

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)  
Am Weidendamm 1 A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1 A  
10117 Berlin

23. Februar 2018

Herrn Ministerialdirigent  
Dr. Hans-Ulrich Misera  
Leiter der Unterabteilung IV A  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

Per E-Mail: IVA4@bmf.bund.de

### **Entwurf eines Anwendungserlasses zu § 146b AO (Kassen-Nachschau)**

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem Entwurf eines Anwendungserlasses zu § 146 b AO (Kassen-Nachschau) Stellung zu nehmen. Wir möchten dafür plädieren, die Kassen-Nachsau sowohl als Kontrollinstrument als auch als Maßnahme und Gelegenheit zur Verbesserung der Kooperation zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung zu verstehen. Hierzu bedarf es an verschiedenen Stellen des Entwurfs Anpassungen an die betriebliche Praxis sowie eines gewissen Augenmaßes bei der Handhabung durch die Finanzverwaltung. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Belastungen durch die Kassen-Nachsau auch bei steuerrechtlichen Unternehmen eintreten. Daher sollte das Instrument der Kassen-Nachsau unter größtmöglicher Schonung der Unternehmen eingesetzt werden. Klärungsbedarf sehen wir für die Fälle, in denen der Steuerpflichtige oder sein Vertreter zum Zeitpunkt des Beginns einer Kassen-Nachsau in den Geschäftsräumen nicht anwesend sind.

Sinnvoll ist es zudem, die Anwendungsbestimmungen der Finanzverwaltung zur Umsatzsteuer-Nachschau anzupassen, sofern durch die Fassung des AEAO zur Kassen-Nachschau anderenfalls Widersprüche entstehen würden.

Auf folgende Punkte möchten wir im Einzelnen hinweisen:

### **Zu Tz. 1:**

#### ▪ **Unangemessenheit des Kassensturzes**

Der Amtsträger kann zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnung u. a. einen sog. „Kassensturz“ verlangen. Gemäß den Ausführungen in Ziffer 1 Satz 3 kann der Amtsträger einen Kassensturz verlangen, „es sei denn, dies ist unangemessen“. Wann von einer Unangemessenheit auszugehen ist, lässt der Entwurf im Weiteren offen, so dass der mit der Kassen-Nachschau betraute Amtsträger keinerlei Anhaltspunkte für die pflichtgemäße Ausübung seines Ermessensspielraumes erhält.

Die Durchführung einer Kassen-Nachschau kann für die betroffenen Unternehmen mit erheblichen und weitreichenden negativen Folgen verbunden sein. So würde die Durchführung eines Kassensturzes während der Geschäftszeiten bei einem kleinen Betrieb mit nur einer Kasse unmittelbar zu einem wirtschaftlichen Schaden führen, wenn es zu für den Kundenverkehr spürbaren Beeinträchtigungen, insbesondere zu Unterbrechungen des Geschäftsbetriebs, kommt. Noch schwerwiegender wäre jedoch der Reputationsverlust für ein Unternehmen, wenn ein Kassensturz in den Geschäftsräumen vor den Augen der Kunden durchgeführt würde. Den Kunden könnte die Situation kaum verständlich gemacht werden und sie würden – in den meisten Fällen völlig zu Unrecht – den Eindruck gewinnen, dass bei dem Unternehmen „etwas nicht mit rechten Dingen zugeht“. Ein solcher Reputationsverlust kann gerade bei kleineren Betrieben sehr ernste und ggf. sogar existenzgefährdende Konsequenzen haben.

Praktisch schwierig und langwierig wäre ein Kassensturz zudem dann, wenn die Geldbehältnisse technisch gegen unbefugte Öffnung gesichert sind.

**Petition:** Der Entwurf sollte um Ausführungen ergänzt werden, die Anhaltspunkte für die Beurteilung der „Unangemessenheit“ eines Kassensturzes bieten. Dabei sollte insbesondere berücksichtigt werden, dass der Eingriff in die betrieblichen Abläufe so minimal wie möglich ist. Das bedeutet, dass ein wirtschaftlicher Schaden und ein Reputationsverlust zu vermeiden sind. Ein Kassensturz sollte z. B. nach Möglichkeit nicht während des Kundenverkehrs, sondern außerhalb der Geschäftszeiten verlangt werden und auch nur dann, wenn das anwesende bzw. erreichbare Personal überhaupt Zugang zum Bargeld hat.

Ein Kassensturz während der Hauptgeschäftszeit sollte unterbleiben, sofern kein konkreter Verdacht auf das Vorliegen von Unregelmäßigkeiten bei der Kassenführung vorliegt.

- **Prüfung der Kassensturzfähigkeit von „Nebenkassen“**

In der Praxis werden Bargeldbestände auch über einen gewissen Zeitraum außerhalb der Kasse in einem Safe gelagert, der sich u. U. auch in den Wohnräumen des Unternehmers befinden kann. Fraglich ist, wie die Kassensturzfähigkeit der „Nebenkasse“ zu prüfen ist, wenn Bargeldbestände außerhalb der Geschäftsräume aufbewahrt werden. Aus dem grundsätzlichen Zumutbarkeitserfordernis sollte bei einer Dokumentation des Geldtransits im Kassenbuch bzw. Kassenbericht und einer nicht unbeachtlichen räumlichen Distanz vor einer Prüfung der Nebenkasse eine besondere Abwägung unter Berücksichtigung der daraus für die Unternehmen resultierenden Belastung erfolgen, die insbesondere den Aspekt einer fehlenden gravierenden Beanstandung der Kassenführung der Hauptkasse berücksichtigt.

**Petition:** Es sollten Ausführungen ergänzt werden, wie die Kassensturzfähigkeit zu prüfen ist, wenn Bargeldbeträge außerhalb der Geschäftsräume aufbewahrt werden.

- **Konkretisierung der einer Kassen-Nachschau unterliegenden Aufzeichnungssysteme**

Wir erwarten Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen und Prüfern des Finanzamts hinsichtlich der von der Kassen-Nachschau erfassten Aufzeichnungssysteme. Es sollte daher die Reichweite des Prüfungsrechts hinsichtlich der erfassten Systeme auch negativ abgegrenzt werden. Wir verweisen insoweit auf die Systeme, die nicht von der KassenSichV erfasst sein sollen (Pfandautomaten, Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker, elektronische Buchhaltungsprogramme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter und Wegstreckenzähler sowie Geld- und Warenspielgeräte) . Es stellt sich die Frage, ob aus der teilweisen Nichtnennung dieser Geräte in der beispielhaften Positivliste geschlossen werden kann, dass die nicht genannten Geräte nicht von der Kassen-Nachschau erfasst sein sollen.

Es wäre zudem ein Hinweis dazu wünschenswert, wie App-Systeme geprüft werden.

Diskussionspunkt sind bereits heute häufig Waagen. Hierzu sollte es deshalb weitere Klarstellungen geben. Zwar sind im Entwurf ausdrücklich Waagen mit Registrierkassenfunktion genannt. Unklar und zum Gegenstand potenzieller Streitpunkte dürften aber zum einen Waagen werden, die Einzeldaten der Wiegung speichern, aber über keine Registrierkassenfunktion verfügen, und zum anderen solche Waagen mit Registrierkassenfunktion, deren Registrierkassenfunktion aber nicht genutzt wird, z. B. weil erst an der Marktkasse abkassiert wird.

Da nach der Gesetzesbegründung die Kassen-Nachschau für elektronische Kassenaufzeichnungssysteme gilt, können derartige Geräte nicht im Rahmen einer Kassen-Nachschau geprüft werden.

**Petition:** Es sollte eine Liste der nicht erfassten Geräte aufgenommen werden. Die Reichweite des Prüfungsrechts sollte durch folgende Formulierung klargestellt werden:

*„Die Kassen-Nachschau kann sich nur auf Aufzeichnungssysteme erstrecken, in denen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben aufgezeichnet oder gebucht werden.“*

### **Zu Tz. 3:**

- **Betretungsrecht**

Ausdrücklich ist bisher nur das Betretungsrecht von Geschäftsgrundstücken und Geschäftsräumen genannt. Zukünftig werden ggf. auch Prüfungshandlungen in häuslichen Arbeitszimmern oder gemischt genutzten Räumen stattfinden. Daher wären klarstellende Ausführungen zum Betretungsrecht dieser Räumlichkeiten wünschenswert. In diesen sollten die Aspekte des Artikel 13 GG Eingang finden.

Eine Kassennachschau soll auch außerhalb der Geschäftszeiten möglich sein, wenn "schon oder noch gearbeitet" wird. Unter Umständen ist zu diesen Zeiten das Kassensystem noch nicht aktiv oder nicht mehr aktiv (z. B. bei serverbasierten Systemen). Das darf keine Sanktionen zur Folge haben.

**Petition:** Die Ausführungen zum Betretungsrecht im Rahmen einer Kassen-Nachschau sollten um klarstellende Ausführungen zu einem häuslichen Arbeitszimmer sowie gemischt genutzten Räumen ergänzt werden.

### **Zu Tz. 4:**

- **Ausweispflicht des Finanzbeamten**

Im Zuge einer Kassen-Nachschau erhält der Amtsträger Zugang zu u. U. großen Mengen Bargeld in den Verkaufsräumen, Marktleiterbüros oder ähnlichen Nebenräumen. Dies stellt ein Sicherheitsrisiko für die Unternehmen dar. Es besteht die Gefahr, dass die Kassen-Nachschau von Kriminellen missbraucht wird, die sich als Kassen-Prüfer ausgeben, um sich des Bargelds zu bemächtigen. Entsprechende Vorfälle soll es bereits in der Praxis gegeben haben.

Der Hinweis auf die Ausweispflicht des Finanzbeamten ist nicht dazu geeignet, dass die Unternehmer ausreichende Informationen über die Inhalte sowie das Aussehen und damit die Echtheit eines Dienstausweises bekommen. Eine Möglichkeit wäre unter analoger Anwendung des § 29 BpO die Bezeichnung der ausstellenden Landesfinanzverwaltung oder der ausstellenden Finanzbehörde, ein Lichtbild des Inhabers, den Vor- und Familiennamen des Amtsträgers, eine laufende Nummer, die Gültigkeitsdauer sowie die Befugnisse des Inhabers als Inhalt des Ausweises vorzusehen. Alternativ könnten die Angaben im Auftrag zur Kassen-Nachschau aufgeführt werden, der dann den Steuerpflichtigen zur Kenntnis gegeben wird. Die Ausweise sollten mit einem Sicherheitsmerkmal, wie z. B. einem Hologramm, gegen Fälschung gesichert werden. Wünschenswert wäre auch die Aufnahme einer Telefonnummer, ggf. Hotline des Finanzamtes, unter der sich der Unternehmer rückversichern kann, ob die entsprechende Prüfung legitimiert ist.

**Petition:** Es muss sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige und sein Personal sicher erkennen können, dass es sich bei einem angeblichen Kassen-Prüfer tatsächlich um einen Mitarbeiter der Finanzverwaltung handelt.

- **Vorlage von sonstigen Organisationsunterlagen**

Für die Unternehmen wäre es hilfreich, wenn die vorlagepflichtigen sonstigen Organisationsunterlagen zumindest durch die Aufnahme von Beispielen (z. B. Bedienungsanleitung, Grundprogrammierung, Änderungsprotokolle nach jeder Änderung, Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- oder Trainingsspeichern etc.) konkretisiert werden.

**Petition:** Die Ausführungen zu den sonstigen vorlagepflichtigen Organisationsunterlagen sollen, ggf. durch die Aufnahme von Beispielen, konkretisiert werden.

- **Durchführung der Kassen-Nachschau nur in Anwesenheit des Unternehmers oder eines von ihm beauftragten Dritten**

Gemäß § 146 b Abs. 2 Satz 1 AO haben die von der Kassen-Nachschau betroffenen Steuerpflichtigen dem mit der Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Absatz 1 geboten ist.

Die Ausführungen im Anwendungserlass, nach denen bei Abwesenheit des Steuerpflichtigen andere Personen zur Mitwirkung verpflichtet sind und dann auch die Pflichten des Steuerpflichtigen übernehmen sollen, soweit diese hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind, gehen somit über den Gesetzeswortlaut hinaus. Auch ist eine wirksame Bekanntgabe des Verwaltungsaktes zur Duldung der Kassen-Nachschau an einen nicht anwesenden Unternehmer problematisch, da die Mitarbeiter in der Regel nicht empfangsbevollmächtigt sind. Ein Verweis auf § 35 AO wird in der Praxis auch nicht dazu führen, dass eine Kassen-Nachschau in Abwesenheit des Unternehmers durchgeführt werden kann, denn die Verfügungsberechtigung des Mitarbeiters eines Steuerpflichtigen umfasst lediglich alles, was für den Verkauf von Waren bzw. die Erbringung von Dienstleistungen gegen Entgelt notwendig ist. Darüber hinausgehende Verfügungsbevollmächtigungen liegen nicht vor.

In den Unternehmen werden häufig keine Mitarbeiter anwesend sein, die über wesentliche Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems verfügen. Auch werden die Mitarbeiter keinen Zugang zu den Kassenbüchern bzw. Kassenberichten und Nebenkassen haben, so dass diese weder rechtlich noch tatsächlich in der Lage sind, die Pflichten des Unternehmers zu erfüllen. Der Einräumung von wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechten an Mitarbeiter stehen darüber hinaus auch die Bestimmungen der GoBD über die Implementierung eines internen Kontrollsystems (Rz. 100 ff.) entgegen. Auch vor dem Hintergrund des Steuergeheimnisses sind eine Befragung und die Einbindung von Mitarbeitern nur in einem sehr begrenzten Umfang möglich.

Sachgerecht erscheint, dass die Mitarbeiter den abwesenden Unternehmer über das Erscheinen des Finanzbeamten zur Kassen-Nachschau informieren und dieser dann, soweit zumutbar, zum Prüfungsort kommt oder einen Vertreter (z. B. den Steuerberater) bestimmt. Prüfungshandlungen sollten bis zum Eintreffen des Unternehmers bzw. eines Vertreters nicht vorgenommen werden.

**Petition:** Die Durchführung der Kassen-Nachschau sollte nur in Anwesenheit des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters möglich sein. Die Mitwirkungspflicht von anderen Personen sollte auf die Information des Unternehmers beschränkt werden.

- **Hinzuziehung des Steuerberaters**

Die Kassen-Nachschau wird – anders als bei der Umsatzsteuer- und der Lohnsteuer-Nachschau sowie der Außenprüfung – regelmäßig in erster Linie in den Geschäftsräumen und nicht in den Räumen des Steuerberaters stattfinden.

Aufgrund dessen, dass es sich um ein neu eingeführtes Prüfungselement der Finanzbehörde handelt, das mit umfangreichen Rechten und Pflichten für den Unternehmer verbunden ist, sollte die Hinzuziehung des Steuerberaters ermöglicht werden. Sofern der Zweck der Kassen-Nachschau dadurch nicht vereitelt wird, sollte eine angemessene Frist eingeräumt werden, innerhalb derer auf das Eintreffen des Steuerberaters gewartet wird.

**Petition:** Die Hinzuziehung eines Steuerberaters sollte ermöglicht werden, soweit dies nicht zu einem unververtretbaren Eingriff in den Prüfungszweck oder die Prüfungsdauer führt.

## **Zu Tz. 5:**

### ▪ **Form der Bekanntgabe der Kassen-Nachschau**

Wie bei der Lohnsteuer- und bei der Umsatzsteuer-Nachschau kann der Verwaltungsakt zur Duldung der Nachschau formlos erlassen werden. Mit Blick auf § 119 Abs. 2 S. 2 AO und die mit der Kassen-Nachschau verbundenen Belastungen wäre es wegen der Eingriffsintensität sachgerecht, wenn korrespondierend zu der tatsächlichen Übung der Finanzbehörden bei den anderen Prüfungsinstrumenten eine schriftliche Bekanntgabe zu Beginn der Kassen-Nachschau erfolgt. Hierdurch würde gegenüber dem Unternehmer eindeutig dokumentiert, dass dieser die Nachschau zu dulden hat und die Wirkungen der Nachschau (z. B. Ausschluss einer strafbefreienden Selbstanzeige) eintreten und er sofort verpflichtet ist, die erforderlichen Unterlagen herauszugeben. Ein solcher Verwaltungsakt sollte zumindest die ausstellende Behörde, die Rechtsgrundlage der Maßnahme, den Namen des Amtsträgers, den Namen und die Anschrift des Steuerpflichtigen, die von der Nachschau umfassten Steuerarten und den zu prüfenden Zeitraum beinhalten. Zudem halten wir die Bekanntgabe des Verwaltungsaktes über die Duldung der Kassen-Nachschau in den Fällen, in denen lediglich Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Steuerpflichtigen anwesend sind, für problematisch (vgl. zu 4. „Durchführung der Kassen-Nachschau nur in Anwesenheit des Unternehmers oder eines von ihm beauftragten Dritten“). Gerade in diesen Fällen ist eine schriftliche Bekanntgabe aus unserer Sicht erforderlich.

**Petition:** Auch wenn die Anordnung der Kassen-Nachschau keiner bestimmten Form bedarf, sollte in der Praxis eine schriftliche Bekanntgabe zu Beginn der Kassen-Nachschau erfolgen.

Da § 146 b AO eine Belehrungspflicht über die im Rahmen der Kassen-Nachschau bestehenden Rechte und Pflichten des Unternehmers nicht vorsieht, sollte zumindest aus Gründen der Fairness eine ergänzende Aushändigung von Merkblättern in Betracht gezogen werden. Dies gilt umso mehr, als es sich um ein neu geschaffenes Prüfungsinstrument handelt. Dieses sollte ebenfalls Ausführungen dahingehend enthalten, dass der Finanzbeamte den Kassensturz durch den Unternehmer oder einem von diesem bestimmten Vertreter durchführen lässt.

**Petition:** Es sollte die Aushändigung eines Merkblattes an den Unternehmer vorgesehen werden, mit dem dieser über die bestehenden Rechte und Pflichten informiert wird.

- **Begrenzung des Prüfungszeitraums**

Es sollte eine Eingrenzung des durch den Prüfer zu bestimmenden Prüfungszeitraums erfolgen. Der Gesetzgeber hat in der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 18/9535, S. 23) wie folgt ausgeführt: „Werden offene Ladenkassen verwendet, kann der Amtsträger zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen sowie sich die Aufzeichnungen der Vortage vorlegen lassen.“ Ausführungen zum Prüfungszeitraum beim Einsatz von elektronischen oder computergestützten Kassen tätigt der Gesetzgeber dagegen nicht. Bei der Bemessung des Zeitraums muss berücksichtigt werden, dass es sich gerade nicht um eine Außenprüfung handelt. Daher sollte der Prüfungszeitraum auf maximal sechs Monate begrenzt werden. Hierdurch wird eine ausreichende Datenmenge zur Verfügung gestellt, die eine Prüfung durch den Einsatz moderner Prüfungsmethoden (z. B. Summarische Risikoprüfung) ermöglicht. Zudem kann es für Unternehmen u. U. schwierig sein, ohne organisatorische Vorkehrungen Kassenaufzeichnungen für länger als sechs Monate zurückliegende Zeiträume zur Verfügung zu stellen.

**Petition:** Der Prüfungszeitraum sollte aufgrund dessen, dass die Kassen-Nachschau keine Außenprüfung und ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung ist, auf maximal sechs Monate begrenzt werden.

Ferner sollte in den Ausführungen klarstellend ergänzt werden, dass eine Erweiterung des Prüfungszeitraums nach Beginn der Nachschau nicht möglich ist und in diesen Fällen in eine Außenprüfung übergeleitet werden muss.

- **Prüfungsrelevante Unterlagen befinden sich bereits bei einem Dritten (z. B. Steuerberater)**

Der Anwendungserlass beinhaltet keine Ausführungen dahingehend, wie zu verfahren ist, wenn sich prüfungsrelevante Unterlagen bereits bei einem Dritten, z. B. einem Steuerberater, befinden. Unter Zumutbarkeitsaspekten ist für die Erfüllung des Auskunfts- oder Vorlageverlangens eine angemessene Frist vorzusehen. Dabei erscheint es sachgemäß, grundsätzlich eine Orientierung analog den Vorlagefristen i. S. d. §§ 147 Abs. 6 Satz 5 AO i. V. m. 5 Abs. 4 Satz 2 BpO vorzunehmen, sofern die Ziele der unangekündigten Nachschau hierdurch nicht gefährdet sind.

**Petition:** Der Anwendungserlass sollte um Ausführungen zu den Vorlagepflichten ergänzt werden, wenn sich die prüfungsrelevanten Unterlagen bereits bei einem Dritten (z. B. Steuerberater) befinden.

- **Auskunftserteilungspflicht des Steuerpflichtigen**

Im vorletzten Satz heißt es, dass Auskünfte zu erteilen sind, ohne dass hier weitere Konkretisierungen erfolgen.

**Petition:** Es sollte eingegrenzt werden, wer worüber Auskünfte zu erteilen hat.

- **Verfahrensdokumentation**

Der Steuerpflichtige soll u. a. verpflichtet sein, auf Verlangen Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über Programmänderungen vorzulegen. Es ist nicht eindeutig, was damit gemeint ist. Wir gehen davon aus, dass es nicht um die Programmierung der Kassensoftware, sondern um das Customizing der Kassenfunktionen geht.

**Petition:** Die Begriffe „Programmieranleitung“ und „Programmierung“ sind missverständlich und sollten dahingehend präzisiert werden, dass es um die Dokumentation des Customizing geht.

## **Zu Tz. 6:**

- **Scannen und Fotografieren**

Die einleitenden Ausführungen „zu Dokumentationszwecken ist der Amtsträger berechtigt, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren“ sollten dahingehend präzisiert werden, als dass es sich nur um solche handelt, die für die Besteuerung erheblich und von der Kassennachschaue gedeckt sind. Ferner sollte auch klarstellend ergänzt werden, dass auch Kassengeräte sowie Typenschilder von Kassen fotografiert werden dürfen (entsprechend § 27 b UStG). Dies ist insbesondere im Hinblick auf die Regelungen des § 146 a Abs. 4 AO spätestens ab 2020 von zunehmender Praxisrelevanz. Der Datenschutz und das Steuergeheimnis müssen sichergestellt werden. Das bedeutet z. B., dass Unternehmer, Mitarbeiter und Kunden nicht fotografiert werden dürfen. Ferner dürften Fotografien nicht mit privaten Handys der Prüfer gemacht werden.

**Petition:** Die Befugnisse für die Anfertigung von Scans bzw. Fotos sollten entsprechend der vorstehenden Anmerkungen ergänzt werden.

- **Übergang zur Außenprüfung**

Sofern ein Anlass zur Beanstandung der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder nach dem 31.12.2019 der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung besteht, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergegangen werden.

**Petition:** Hilfreich wären Kriterien, die im Rahmen der Ermessenausübung über die Überleitung zur Außenprüfung heranzuziehen sind.

**Zu Tz. 7:**

- **Informationspflicht über das Ergebnis der Kassen-Nachschau**

Bisher ist eine Informationspflicht des Unternehmers über das Ergebnis und die Beendigung der Kassen-Nachschau nicht vorgesehen. Nachdem der Finanzbeamte sich gegenüber dem Steuerpflichtigen ausgewiesen und mit der Kassen-Nachschau begonnen hat, greift die Sperrwirkung für die Abgabe einer strafbefreienden Selbstanzeige ein. Da diese Wirkung mit Beendigung der Kassen-Nachschau entfällt, ist es zwingend erforderlich, dass der Unternehmer schriftlich über die Beendigung der Kassen-Nachschau informiert wird. Dadurch würde dem Unternehmen zudem bei Beanstandungen die Möglichkeit gegeben, diesen zeitnah nachzugehen und Mängel zu beheben. Dies würde zugleich dem Ziel einer verbesserten Kooperation mit der Finanzverwaltung dienen.

**Petition:** Der Anwendungserlass ist dahingehend zu ergänzen, dass der Unternehmer über das Ergebnis der Kassen-Nachschau und die Beendigung der Kassen-Nachschau zu informieren ist.

**Weitere Anmerkungen**

- **Prüfung von Agenturkassen**

In der Praxis stellt sich im Zusammenhang mit der Kassen-Nachschau in sog. Agenturgeschäften eine Vielzahl von Fragen.

**Beispiel:** Eine Textilreinigung arbeitet mit mehreren Unternehmen zusammen, die als Annahmestelle fungieren und teilweise auch an anderen Orten als am Unternehmenssitz der Textilreinigung ansässig sind.

Es stellen sich dann folgende Fragen:

- Kann die Finanzbehörde, die originär zuständig ist für die Kassen-Nachschaу, bei der Textilreinigung auch die Prüfung bei der Annahmestelle durchführen?
- Besteht für die Finanzbehörde ein Betretungsrecht, obwohl es sich bei der Annahmestelle nicht um die Geschäftsräume des Steuerpflichtigen handelt, sondern originär um die Geschäftsräume der Annahmestelle? In der Gesetzesbegründung (BT-Drucks. 18/9535, S. 22) finden sich folgende Aussagen: „Ausreichend sind deren Vorhandensein und Nutzung. Bei den Grundstücken und Räumen muss es sich grundsätzlich um Geschäftsräume des Steuerpflichtigen handeln.“ Bei den oben genannten Fallgestaltungen steht die Nutzung eines anderen Steuerpflichtigen im Vordergrund.
- Was ist bei der Kassen-Nachschaу in den Fällen, in denen eine Trennung der Eigen- und Fremdgelder nicht durch die Führung eigenständiger Kassen erfolgt, z. B. in Bezug auf das Zugriffsrecht, zu beachten? Wie ist die Wahrung des Steuergeheimnisses sicherzustellen?

**Petition:** Der Anwendungserlass sollte um Ausführungen zur Prüfung von Agenturkassen ergänzt werden.

#### ▪ **Ausdrückliche Verpflichtung zur Ermessenausübung**

Abschließend möchten wir nochmals betonen, dass sich die Eingriffsintensität einer Kassen-Nachschaу bei den Unternehmen deutlich von derjenigen im Rahmen einer Lohnsteuer- oder Umsatzsteuer-Nachschaу unterscheidet. Die Kassen-Nachschaу wird in der Regel während der Geschäftszeiten in den Verkaufsräumen und nicht in den Büroräumen des Unternehmens bzw. denen des Steuerberaters stattfinden. Daher ist die Kassen-Nachschaу im Hinblick auf die reibungslose Fortsetzung des Kundenverkehrs und die Vermeidung von existenzgefährdenden Image-/Rufschäden mit Augenmaß durchzuführen. Ferner sollten Diskretion und Vertraulichkeit gewährleistet und daher Befragungen in Gegenwart von Kunden unbedingt vermieden werden.

Insbesondere sollten ferner alle technischen und tatsächlichen Möglichkeiten ausgenutzt werden, die eine Prüfungshandlung in den Geschäftsräumen zumindest verkürzen. Das Anwendungsschreiben sollte ausdrücklich Hinweise auf die Prüfung milderer Mittel enthalten, wie z. B. die Durchführung von Systemprüfungen, Zugriffsmöglichkeiten auf außerhalb der Filiale (oder ggf. bei Dritten) zentral gespeicherte Kassendaten.

Derzeit wird in Fällen zentral geführter Kassendaten aus Sicherheitsgründen oftmals technisch verhindert, dass in der Filiale ein elektronischer Zugriff auf die Kassendaten erfolgen kann, indem die externen Anschlüsse gesperrt werden. Zudem sind die an die Zentrale versandten Daten lokal in der Filiale oft nicht mehr vorhanden.

In diesen Fällen müssen die Mitarbeiter in der Filiale in der Lage sein, Prüfer der Finanzverwaltung auf die Zugriffsmöglichkeiten am Ort der zentral gespeicherten Kassendaten zu verweisen. Denkbar wäre, dass dies durch Vorlage einer schriftlichen Bestätigung der Firmenzentrale, des Dienstleisters oder des Finanzamts geschehen kann, das für den mit der Kassendatenverwaltung betreuten Steuerpflichtigen zuständig ist.

Ferner sollte eine unangekündigte Kassen-Nachschau erst nach einer geeigneten Risikoanalyse stattfinden.

**Petition:** Es sollten im Anwendungsschreiben ausdrücklich Hinweise auf die gebotene Ermessenausübung aufgenommen werden, die die ausgeführten Aspekte berücksichtigen.

- **Erneute Durchführung einer Kassen-Nachschau**

Die Durchführung einer Kassen-Nachschau führt zu einer Belastung der Unternehmen in Hinblick auf zeitlichen Ressourceneinsatz, bürokratischen Mehraufwand und Kosten.

**Petition:** Nachdem eine Kassen-Nachschau beanstandungsfrei durchgeführt wurde, sollte eine erneute Kassen-Nachschau unterbleiben, sofern keine konkreten Hinweise auf zwischenzeitlich aufgetretene Unregelmäßigkeiten vorliegen.

- **Fremdkassen in Geschäftsräumen**

Im Gastronomiesektor ist es verbreitet, dass die Abrechnung gegenüber Kunden über Kellnerbörsen erfolgt und der Bargeldtransfer in die Kasse des Steuerpflichtigen erst sukzessive bzw. bei Schichtende erfolgt. Es ist zweifelhaft, ob mit der Kassen-Nachschau auch der Kellner verpflichtet werden kann, die Bargeldbestände in seiner Geldbörse für einen Kassensturz zur Verfügung zu stellen.

Wir möchten Sie bitten, unsere Anmerkungen bei der Fassung des Anwendungserlasses zu berücksichtigen und stehen Ihnen gerne für ergänzende Erläuterungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck



BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann



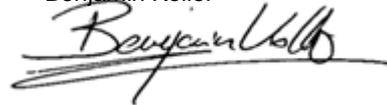
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller



BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Heiko Schreiber



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Till Hannig



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND E. V.

Jochen Bohne



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

