

Stellungnahme

**des Deutschen Hotel- und Gaststättenverbandes e.V.
(DEHOGA Bundesverband)**

**zu den Entwürfen der BMF-Schreiben des Bundesministeriums
der Finanzen betreffend das**

**Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeich-
nungen vom 22. Dezember 2016**

- **Neufassung des § 146 Absatz 1 AO**
 - **Neuregelung des § 146b AO**

Am 22. Dezember 2016 wurde das „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ verabschiedet.

Das Bundesministerium der Finanzen plant, BMF-Schreiben insbesondere zur Einzelaufzeichnungspflicht und zur Kassen-Nachschauf zu erlassen.

Die Entwürfe der BMF-Schreiben werfen eine Reihe von Fragen auf, die nachstehend näher ausgeführt werden. Dem DEHOGA ist sehr daran gelegen, seine Mitglieder möglichst präzise über die Neuregelungen informieren zu können, um Fehler bei der Buchführung und der Verwendung von Kassen möglichst auszuschließen.

I. Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 AO)

Zu 2.1.3 des Entwurfs BMF-Schreiben

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens müssen Grundaufzeichnungen so beschaffen sein, dass sie jederzeit eindeutig in ihre Einzelpositionen aufgliedert werden können. Es stellt sich die Frage, wie detailliert die Aufzeichnungen zu erfolgen haben.

1. Sonderwünsche der Gäste

Die gastgewerblichen Unternehmer sind in höchstem Maße serviceorientiert und erfüllen auch Gästewünsche, die nicht auf einer Speisekarte vermerkt oder in der Registrierkasse mit einem konkreten Betrag hinterlegt sind. Wenn beispielsweise ein Gast etwas Brot zu seiner Suppe wünscht, wird ihm der Wunsch nach Möglichkeit erfüllt. Aber etwas Brot findet sich nicht auf der Speisekarte und ist auch nicht in der Registrierkasse mit einem konkreten Betrag hinterlegt. Oder der Gast wünscht noch zusätzlich Sauce zu seinem Essen, weil ihm die Portion Sauce, die serviert wurde, nicht genügt. Oder ein Gast wünscht beim Dessert eine zusätzliche Kugel Eis.

In diesen Fällen ist es üblich, dass diese Zusatzleistungen in der Rechnung beispielsweise unter der Bezeichnung „Küche“ individuell in Rechnung gestellt werden, weil nicht jede Zusatzleistung, die vom Gast gewünscht wird, vorhersehbar ist und daher auch nicht in der Registrierkasse hinterlegt sein kann.

Dass diese Vorgehensweise zulässig ist, sollte in dem BMF-Schreiben klargestellt werden.

2. Buffet

Viele gastgewerbliche Unternehmer bieten ihren Gästen Speisen in Form von Buffets an. Ob es das Frühstücksbuffet im Hotel ist oder das Mittagsbuffet im Restaurant. In diesen Fällen wird pauschal pro Person, zum Teil abhängig davon, ob es sich um erwachsene Gäste oder Kinder handelt, ein Betrag in Rechnung gestellt.

Was die einzelnen Gäste vom Buffet essen, kann nicht im Einzelnen ermittelt und somit auch nicht in der Registrierkasse verbucht werden. Die somit verkauften einzelnen Speisen können demnach nicht als „eindeutig bezeichnete Artikel“ in die Registrierkasse eingegeben werden.

Im Übrigen gilt dies eben gerade auch für die Bestandteile, welche nicht verzehrt werden und mithin übrigbleiben. Diese müssen aus hygienischen und Haltbarkeitsgründen in den meisten Fällen vernichtet werden.

Diese Fälle sollten bei dem geplanten BMF-Schreiben berücksichtigt werden.

3. Wechselnde Tagesgerichte/Stammessen

In vielen gastgewerblichen Betrieben gibt es täglich wechselnde Gerichte, die jedoch jeden Tag unter der gleichen Bezeichnung angeboten werden. So gibt es insbesondere in der Betriebsgastronomie sogenannte „Stammessen“, die unter dieser Bezeichnung täglich angeboten werden, aber es handelt sich um täglich unterschiedliche Gerichte. Daher wird in der Registrierkasse „Stammessen“ eingebucht, das zu einem bestimmten Preis angeboten wird.

In der klassischen Gastronomie gibt es in vielen Betrieben sogenannte „Tagesgerichte“, die ebenfalls unter dieser Bezeichnung in der Registrierkasse hinterlegt sind, ohne dass erkennbar ist, welches Gericht sich am jeweiligen Tag dahinter verbirgt.

Die Verwaltungsanweisung sollte klarstellen, dass die vorstehend dargestellten Vorgehensweisen zulässig sind und nicht die jeweiligen Speisen, die sich hinter

den Bezeichnungen „Stammessen“ und „Tagesgericht“ verbergen, in der Registrierkasse hinterlegt sein müssen, da andernfalls täglich Programmierungen der Registrierkasse und deren Dokumentation notwendig wären.

4. Pauschalpreis bei Bankettveranstaltungen

In der gastronomischen Praxis ist darüber hinaus bei Bankettveranstaltungen, insbesondere im Bereich von Familien- und Hochzeitsfeierlichkeiten, aber auch zunehmend bei Veranstaltungen von Firmen im Rahmen von Weiterbildungs- oder Eventveranstaltungen zu verzeichnen, dass mit dem Gastgeber ein Pauschalpreis für Speisen und Getränke pro Gast vereinbart wird.

Bei der Vereinbarung eines solchen Pauschalpreises zeichnen viele gastronomische Betriebe allenfalls überschlagsartig zu betriebseigenen (Nach-) Kalkulationszwecken die im Rahmen der Bankettveranstaltung ausgegebenen Speisen und Getränke auf. Dem Gast gegenüber wird bei Rechnungserteilung die erbrachte Leistung in aller Regel nur mit „Speisen und Getränke“ benannt.

Auch wenn damit ggf. die Leistungsbeschreibung im Sinne des § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG nicht erfüllt wird, was im Bereich von privaten Veranstaltungen regelmäßig auch aus steuerlicher Sicht vernachlässigbar sein dürfte, sollte im BMF-Schreiben klargestellt werden, dass auch die Vereinbarung eines solchen Pauschalpreises und anschließender Benennung der Leistung mit „Speisen und Getränke“ dem Einzelaufzeichnungsgebot entspricht.

In diesem Kontext ist aus Sicht des DEHOGA nämlich daran zu erinnern, dass Gegenstand der Einzelaufzeichnung der einzelne Geschäftsvorfall ist. Geschäftsvorfall ist nach hiesigem Verständnis die einzelne, gegenüber dem Gast geschuldete Leistung, also die Servierung eines offenen Bündels von „Speisen und Getränken“ pro Gast zu einem pauschalen Preis.

5. Spezielle Angebote

Auch bei speziellen Angeboten wie beispielsweise „all you can eat“, „XXL Speisen“ oder „Schnitzel satt“, ist eine mengenmäßige Aufzeichnung der verabreichten Speisen in den seltensten Fällen möglich.

Vorbenanntes bezieht sich auch auf die immer beliebter werdenden Kochevents, bei denen zu einem Festpreis Menübestandteile, Menüs oder auch einzelne Gerichte selbst zubereitet werden. Dabei lässt sich eine Einzelaufzeichnung in der Praxis nicht im Ansatz realisieren.

6. Massenveranstaltungen

Bei Veranstaltungen wo eine Vielzahl von Personen teilnimmt, erfolgt häufig die gastronomische Versorgung über Verkaufsstände, Buffets oder Verkaufstresen. Dies sind beispielsweise Kirmes- und Karnevalsveranstaltungen, Tanz- und Musikveranstaltungen aber auch Events.

Dabei gibt es bei diesen ein jeweils überschaubares Angebot. In der Eigenart dieser Ablauforganisation liegt es, dass innerhalb kurzer Zeit ein hoher Warenumschlag erfolgt. Hierbei wird selbstredend in den meisten Fällen eine offene Ladenkasse geführt, weil die Einzelerfassung schlichtweg nicht möglich ist. Aus diesseitiger Bewertung bedarf es aber gerade bei der Führung der offenen Ladenkasse, insbesondere auch im Lichte der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 16.12.2016), einer Klarstellung über die Erfassung und die Führung derselben.

7. Ortsungebundene Verkauf

Die Ausführungen zu Punkt 6. Treffen ebenso auf die gastronomische Versorgung im sogenannten Reisgewerbe, wo ein Verkauf von Speisen und Getränken für einen bestimmten Zeitraum von einem ortsveränderlichen Stand, Verkaufswagen, Bratstand, Food-Truck oder einer „Imbissbude“ erfolgt. Auch hier wird ein unterschiedliches Sortiment an eine Vielzahl von Kunden innerhalb kurzer Zeit verkauft. Meist variiert dabei auch die Zusammenstellung, beispielsweise bei Mixgetränken oder Eisspezialitäten.

8. Gruß aus der Küche

Nicht nur in der gehobenen Gastronomie ist es mehr und mehr gängig, dass bei einem bestellten Menü vor dem ersten Gang ein sogenannter Gruß aus der Küche serviert wird. Dabei handelt es sich in der Regel um eine zwar kleine, aber nicht zwingend preiswerte Speise, abhängig von der Art der Küche. Dieser Gruß aus

der Küche wird, da er von den Gästen nicht bezahlt werden muss, nicht in die Kasse betragsmäßig eingegeben.

Es stellt sich die Frage, wie ein solcher Gruß aus der Küche in der Registrierkasse zu behandeln ist. Denkbar wäre, diesen mit einem 0,00 Euro Betrag in der Kasse zu hinterlegen.

In dem BMF-Schreiben sollte klargestellt werden, wie diese Speisen, für die die Gäste nichts zu bezahlen haben, zu behandeln sind.

9. Spirituose/Kaffee zum Abschied

In vielen gastronomischen Betrieben erhalten die Gäste auf Nachfrage beim Bezahlen eine Spirituose oder einen Kaffee als Dankeschön des Gastwirtes für den Gaststättenbesuch und als Kundenbindungsinstrument. Auch dieses Getränk wird nicht in der Kasse verbucht. Es stellt sich die gleiche Frage wie beim Gruß aus der Küche.

Zu 2.1.4 des Entwurfs des BMF-Scheibens

Im Entwurf des BMF-Schreibens wird auf die grundsätzliche Einzelaufzeichnungspflicht, egal ob ein elektronisches Aufzeichnungssystem Verwendung findet oder aber eine offene Ladenkasse geführt wird, verwiesen. Dies ist schon allein deshalb nicht praxistauglich, weil gerade auch bei einer hohen Anzahl von Verkäufen, insbesondere auch bei den vordargestellten Sachverhalten, ersichtlich ist, dass nicht für jeden Verkaufsvorgang eine wie auch immer geartete Aufzeichnung erstellt werden kann.

Im letzten Satz wird zwar darauf abgestellt, dass bei einer offenen Ladenkasse die Tageseinnahmen durch summarische, retrograde Ermittlung erfasst werden können, jedoch wird dies mit einem verbindenden „sowie“ mit manuellen Einzelaufzeichnungen, die in diesem Zusammenhang unbestimmt sind, verbunden.

Insofern sollte genau auch an dieser Stelle ein klarstellender Hinweis auf den Regelungsgehalt des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO sowie insbesondere auch der Zusammenhang zu § 148 AO erfolgen.

Zu 2.1.5 des Entwurfs BMF-Schreiben, Branchenspezifische Zumutbarkeitsgesichtspunkte

1. Hoher Anteil an Laufkundschaft im Gastgewerbe

Im Entwurf des BMF-Schreibens wird gesagt, dass branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen seien. Ausdrücklich genannt sind Einzelhandelsgeschäfte.

Auch in Gastronomiebetrieben gibt es einen sehr hohen Anteil an Laufkundschaft. Es ist und war noch nie üblich, dass die Gästedaten erfasst werden.

Zur Klarstellung sollten auch Gastronomiebetriebe im BMF-Schreiben ausdrücklich genannt werden. Dies gebietet sich aus hiesiger Sicht bereits aus dem Umstand, dass der Gastronom keinen Anspruch gegenüber seinem Gast auf Nennung dessen Namens oder anderer Daten hat. Fehlt es jedoch an einem entsprechendem Benennungsanspruch gegenüber dem Gast, kann dem Gastronom korrespondierend hierzu keine Benennungsobliegenheit auferlegt werden.

2. Erfassung von Gästedaten in Reservierungsbüchern

In vielen gastronomischen Betrieben werden sogenannte Reservierungsbücher geführt. Wenn ein Gast einen Tisch reserviert, wird Datum, Uhrzeit, Anzahl der Personen und der Name und/oder eine Telefonnummer in das Reservierungsbuch eingetragen. Die Reservierungsbücher werden pro Jahr geführt und nach Ablauf des Jahres entsorgt. Allerdings gibt es neben den reservierenden Gästen auch Laufkundschaft, von denen keine Daten erhoben werden. Damit werden für einen Teil der Gäste Aufzeichnungen über Gästedaten tatsächlich geführt. Eine Verknüpfung mit den Daten der Registrierkasse findet nicht statt und ist technisch auch nicht möglich.

Im Übrigen sind dabei auch die Vorschriften des Datenschutzes entsprechend zu würdigen.

Es sollte in dem BMF-Schreiben klargestellt werden, dass die Aufzeichnungen in den Reservierungsbüchern nicht aufbewahrungspflichtig sind.

Zu 2.2.3 des Entwurfs BMF-Schreiben

- **Offene Ladenkasse neben Registrierkasse**

Wir begrüßen die Regelung im Entwurf des BMF-Schreibens unter Punkt 2.2.3, dass offene Ladenkassen für räumlich oder organisatorisch abgrenzbare Bereiche neben einer Registrierkasse geführt werden können.

Aus Sicht des DEHOGA sollte jedoch zuvor sowohl für den Anwendungsbereich umfassend des § 146 Abs. 1 AO also auch des § 146b AO legal definiert werden, was die konstituierenden Merkmale einer eigenen Kasse sind. Soweit ersichtlich, hat sich mit der Definition des Begriffs der „Kasse“ bisher weder die Rechtsprechung noch die Literatur oder die Verwaltung umfassend auseinandergesetzt. Die Definition des Begriffs der „eigenständigen Kasse“, für die eigenständige Kassenaufzeichnungen im Sinne des § 146 Abs. 1 AO zu führen sind, ist jedoch unerlässlich, wenn Streit- und Abgrenzungsfragen vermieden werden sollen. Dies zeigen auch die vorerwähnten Anwendungsfälle.

Zur Illustrierung des Problems soll folgendes Beispiel skizziert werden: Der Gastronom führt in seinem Restaurantbetrieb eine „laufende, operative Kasse“. Einen größeren Bestand an Wechselgeld und sonstigem Bargeld hält er jedoch darüber hinaus in seinem Tresor vor, welcher sich im Stockwerk über dem Restaurantbetrieb befindet. Nach Informationen des DEHOGA wird derzeit im Rahmen von Außenprüfungen oftmals darüber gestritten, ob der Tresor eine „eigenständige Kasse“ im Sinne des § 146 Abs. 1 AO darstellt, mit der Folge, dass jeder Bargeldverkehr zwischen der „laufenden operativen Kasse“ und dem Tresor aufzuzeichnen und für den Tresor eigene Kassenaufzeichnungen im Sinne des § 146 Abs. 1 AO zu führen sind. Selbst die mit den Außenprüfungen befassten Finanzämter vertreten hierzu unterschiedliche Auffassungen, will heißen, teils wird der Tresor als „eigenständige Kasse“, teils wird er als Teil der „laufenden operativen Kasse“ gewertet.

Mit Blick auf die Bedeutung der Beantwortung der Frage, nämlich die Frage der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen, erscheint es aus Sicht des DEHOGA unerlässlich, den Begriff der Kasse hinreichend zu definieren und die konstituierenden Merkmale einer Kasse aus Sicht der Finanzverwaltung zu benennen.

Das Beispiel des Tresors drängt hierbei zudem die Frage auf, inwieweit ein räumlicher Zusammenhang konstituierend ist, will heißen, macht es einen Unterschied,

ob der Tresor sich noch im selben Gebäude wie die „laufende operative Kasse“ befindet oder nicht.

Nach Kenntnis des DEHOGA wird in der Praxis neben dem Tresor noch bei folgenden anderen „Bargeldsammlungen“ darüber diskutiert, ob insoweit eine „eigenständige Kasse“ vorliegt:

- Zentraler Wechselgeldbestand
- Trinkgeldkasse (wenn Arbeitgeber den Trinkgeld-Tronc treuhänderisch verwaltet)
- Tresorkasse und „normale laufende Kasse“
- Restaurantkasse und Hotelrezeptionskasse bei räumlicher Trennung
- Einzelne Kellnerbörse, wenn diese vom Arbeitgeber gestellt wird und die Umsätze des Kellners getrennt nach Kellnern aufgezeichnet werden
- Eigene Terrassen- oder Biergartenkasse
- Separate Kassen für Verkaufsartikel bspw. bei Kommissionsware oder für Parkplätze
- Gutscheinkassen
- Bereichskassen, welche an Mitarbeiter treuhänderisch übergeben werden
- Kassen auf Verkaufswagen und -ständen

Auch hier muss eine zwingende Klarstellung erfolgen, inwieweit eine Kassensturzfähigkeit, insbesondere bei der Übergabe an Mitarbeiter während der Dienstzeit, gegeben sein muss und wie weit etwaige Fehlbestände dem Unternehmer zuzurechnen sind.

Sofern das Bundesministerium der Finanzen die Auffassung vertreten sollte, dass z.B. ein Tresor oder ein zentraler Wechselgeldbestand eigenständige Kassen darstellen, sollte im BMF-Schreiben weiter dargelegt werden, wie die Aufzeichnungen für solche Kassen zu führen sind, bei denen, wie z.B. der Tresor, zwar Kasseneinzahlungen aber keine Kasseneinnahmen zu verzeichnen sind. Anders ausgedrückt: Die Kassenzugänge des Tresors speisen sich allein aus Geldtransiten von anderen Kassen oder den Bankkonten. Gilt ein solcher Tresor gleichwohl als sogenannte „offene Ladenkasse“ mit der Folge, dass für diesen mangels elektronischen Aufzeichnungen tägliche Kassenberichte zu führen sind? Diese würden, hierauf ist hinzuweisen, als Ergebnis, sprich als Tageseinnahmen „0 Euro“ aus-

weisen, denn die Zugänge des Tresors wären, wie vorstehend bereits dargelegt, zwar Kasseneinzahlungen aber eben keine Kasseneinnahmen.

Aus hiesiger Sicht würde es daher ausreichen, dass über die Geldbewegungen des Tresors ein Kassenbuch geführt wird, aus dem sich die Ein- und Auszahlungen und der fortgeführte Bestand ergeben.

Es wird gebeten, im BMF-Schreiben auf die vorstehenden Punkte einzugehen, also darzulegen, was die konstituierenden Merkmale für eine „einzelne Kasse“ sind. Hier empfiehlt sich für die Orientierung der Anwender auch die Benennung von Beispielen.

Des Weiteren sollte das BMF-Schreiben – je nach Definition des Begriffs der „Kasse“ – weiter klarstellen, wie die Aufzeichnungen von Kassen zu fassen sind, wenn über diese Kassen nicht unmittelbar „Kasseneinnahmen“ vereinnahmt werden und wann die Einnahme dann im Rahmen des Unternehmens als vereinnahmt gilt.

Zu 2.2.6 des Entwurfs BMF-Schreiben

- **Erfassung der Leistungsempfänger**

In der Gastronomie ist es völlig unmöglich bei Tagesgästen die persönlichen Daten zu erfassen. Daher sollte klargestellt werden, dass die Erfassung der Leistungsempfänger auf den Rechnungen in der Gastronomie grundsätzlich nicht erforderlich sind.

In dem Entwurf des BMF-Schreibens zur Einzelaufzeichnungspflicht heißt es dazu unter 2.2.6: *Einzelaufzeichnungen sind dagegen 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.*

Darunter kann auch ein Besuch in der Gastronomie subsumiert werden. Nach dieser Aussage müsste jeder Gastronom zwingend entsprechende Einzelaufzeichnungen zu jedem einzelnen Geschäftsvorgang führen, dies ist praktisch aber unmöglich.

Es ist daher dringend eine Klarstellung erforderlich, dass unter diese Formulierung nicht jeder Gaststättenbesuch fällt, insbesondere dann nicht, wenn er im Rahmen eines „Massengeschäfts“ liegt.

II. AEAO zu § 146b - Kassen-Nachschau

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können seit dem 1. Januar 2018 die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörden gemäß § 146b AO eine Kassen-Nachschau durchführen.

Eine Kassen-Nachschau wird in der Regel während der Geschäftszeiten in den Gasträumen stattfinden, wo sich in aller Regel auch die Kassen befinden. Eine Kassen-Nachschau sollte daher mit Augenmaß durchgeführt werden, um existenzgefährdende Imageschäden zu vermeiden. Auch sollten Befragungen in Gegenwart von Gästen unbedingt vermieden werden.

Zu Ziff. 1 des Entwurfs BMF-Schreiben

In Ziffer 1 des Entwurfs des BMF-Schreibens heißt es: *Der Amtsträger kann u. a. zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. „Kassensturz“ verlangen, es sei denn, dies ist unangemessen, da die Kassensturzfähigkeit (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Element der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form darstellt.*

Bis auf die Aussage, dass das Verlangen nach einem Kassensturz unangemessen sein könnte, fehlen Ausführungen zu einer Verhältnismäßigkeit eines solchen Verlangens völlig. Im Übrigen wird es diesseits für dringend erforderlich angesehen, dass der rechtlich unbestimmte Begriff „unangemessen“ zumindest beispielhaft normiert wird. An den vordargestellten Fällen lässt sich nämlich bereits ableiten, dass ein Kassensturz, welcher sich beispielsweise auf die Kellnerbörse der Mitarbeiter bezieht, schon dazu geeignet ist den Betriebsablauf erheblich zu stören und sogar zum Erliegen zu bringen. Kritisch muss dabei die Frage eines Erkenntnisgewinns gestellt werden.

1. Erhebliche Störung des Betriebsablaufes

Gerade in der Gastronomie ist zu den Stoßzeiten das Restaurant voller Gäste, um die sich das Personal und nicht selten auch der Betriebsinhaber selbst kümmern wollen und müssen. Ein guter Service ist ausschlaggebend für die Zufriedenheit der Gäste und das Bestehen am Markt für das Unternehmen.

Genannt sei beispielsweise ein im Sommer mit Gästen voll besetzter Biergarten. Wenn in einer solchen Situation ein Betriebsprüfer eine Kassen-Nachschauf durchführen will, und der Betriebsinhaber seinen Mitwirkungspflichten nachkommen soll, wird der Betriebsablauf ganz erheblich gestört oder der Betrieb sogar zum Erliegen gebracht.

Wie sollen die Mitarbeiter während der Kassen-Nachschauf die Bestellungen in die Kasse eingeben?

Wie können während der Kassen-Nachschauf Rechnungen für die zahlenden Gäste ausgedruckt werden?

Welchen zeitlichen Rahmen nimmt eine Kassen-Nachschauf ein, während dessen der Betrieb quasi arbeitsunfähig ist?

Wie sollen in bei einem Kassensurz Warenabgaben, die auf Gesamtrechnungen bei Veranstaltungen gehen und erst am Ende der Veranstaltung gebucht werden, weil entsprechende Listen oder Verbräuche abgerechnet werden, erfolgen? Dies kommt gerade häufig bei Kongress- und Seminar Veranstaltungen aber auch Familienfeiern vor.

Den Gästen ist in keiner Weise vermittelbar, dass vorübergehend weder Bestellungen aufgegeben werden können, noch dass die Gäste während eines unbestimmten Zeitraums keine Möglichkeit haben, ihre Rechnung zu begleichen. Dies würde ein ganz erheblicher Imageschaden für den gastronomischen Betrieb bedeuten.

Dies gilt auch für Kleinstbetriebe des Gastgewerbes, in denen oftmals gar keine Angestellten arbeiten, sondern der Gastwirt alleine seine Gäste bewirbt. In diesen Betrieben wird noch häufig die offene Ladenkasse genutzt. Wenn in einer vollbesetzten Kneipe unangemeldet der Betriebsprüfer kommt, und einen Kassensurz verlangt, kann der Gastronom seine Gäste nicht mehr bedienen. Damit wäre er gezwungen, seine Kneipe aufgrund der Kassen-Nachschauf zumindest für diesen Tag zu schließen.

Im Übrigen ist auch gerade bei Kleinstunternehmen zu beobachten, dass die kassenmäßige Erfassung der Warenverbräuche nicht immer am Veranstaltungsende, welches häufig spät in der Nacht liegt, sondern erst am Folgetag erfolgen, weil während der Veranstaltungen entsprechende Listen geführt werden.

Auch in der Hotellerie darf eine Kassen-Nachschau nicht dazu führen, dass der Geschäftsbetrieb erheblich gestört oder verhindert wird. Gerade an der Rezeption, wo die Gäste ein- und auschecken, würde eine Kassen-Nachschau mit dem Verlangen nach einem Kassenzurückwurf am frühen Morgen, wenn viele Gäste entweder neu ankommen oder Abreisen, den Geschäftsbetrieb zum Erliegen bringen. Gerade die auscheckenden Gäste haben es oft sehr eilig, um ihren nächsten Termin oder das gebuchte Verkehrsmittel rechtzeitig zu erreichen.

In dem BMF-Schreiben sollte klargestellt werden, dass eine Kassen-Nachschau mit Augenmaß und nicht zu Stoßzeiten erfolgen darf. Es ist nicht ersichtlich, dass eine Kassen-Nachschau zu anderen Ergebnissen führen könnte, wenn ein Betriebsprüfer beispielsweise erst gegen oder nach Feierabend einen Kassenzurückwurf verlangt. Das BMF-Schreiben erlaubt ausdrücklich in Ziff. 3 am Ende, dass eine Kassen-Nachschau auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden kann, wenn im Unternehmen noch gearbeitet wird.

Es bedarf unbedingt einer klaren Aussage, dass eine Kassen-Nachschau nicht zu erheblichen Betriebsstörungen bis hin zu faktischen Betriebsunterbrechungen führen darf.

2. Kassenzurückwurf bei ausgelagertem Bargeldbestand

In den gastgewerblichen Betrieben werden oftmals Bargeldbestände aus Sicherheitsgründen aus der Registrierkasse entnommen und beispielsweise in einem Safe gelagert. Dieser kann sich auch in Privaträumen des gastgewerblichen Unternehmers befinden. Es stellt sich die Frage, wie bei einem Kassenzurückwurf verfahren wird, wenn sich Bargeldbestände außerhalb der Geschäftsräume befinden.

In dem BMF-Schreiben sollte klargestellt werden, wie in einem solchen Fall zu verfahren ist.

Zu Ziff. 3 des Entwurfs BMF-Schreiben

Nach Ziffer 3 des Entwurfs des BMF-Schreibens dürfen Amtsträger die Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können.

Diese Formulierung ist viel zu weitreichend, weil sie sich nicht auf die Ordnungsgemäßheit der Kassenführung und den Einsatz der neu vorgeschriebenen Speichermedien hinsichtlich der Aufzeichnung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben beschränkt. Nach dem Wortlaut der Vorschrift können damit sämtliche, auch nicht mit der korrekten Kassenführung in Verbindung stehenden steuerungsrelevanten Tatsachen geprüft werden.

In dem BMF-Schreiben sollte klargestellt werden, welche konkreten mit der Besteuerung in Verbindung stehenden Tatsachen geprüft werden dürfen.

Im Gastgewerbe gibt es auch Betriebsräume, in denen Hygienevorschriften einzuhalten sind oder gefährdungsbedingte Zutrittsbeschränkungen gelten. In dem BMF-Schreiben sollte klargestellt werden, dass bei der Auswahl der vom Amtsträger zu betretenden Räumlichkeiten der Grundsatz der Angemessenheit und Zumutbarkeit zu beachten ist und auf bestehende hygiene- und gefährdungsbedingte Zutrittsbeschränkungen einzelner, eindeutig abgetrennter Bereiche Rücksicht zu nehmen ist.

Zu Ziff. 4 des Entwurfs BMF-Schreiben

1. Hinzuziehung des Steuerberaters

Bei der Kassen-Nachschauf handelt es sich um ein Prüfungselement der Finanzbehörde. Dieses ist mit umfangreichen Rechten und Pflichten für den Steuerpflichtigen verbunden.

Daher sollte im BMF-Schreiben weiter aufgenommen werden, dass der steuerliche Berater des Steuerpflichtigen ein Anwesenheitsrecht bei der Kassen-Nachschauf hat und dass der Amtsträger mit Durchführung der Kassen-Nachschauf wartet, sofern der steuerliche Berater telefonisch unverzüglich erklärt, innerhalb angemessener Zeit im Betrieb des Steuerpflichtigen zu sein.

Der Aspekt der Beiwohnung des steuerlichen Beraters bei der Kassen-Nachschaue ist nicht nur unter dem Aspekt des „fairen Verfahrens“ und dem Recht des Steuerpflichtigen, sich im Besteuerungsverfahren von einem Bevollmächtigten im Sinne des § 80 AO vertreten zu lassen, geboten, sondern kann auch kriminalpräventive Wirkung entfalten. Zahlreiche Betriebe mit teils betriebsbedingten großen Bargeldbeständen haben nämlich gegenüber dem DEHOGA beachtliche Bedenken dazu geäußert, dass sie den Prüfern, die sich zwar durch Amtsausweis ausgewiesen haben, aber ansonsten völlig unbekannte Personen sind, Zugang zu den teils beachtlichen Bargeldbeständen im Rahmen einer Kassen-Nachschaue eröffnen müssen. Konkret wird insoweit befürchtet, Opfer von Straftaten seitens Krimineller zu werden, die sich durch Vorlage gefälschter Amtsausweise einfachen Zugang zu den Bargeldbeständen verschaffen wollen.

Vor Mitwirkung bei der Kassen-Nachschaue sollte es dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden, durch telefonische Nachfrage bei dem örtlich zuständigen Finanzamt oder durch Hinzuziehung eines Polizeibeamten die Korrektheit des Dienstausweises überprüfen zu lassen.

Diese Möglichkeit sollte in dem BMF-Schreiben ausdrücklich zugelassen werden.

2. Verantwortliche Person vor Ort

Im BMF-Schreiben fehlen gänzlich Ausführungen dazu, wie die mit der Kassen-Nachschaue betrauten Amtsträger zu verfahren haben, wenn sie im Betrieb zu einer Kassen-Nachschaue erscheinen und der Steuerpflichtige und ein sonstiger Kassenverantwortlicher nicht vor Ort sind.

Der Entwurf des BMF-Schreibens verhält sich in Ziffer 4 zwar dazu, wie die Kassen-Nachschaue durchzuführen ist, wenn zwar der Steuerpflichtige nicht, aber „Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen“ (Kassenverantwortlicher) anwesend sind. Auch dieser Personenkreis wird in der Praxis aufgrund der Unbestimmtheit zu erheblichen Problemen und Auslegungsfragen führen.

Wie aber sieht es aus, wenn keiner dieser Personen anwesend ist. Ist der Steuerpflichtige oder ein Kassenverantwortlicher dann verpflichtet, zeitnah den Betrieb aufzusuchen, damit die Kassen-Nachschaue durchgeführt werden kann oder

ist die Kassen-Nachschaue in diesem Fall – ohne Nachteil für den Steuerpflichtigen – abzurechnen?

Ferner sollte klargestellt werden, dass der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist, einen Kassenverantwortlichen zu bestimmen, der ihn in seiner Abwesenheit vertritt.

Zu Ziffer 5 des Entwurfs BMF-Schreiben

1. Übergangsfristen des § 30 EGAO berücksichtigen

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens in Ziffer 5. sind nach dem 31.12.2019 die digitalen Aufzeichnungen über die digitale Schnittstelle oder auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der digitalen Schnittstelle zur Verfügung zu stellen.

Diese Regelung beachtet nicht die Übergangsfrist des § 30 Absatz 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, der durch Artikel 2 des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 eingeführt worden ist.

In § 30 EGAO heißt es: *Wurden Registrierkassen nach dem 25. November 2010 und vor dem 1. Januar 2020 angeschafft, die den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 26. November 2010 (BStBl. I S. 1342) entsprechen und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, so dass sie die Anforderungen des § 146a der Abgabenordnung nicht erfüllen, dürfen diese Registrierkassen bis zum 31. Dezember 2022 abweichend von den § 146a und § 379 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 der Abgabenordnung weiter verwendet werden.*

Die verlängerte Übergangsfrist für Registrierkassen, die zwischen dem 25. November 2010 und dem 1. Januar 2020 angeschafft wurden bzw. werden und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, dass sie den Anforderungen des § 146a der Abgabenordnung genügen, sollte im BMF-Schreiben berücksichtigt werden.

2. Vom Amtsträger bestimmten Zeitraum definieren

Nach Ziffer 5 des Entwurfs des BMF-Schreibens kann der Amtsträger den Zeitraum bestimmen, für den der Unternehmer Unterlagen zugänglich zu machen hat.

Im Interesse der Rechtssicherheit wäre ein maximal zulässiger Zeitraum in dem BMF-Schreiben anzugeben, den der Amtsträger maximal bestimmen kann.

Zu Ziff. 6 des Entwurfs BMF-Schreiben

Nach Ziffer 6 des Entwurfs des BMF-Schreibens kann der Amtsträger nach § 146b Absatz 3 AO ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen, sofern ein Anlass zu Beanstandungen der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung nach dem 31.12.2019 besteht.

Auch hier ist die verlängerte Übergangsfrist des § 30 EGAO nicht berücksichtigt. Für Registrierkassen, die zwischen dem 25. November 2010 und dem 1. Januar 2020 angeschafft wurden bzw. werden und die bauartbedingt nicht aufrüstbar sind, dass sie den Anforderungen des § 146a der Abgabenordnung genügen, sollte ein Hinweis in das BMF-Schreiben aufgenommen werden, dass Beanstandungen der zertifizierten Sicherheitseinrichtung erst nach dem 31.12.2022 beachtlich sind.

Zu Ziff. 7 des Entwurfs BMF-Schreiben

Nach Ziffer 7 des BMF-Schreibens ist ein Prüfbericht bei einer Kassen-Nachschau nicht zu fertigen.

Wenn eine Kassen-Nachschau durchgeführt wird und diese zu keinerlei Beanstandungen führt, wäre ein entsprechender Prüfbericht wünschenswert.

III. Weiterer Klärungsbedarf

Belegausgabepflicht § 146a Absatz 2 AO

In dem neu gefassten § 146a Absatz 2 AO ist geregelt, dass derjenige, der aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle im Sinne des Absatz 1 Satz 1 erfasst, dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten in unmittelbarem zeitlichem Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall unbeschadet anderer gesetzlicher Vorschriften einen Beleg über den Geschäftsvorfall auszustellen und dem an diesem Geschäftsvorfall Beteiligten zur Verfügung zu stellen hat (Belegausgabepflicht).

Eine Ausnahme von der Belegausgabepflicht ist in der gastgewerblichen Branche für eine Vielzahl von Unternehmen von großer Bedeutung.

In einer Diskothek beispielsweise werden während des ganzen Abends und teilweise auch die ganze Nacht hindurch immer wieder Getränke von einer Vielzahl von Gästen an der Bar bestellt. Die Gäste haben in der Regel keinerlei Interesse daran, für jedes bestellte Getränk einen Kassenbeleg zu erhalten.

Diese Problematik stellt sich auch in anderen Gastronomieformen.

Erforderlich wäre eine Regelung im BMF-Schreiben, die konkret die Voraussetzungen nennt, unter denen die Befreiung von der Belegausgabepflicht möglich und dann auch zu bewilligen ist.

DEHOGA Bundesverband
Berlin, 23. Februar 2018