- vollständig,
- richtig,
- zeitgerecht,
- geordnet und
- unveränderbar aufzeichnen.

Jeder Geschäftsvorfall muss dabei

- den Zeitpunkt des Vorgangbeginns (Echtzeituhr),
- eine eindeutige und fortlaufende Transaktionsnummer,
- die Art des Vorgangs (Rechnung, Retour, Storno),
- die Daten des Vorgangs,
- die Zahlungsart (bar, EC-Karte, Kreditkarte),
- den Zeitpunkt des Endes des Vorganges,
- einen Prüfwert
- sowie die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder Seriennummer des Sicherungsmoduls beinhalten.

## 4. Kassen-Nachschau ab 2018

Mit der Einführung des § 146b AO ist die gesetzliche Grundlage dafür geschaffen worden, dass die Finanzverwaltung ab dem 1.1.2018 die sogenannte Kassen-Nachschau durchführen darf. Hierbei handelt es sich um ein besonderes Verfahren, mit dem die Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen zeitnah überprüft werden soll.

Neben der offenen Ladenkasse können durch die Kassen-Nachschau auch

- die elektronischen Registrierkassen,
  - APP-Kassensysteme,
  - Waagen mit Registrierkassenfunktion,
  - Taxameter,
  - Geldspielgeräte und
  - Warenautomaten
- überprüft werden.

Bei der Kassen-Nachschau handelt es sich nicht um eine steuerliche Außenprüfung im Sinne des §§ 193 ff. AO. Insofern kommt es auch nicht zum Datenzugriff gemäß § 147 Abs. 6 AO oder zur Schlussbesprechung (§ 201 AO), noch wird ein Prüfungsbericht bekannt gegeben (§ 202 AO).

Die Kassen-Nachschau erfolgt ohne vorherige Anmeldung, d. h. ohne vorherige Bekanntgabe mittels einer Prüfungsanordnung. Der Prüfer kann die Nachschau während der üblichen Geschäfts-/Öffnungszeiten bzw. Arbeitszeiten durchführen und somit auch während des Publikumsverkehrs in den Geschäftsräumen. Dabei setzt die Finanzverwaltung auf das Überraschungsmoment, denn die Kassen-Nachschau bietet dem Prüfer die Möglichkeit, auf Kassendaten zuzugreifen, ohne dass der Steuerpflichtige vorher Änderungen durchführen kann.

Daher ist es denkbar, dass eine Kassen-Nachschau im Vorfeld einer zu erwartenden Betriebsprüfung durchgeführt wird.

Die Kassen-Nachschau kann aber auch dazu dienen, dass im Nachgang zu einer Betriebsprüfung die Finanzverwaltung erneut überprüft, ob der Steuerpflichtige die während der Betriebsprüfung festgestellten Mängel abgestellt und die Anordnungen im Rahmen der Betriebsprüfung auch umgesetzt hat.

Ob das Finanzamt auch bei gerade eröffneten Betrieben eine Kassen-Nachschau durchführt, um hier evtl. im Vorfeld Mängel abzustellen, wird die Zukunft zeigen.

## 5. Vorgehensweise bei einer Kassen-Nachschau

Im Anwendungserlass (AEAO zu § 146b AO Tz. 4) heißt es:

*„Eine Beobachtung der Kasse und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt zum Beispiel auch für Testkäufe und Fragen nach dem Geschäftsinhaber.“*

Neben dem anonymen Besuch ist es selbstverständlich dem Prüfer erlaubt, im Rahmen der Kassen-Nachschau die Geschäftsräume zu betreten, sich Zugang zu den Kassen- und Aufzeichnungssystemen zu verschaffen, die Aufzeichnungen und Bücher zu prüfen sowie die Verfahrensdokumentation zu kontrollieren, dabei Einsichtnahme in die digitalen Daten und deren Übermittlung zu erlangen und den Steuerpflichtigen aufzufordern, Auskünfte zu erteilen.

Hierzu ist es jedoch erforderlich, dass der Prüfer zur Legitimation einen Dienstaussweis vorlegt. Darüber hinaus weist er einen schriftlichen Prüfungsauftrag vor, der den Steuerpflichtigen darüber informiert, von welchem zuständigen Finanzamt die Kassen-Nachschau durchgeführt wird und wer der Prüfer ist. Dennoch ist

der Prüfungsauftrag nicht vergleichbar mit einer Prüfungsanordnung. Hierbei handelt es sich lediglich um eine Mitteilung der Finanzverwaltung über die Durchführung einer Kassen-Nachschau.

Im Rahmen der Kassen-Nachschau hat dennoch der Steuerpflichtige

- eine Mitwirkungspflicht,
- eine Auskunftserteilungspflicht,
- die Pflicht, Bücheraufzeichnungen und sonstige Unterlagen vorzulegen,
- die Pflicht, sowohl die handschriftlichen als auch elektronischen Kassendaten vorzulegen.

Zudem ist es erforderlich, die sogenannte Verfahrensdokumentation vorzuhalten. Diese beinhaltet allgemeine Beschreibungen, die Anwenderdokumentation, die technische Systemdokumentation, die Betriebsdokumentation, die den Prüfer in die Lage versetzt, sich über die Betriebsabläufe, aber auch über die technischen Abläufe des Kassensystems einen Überblick zu verschaffen.

Das Fehlen einer solchen Verfahrensdokumentation stellt einen gravierenden formellen Mangel dar, der für sich genommen zu einer Zuschätzung führen kann.

Neben der Überprüfung der Einhaltung der Einzelaufzeichnungspflichten der einzelnen Kassenunterlagen kann der Prüfer auch einen sogenannten Kassensturz durchführen. Denn gemäß Tz. 1 AEAO zu § 146b AO stellt der Soll-Ist-Vergleich ein wesentliches Merkmal der Nachprüfbarkeit der Kassenaufzeichnungen dar.

Das Datenzugriffsrecht des Prüfers im Rahmen der Kassen-Nachschau ist in § 146b Abs. 2 Satz 2 AO geregelt. Darin heißt es:

*„Liegen die in Satz 1 genannten Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zu Verfügung gestellt werden.“*

Ab dem 1.1.2020 wird darüber hinaus die Kassen-Nachschau um die Prüfung der eingebauten technischen Einrichtungen gemäß § 1 Abs. 1 KassSichV erweitert. In diesem Zusammenhang sei noch einmal darauf hingewiesen, dass Kassensysteme, die zwar den Anforderungen des BMF vom 26.11.2010 (2. Kassenrichtlinie) entsprechen, aber darüber hinaus noch keine technischen Sicherheitseinrichtungen haben, bis zum 31.12.2022 vom Steuerpflichtigen genutzt werden können (Übergangsfrist).

Bei der Datenprüfung wird es vor allem darauf ankommen, ob die Daten vollständig sind, und sowohl

- einzeln,
  - richtig,
  - zeitgerecht,
  - geordnet und
  - unveränderbar
- vorgehalten wurden.

Führen die vorgenannten Prüfungen zu der Feststellung, dass erhebliche, sowohl formelle und/oder materielle Mängel

vorliegen, kann nahtlos zu einer Betriebsprüfung nach § 193 Abs. 1 AO übergeleitet werden. Der Prüfer ist verpflichtet, hierüber ein schriftliches Dokument anzufertigen.

## 6. Fazit

Die Zukunft wird zeigen, in welchem Umfang sich die Finanzverwaltung des Prüfinstrumentes „Kassen-Nachschau“ bedienen wird. Der steuerliche Berater hat in bargeldintensiven Betrieben die Mandanten intensiv darauf vorzubereiten, dass sie sowohl die Kassenführung als auch die Verfahrensdokumentationen in einer Weise vorhalten müssen, dass jederzeit eine Kassen-Nachschau durchgeführt werden kann.

Der Berater sollte aktiv auf die Mandanten zugehen und mit ihnen den Ablauf einer Kassen-Nachschau durchsprechen, denn der Prüfer ist nicht gehalten, mit dem Beginn der Prüfung zu warten, bis u. U. der steuerliche Berater vor Ort eintrifft.

Es wird durch das Instrument der Kassen-Nachschau in Zukunft für die Finanzverwaltung leichter werden, steuerliche Sachverhalte, die als Steuerstraftat oder als Steuerordnungswidrigkeit zu werten sind, aufzudecken und hier Verfahren einzuleiten.



Steuerberater Dr. Hanno Vianden, PARTA Buchstelle für Landwirtschaft und Gartenbau GmbH, Niederlassung Euskirchen

## Steuerberatergebühren: Gebührenabrechnung bei einer Landwirtschafts-GmbH

### Frage

*Ich möchte ein Kostenangebot für eine GmbH erstellen, die überwiegend landwirtschaftlich tätig ist (Ackerbau), aber auch „originär“ gewerbliche Einkünfte hat (u. a. Stromerzeugung Biogasanlage). Ich bin mir nicht sicher, nach welcher Gebührevorschrift eine solche GmbH abgerechnet wird: Wird § 39 StBVV „tätigkeitsbezogen“ angewendet oder bleibt es aufgrund der gewerblichen Einkünfte kraft Rechtsform bei §§ 33 und 35 StBVV?*

### Antwort

In § 39 StBVV ist nicht eindeutig definiert, was dort mit „land- und forstwirtschaftliche Betriebe“ gemeint ist. Klar ist, dass darunter Betriebe mit Einkünften nach § 13 EStG fallen, also Einzelunternehmen- und Personengesellschaften. Laut der Agrarstrukturhebung 2016 des Statistischen Bundesamts gibt es inzwischen auch über 4.400 landwirtschaftliche Betriebe, die als GmbH (ca. 3.300 Betriebe), eingetragene Genossenschaft (ca. 1.100 Betriebe) oder AG (ca. 100 Betriebe) geführt werden. Bei einer GmbH (auch bei eG oder einer AG) werden gemäß § 8 Abs. 2 KStG jedoch alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb behandelt, auch wenn die Tätigkeit dem Grunde nach eine landwirtschaftliche ist. Dies könnte insofern zunächst für eine Anwendung von §§ 33 und 35 StBVV sprechen.

Zweck des § 39 StBVV ist es jedoch, die Besonderheiten der Buchführungen und Abschlüsse land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Gebührenrecht angemessen zu berücksichtigen. So wären beispielsweise die auf einzelne Monate bezogenen Gebühren des § 33 StBVV für die stark von der Vegetationsperiode abhängige Produktion in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nicht angemessen. Daher sieht § 39 Abs. 2 StBVV insofern eine Jahresgebühr vor.

Aufgrund der natürlichen Besonderheiten ist es sachgerecht, als land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne von § 39 StBVV solche mit land- und forstwirtschaftlicher

Produktion anzusehen – unabhängig von der rechtlichen Qualifikation der Einkünfte. Für eine rechtsformübergreifende Anwendung des § 39 StBVV spricht auch, dass körperschaftsteuerpflichtige Landwirtschaftsbetriebe einige landwirtschaftliche Sonderregelungen anwenden dürfen, z. B. die Bewertungsfreiheit für Feldinventar (R 8.3 KStR) oder die ermäßigte Besteuerung bei außerordentlichen Holznutzungen (R 23 KStR).

Die „tätigkeitsbezogene“ Anwendung von § 39 StBVV entspricht der h. M. in der Kommentarliteratur zur StBVV (Feiter, Die neue StBVV, 2. Aufl. 2016, § 39, Rz. 612; Eckert, StBVV, 6. Aufl. 2017, § 39 StBVV Rz. 5f.; Berners, StBVV, 5. Aufl. 2016, § 39 StBVV, Rz. 4). Zur normativen Untermauerung dieses Ansatzes wird insbesondere das Bewertungsrecht herangezogen. Demnach sind Betriebsgrundstücke, die losgelöst von ihrer Zugehörigkeit zu einem Gewerbebetrieb einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bilden würden, wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen zu bewerten (§ 99 BewG).

Eine „reine“ Landwirtschafts-GmbH ist also nach § 39 StBVV abzurechnen. In Ihrem Fall betreibt die GmbH aber nicht ausschließlich Land- und Forstwirtschaft, sondern erbringt auch gewerbliche Leistungen. In diesen Fällen ist m. E. zu differenzieren, wobei es sich anbietet, auf ertragsteuerliche Kriterien zurückzugreifen.

So ist in R 8.3 KStR geregelt, dass bestimmte land- und forstwirtschaftliche Sonderregelungen nur anwendbar sind, wenn sich der Betrieb der Körperschaft auf die Land- und Forstwirtschaft beschränkt oder der land- und forstwirtschaftliche Betrieb als organisatorisch verselbstständigter Betriebsteil (Teilbetrieb) geführt wird. In diesen Fällen könnte der Teilbetrieb „Landwirtschaft“ nach § 39 StBVV und die sonstigen Tätigkeiten nach §§ 33 und 35 StBVV abgerechnet werden. Dies ist denkbar bei „trennbaren“ Tätigkeiten (z. B. Ackerbau einerseits, Fuhrleistungen andererseits), für die (intern) zwei Buchführungen und