„Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“
Mitteilungspflicht zu elektronische Aufzeichnungssysteme (eAS)

Die Oberfinanzdirektion Baden-Württemberg (ehemals: OFD Karlsruhe) hat ein aktualisiertes Merkblatt zur „Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung“ veröffentlicht. Es behandelt u.a. die seit dem 01.01.2017 durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulation (BStBl. I 2017, 21) eingeführten zusätzlichen Anforderungen an Kassenaufzeichnungen von Unternehmen (§§ 146a, 146b AO). Die KassenSichV regelt, welche **elektronischen Aufzeichnungssysteme (eAS)** eine technische Sicherheitseinrichtung (TSE) benötigen.

Seit dem 1.1.2025 gilt die Mitteilungspflicht für eAS (§ 146a Abs. 4 AO). Die Übermittlung an die Finanzbehörde kann per Direkteingabe im ELSTER-Formular „Mitteilungsverfahren nach § 146a Abs. 4 AO“ auf www.elster.de, per Upload einer XML-Datei auf www.elster.de in MEIN ELSTER oder per Datenübertragung aus einer Software via der ERIC-Schnittstelle erfolgen. Für vor dem 01.07.2025 angeschaffte eAS **gilt die Meldefrist bis spätestens 31.07.2025**. Danach müssen neu angeschaffte oder außer Betrieb genommene eAS **innerhalb eines Monats gemeldet werden**. Jede Betriebsstätte muss eine Gesamtmeldung für alle Systeme einreichen.

(OFD Karlsruhe, Merkblatt v. 30.12.2024 – S 03115-St 42, Quelle: beck.online, März 2025)

Baden-Württemberg

OBERFINANZDIREKTION KARLSRUHE

30. Dezember 2024

Informationen zum Thema »Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung« S 0315 – St 42

Für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (AO); insbesondere die §§ 145 bis 147 AO. Die Umsetzung der gesetzlichen Regelungen hat das Bundesministerium der Finanzen in folgender Verwaltungsvorschrift geregelt:

- BMF-Schreiben vom 28.11.2019, BStBl. I 2019, 1269,
  geändert durch BMF-Schreiben vom 11.03.2024, BStBl. I 2024, 374
  (GoBD - Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff).

Unternehmen mit Bargeldeinnahmen nutzen in der Regel der Buchführung vorgelagerte Systeme wie zum Beispiel Registrierkassen, Waagen mit Registrierkassenfunktion, PC-Kassensysteme und Taxameter. Diese Systeme unterliegen denselben Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten wie die eigentlichen Buchführungssysteme.

Der Einsatz dieser Technik hat eine Reihe von betriebswirtschaftlichen Vorteilen, ist allerdings auch mit Pflichten verbunden. Dieses Merkblatt soll einen Überblick verschaffen, um häufige Fehlerquellen in der Kassenbuchführung zu erkennen und zu vermeiden.

Moltkestraße 50 • 76133 Karlsruhe • Telefon 0721 926-0 • Fax 0721 926-2725
poststelle@ofdka.bwl.de • www.oberfinanzdirektion-karlsruhe.de

1. Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO)

Die Einzelheiten regelt der Anwendungserlass zur Abgabenordung (AEAO) zum § 146 AO.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalls - also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners. Siehe auch Tz. 2.1.5 AEAO zu § 146.

Im Übrigen ergibt sich der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG). Er gilt nicht nur für Buchführungspflichtige, sondern auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermitteln (Einnahmen-Überschuss-Rechner).

Wie detailliert die Einzelaufzeichnung zu erfolgen hat, leitet sich aus § 14 Abs. 4 UStG ab. Diese Vorschrift verlangt u. a. Angaben in der Rechnung über

- Namen und Anschrift des Leistungsempfängers,
- Art der Ware oder Leistung und verkaufte Menge,
- Preis und Umsatzsteuer.

Bei Kleinbetragsrechnungen unter 250 EUR siehe § 14 Abs. 6 UStG i. V. m. § 33 UStDV.

Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung (im Gegensatz zur Aufzeichnung im Kassensystem) eines jeden Geschäftsvorfalles besteht dagegen nicht. Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, wird dies nicht beanstandet, sofern die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt. Dies gilt entsprechend für Dienstleistungen. Siehe auch Tz. 2.1.3 AEAO zu § 146.

Des Weiteren sind für jeden Geschäftsvorfall die Zahlungsarten festzuhalten. Nur Barumsätze sind im Kassenbuch zu erfassen. Unbare Zahlungen (Kreditkarte/ EC-Umsätze etc.) sind separat abzubilden.

Kurzzeitige gemeinsame Erfassungen von baren und unbaren Tagesgeschäften im Kassenbuch sind nur dann nicht zu beanstanden, wenn die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze gesondert kenntlich gemacht sind und nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen werden, soweit die Kassensturzfähigkeit der Kasse weiterhin gegeben ist (s. GoBD, Rz. 55).

2. Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen (§ 146 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO)

Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt aus Zumutbarkeitsgründen die Einzelaufzeichnungspflicht nicht, wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird.

Die Zumutbarkeitsüberlegungen, die der Ausnahmeregelung nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO zugrunde liegen, sind grundsätzlich auch auf Dienstleistungen übertragbar. Für Dienstleistungen sind Einzelaufzeichnungen dagegen stets zu führen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann. Auf die Aufzeichnungserleichterung können sich Dienstleister – wie auch Einzelhändler – aber insoweit nicht berufen, als tatsächlich Einzelaufzeichnungen geführt werden (z. B. Termin-/Tischreservierung, Vorbestellung, Erfassung von Kundendaten etc. - siehe AEAO zur § 146, Nr. 2.2.6.).
Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt die Einzelaufzeichnungspflicht unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem nach § 146a Abs. 3 AO i. V. m. der Kassensicherungsverordnung mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen ist.

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 nicht beanstandet, wenn die o. g. Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden. Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, gilt für dieses elektronische Aufzeichnungssystem die Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht nicht (§ 146 Abs. 1 Satz 4 AO).

3. Einsatz von offenen Ladenkassen

Eine »Registrierkassenpflicht« besteht nicht. Es ist zulässig, eine offene Ladenkasse zu führen. Bei der offenen Ladenkasse sind jedoch die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Kassenführung mit hohem Aufwand verbunden. Auch hier ist die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäftes mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalls grundsätzlich erforderlich.

Sind Einzelaufzeichnungen nicht zumutbar, müssen die Bareinnahmen anhand eines sogenannten Kassenberichts nachgewiesen werden.

Auch bei einem Kassenbericht müssen die erklärten Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfbar sein (BFH-Beschluss vom 13.03.2013 Az. X B 16/12). Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der gesamte geschäftliche Bargeldendbestand einschließlich Hartgeld – unabhängig vom Aufbewahrungsort des Geldes (z. B. Tresorgeld, Handkassen der Kellner, Wechselgeld, Portokasse etc.) – täglich zu zählen. Der Kassenendbestand ist rechnerisch um die Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die Einlagen und den Kassenanfangsbestand zu mindern, so dass sich im Ergebnis die Tageseinnahmen ergeben (retrograde Ermittlung). Beim Einsatz mehrerer Kassen müssen die Kassenberichte einzeln und der Bargeldbestand der jeweiligen Kasse zuordenbar sein.

Rundungen oder Schätzungen sind unzulässig. Ein Zählprotokoll ist nicht zwingend erforderlich (BFH-Beschluss vom 16.12.2016 X B 41/16), dient aber als

zusätzlicher Nachweis der vollständigen Ermittlung der Einnahmen. Wird jedoch ein Zählprotokoll erstellt und für die Einnahmenermittlung verwendet, ist es aufzubewahren.
Die Ausgaben, Einnahmen, Entnahmen und Einlagen (einschl. Herkunftsnachweis) sind durch Belege (ggf. Eigenbelege) nachzuweisen.
Nur ein in dieser Weise erstellter Kassenbericht ist zulässig und ordnungsgemäß.

Mit Standardsoftware (z. B. Office-Programmen) erstellte Tabellen entsprechen nicht dem Grundsatz der Unveränderbarkeit. Am Markt erhältliche Software wird nur dann als ordnungsgemäß anerkannt, wenn eine nachträgliche Änderung nicht möglich ist oder mit einem entsprechenden Vermerk gekennzeichnet wird.

4. Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme (eAS)

Seit 1.1.2017 dürfen nur noch elektronische Aufzeichnungssysteme (u. a. Registrierkassen) verwendet werden, die eine komplette Speicherung aller steuerlich relevanten Daten – insbesondere Journal-, Auswertungs-, Programmier- und Stammdatenänderungsdaten (z. B. Artikelpreisänderungen; Nutzerkennung) – ermöglichen (BFH vom 16.12.2014, BStBl. II 2015, 519).

Gerade im Hinblick auf dieses BMF-Schreiben ist darauf zu achten, dass die oben genannten Informationen des Kassensystems vollständig und unveränderbar in digitaler Form aufbewahrt werden. Bei Umstellung auf ein neues System wird empfohlen, die »Alt-Kasse« weiterhin aufzubewahren.

Fehlen Programmierungsunterlagen bzw. Protokolle nachträglicher Programmänderungen, stellt dies einen schweren formellen Mangel der Buchführung dar (BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl. II 2015, 743). Es müssen alle Einzeldaten (Journaldaten, Stamm-, Auswertungs- und Programmierdaten sowie deren Änderungsdaten), die durch die Nutzung der Kasse entstehen, während der Aufbewahrungsfrist von 10 Jahren jederzeit verfügbar, unverzüglich lesbar und maschinell auswertbar aufbewahrt werden.

5. Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (Kassengesetz)

Am 29.12.2016 wurde das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht (BStBl. 2017 I, S. 21). Danach ergeben sich weitere Anforderungen an Kassenaufzeichnungen von Unternehmen (§§ 146a, 146b AO). Welche elektronischen Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) verfügen müssen, wird durch die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) geregelt.

6. Kassensicherungsverordnung

Durch die auch Kassengesetz genannte Regelung wurde zugleich auch die Grundlage für eine Rechtsverordnung geschaffen, welche die Anforderungen an elektronische Kassenaufzeichnungen präzisiert.

Die Kassensicherungsverordnung regelt, wie die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) ausgestaltet sein muss. Sie besteht grds. aus einem Sicherheitsmodul, einem Speichermedium und einer einheitlichen digitalen Schnittstelle.

Näheres zur Umsetzung der Kassensicherungsverordnung ist im AEAO zu § 146a - Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme (eAS) ausgeführt.
Sicherheitstechnische Details hierzu sind in den Technischen Richtlinien des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) enthalten, maßgeblich TR-03153, TR-03151, TR-03116 u. a. (www.bsi-bund.de).

Die TSE ist verpflichtend einzusetzen. Nichtbeanstandungs- und Billigkeitsregelungen zu späterem Einsatz einer TSE sind spätestens zum 31.03.2021 ausgelaufen (BMF vom 06.11.2019, Erlass FM BW vom 10.07.2020). Darüberhinausgehende Erleichterungen sind nur nach Bewilligung durch die Finanzverwaltung auf Einzelantrag gem. § 148 AO möglich. Voraussetzung hierfür ist, dass der Einsatz der TSE eine detailliert nachzuweisende unbillige Härte mit

sich bringt. Nähere Informationen hierzu sind auf der Homepage der OFD Karlsruhe verfügbar (siehe 11. Weitere Informationen). Die Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz 2 AO bleibt hiervon unberührt.
Nicht mit einer TSE aufrüstbare Kassensysteme dürfen seit dem 01.01.2020 nicht mehr in den Verkehr gebracht (Vertriebsverbot) und nicht aufrüstbare PC-Kassensysteme nicht mehr eingesetzt werden.

7. Verfahrensdokumentation

Die Verfahrensdokumentation zu den eingesetzten Aufzeichnungssystemen, dazugehörige Handbücher, Bedienungs- und Programmieranleitungen sowie die Dokumentation der Betriebsabläufe sind vorzuhalten.

8. Datenzugriffsrecht

Die Finanzverwaltung hat nach § 147 Absatz 6 AO bei Außenprüfungen das Recht auf aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Kassendaten zuzugreifen. Bei der Ausübung des Rechts auf unmittelbaren Datenzugriff kann Einsicht in Aufzeichnungssysteme genommen werden, der mittelbare Datenzugriff berechtigt Auswertungen zu verlangen, außerdem kann die Datenüberlassung verlangt werden.
Die Datenüberlassung durch Zurverfügungstellung erforderlicher Daten und Dokumente in maschinell lesbarem und auswertbarem Format auf Datenträger (z. B. CD, DVD, USB-Stick, Festplatte) oder über Datenaustauschplattformen erfolgen. Das Unternehmen ist verpflichtet dafür zu sorgen, dass die steuerlichen Aufzeichnungen nicht nur im Kassensystem gespeichert, sondern auch als Einzeldaten mit allen Strukturinformationen exportiert können.
Dies gilt auch für Daten des Steuerpflichtigen, die sich bei Dritten befinden (z. B. Rechenzentrum, Cloud, Zahlungsdienstleister etc.).

9. Mitteilungsverpflichtung

Die Mitteilungsverpflichtung für eAS nach § 146a Absatz 4 AO tritt ab dem 01.01.2025 in Kraft.

Die elektronische Übermittlungsmöglichkeit wird ab dem 01.01.2025 zur Verfügung gestellt.

Die Mitteilung kann wie folgt an die Finanzbehörde übermittelt werden:

- per Direkteingabe im ELSTER-Formular »Mitteilungsverfahren nach § 146a Absatz 4 AO« auf www.elster.de,
- per Upload einer XML-Datei auf www.elster.de in MEIN ELSTER oder
- per Datenübertragung aus einer Software via der ERIC-Schnittstelle.

Vor dem 01.07.2025 angeschaffte eAS sind spätestens bis zum 31.07.2025 mitzuteilen. Ab dem 01.07.2025 angeschaffte oder außer Betrieb genommene eAS sind innerhalb eines Monats nach der Anschaffung zu melden.

Pro Betriebsstätte ist eine Mitteilung einzureichen. Bei jeder Mitteilung sind stets alle eAS einer Betriebsstätte zu übermitteln.

Jedes eAS ist immer nur einer Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO zuzuordnen. Bei Vorliegen mehrerer Betriebsstätten muss für jede einzelne Betriebsstätte eine separate Mitteilung übermittelt werden.

Nähere Informationen sind dem BMF-Schreiben vom 28.06.2024 zu entnehmen.

10. Kassen-Nachschau

Ein Kontrollinstrument der Finanzverwaltung ist die im § 146b AO geregelte Kassen-Nachschau. Sie dient der Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit von Kassenaufzeichnungen (Kasseneinnahmen und -ausgaben).

Einzelheiten regelt der AEAO zu § 146b.

Ein Amtsträger kann unangekündigt – während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten – die Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume betreten.

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

Bei der Kassen-Nachschau dürfen Daten des elektronischen Aufzeichnungssystems durch den Amtsträger eingesehen werden. Die Überlassung von Daten in maschinell auswertbarem Format kann entsprechend er vorstehenden Regelungen zum Datenzugriff verlangt werden.
TSE-Zertifikate werden durch die Finanzverwaltung softwaregestützt auf Gültigkeit geprüft, Signaturen validiert sowie Kassendaten auf Auswertbarkeit geprüft und mit den TSE-Daten abgeglichen.

11. Folgen von Mängeln

Sind die mit elektronischen Systemen erstellten Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß, kann dies den Verlust der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung zur Folge haben.

12. Weitere Informationen

- Fragen- und Antwortenkatalog zum Kassengesetz auf der Internetseite des Bundesfinanzministeriums
- Homepage der Oberfinanzdirektion Karlsruhe
  Startseite > Service > FAQ – Steuern > Stichwort: Kassenbuchführung
- Merkblatt der Oberfinanzdirektion Karlsruhe zur Belegausgabepflicht
- Merkblatt der Oberfinanzdirektion Karlsruhe zur Kassenführung der Taxi- und Mietwagenbranche
- Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) FAQ