



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Gesetzliche Änderung des § 146b AO durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016; Anwendungserlass zu § 146b AO; GZ IV A 4 – S 0316/13/10005 :054

Mit der Kassen-Nachschau hat die Finanzverwaltung ab dem 1. Januar 2018 ein zusätzliches Instrument erhalten, Kassen zu überprüfen. Dabei darf nicht übersehen werden, dass die Kassen-Nachschau einen erheblichen Eingriff in die betriebliche Sphäre – vor allem der ehrlichen Steuerzahler – darstellt, bei denen die Kassen-Nachschau ebenfalls durchgeführt werden kann. Deshalb ist sie auf ein angemessenes Maß zu beschränken. Die Durchführung der Kassen-Nachschau sollte daher mit Augenmaß erfolgen. Dementsprechend sind aus Sicht des Bundes der Steuerzahler Konkretisierungen an dem vorliegenden Erlassentwurf erforderlich. Das ist auch wichtig, um eine einheitliche Prüfpraxis in allen Bundesländern zu erreichen. So hat beispielsweise das Landesamt für Steuern in Niedersachsen bereits am 2. Februar 2018 eine Pressemitteilung mit konkreten Angaben zur Kassen-Nachschau veröffentlicht, die teils über den geplanten Anwendungserlass hinausgehen. Besonderer Nachbesserungsbedarf besteht aus unserer Sicht an der Dokumentation: Der Steuerzahler sollte nach Abschluss der Kassen-Nachschau zumindest ein kurzes Ergebnisprotokoll erhalten.

Im Einzelnen

Zu Nummer 1 – Durchführung eines „Kassensturzes“

Der Entwurf sieht vor, dass der Amtsträger zur Prüfung der ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen einen sog. Kassensturz verlangen kann, es sei denn, dies ist unangemessen.

Wir regen an, den Begriff „unangemessen“ näher zu erläutern. Andernfalls steht es im Ermessen der Amtsträger zu entscheiden, wann ein Kassensturz durchzuführen ist. Gerade in kleinen Geschäften, bei denen nur eine Ladenkasse existiert, führt der Kassensturz de facto dazu, dass der Geschäftsbetrieb für längere Zeit unterbrochen wird. Ein Kassensturz sollte deshalb die Ausnahme sein.

Zu Nummer 3 – Übliche Geschäftszeiten

Nach Nummer 3 des Entwurfs dürfen Amtsträger während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke und Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten.

Letztlich wiederholt der Anwendungserlass an dieser Stelle nur die gesetzliche Regelung, ohne diese jedoch näher zu konkretisieren. Hier halten wir ein paar Ausführungen zur Eingriffsintensität für erforderlich. So sollte die Finanzbehörde abwägen, wann eine Kassen-Nachschau zur Unzeit kommt und innerhalb dieser Zeit keine Prüfung vornehmen. Dies betrifft etwa die Hauptgeschäftszeiten oder besondere Stoßzeiten beispielsweise im Lebensmittelhandel vor Feiertagen oder in der Gastronomie zur Mittagszeit. Andernfalls ist eine erhebliche Schädigung des geschäftlichen Ansehens des Steuerzahlers zu befürchten. In Fällen, wo der Steuerzahler eine offene Ladenkasse mit Tageslosung führt, wäre eine untertägige Nachschau zudem nicht zielführend, da die ordnungsgemäße Kassenführung lediglich kurz vor Öffnung bis unmittelbar nach Schließung des Geschäfts möglich ist. Des Weiteren ist auch den Belangen der Kunden Rechnung zu tragen, die ihre Besorgungen ohne Verzögerung erledigen wollen. Deshalb sollte der Anwendungserlass darauf hinwirken, dass die Nachschau möglichst keine oder nur eine geringe Störung des Geschäftsbetriebs auslöst.

Zu Nummer 4 – Ausweispflicht und Merkblatt

Der Entwurf sieht vor, dass sich der Amtsträger auszuweisen hat, wenn er Geschäftsräume betreten will, die der Öffentlichkeit nicht zugänglich sind oder er den Steuerzahler auffordert, Unterlagen vorzulegen oder Auskünfte zu erteilen.

Aus unserer Sicht sollte sich aus dem Ausweis – entsprechend § 29 BpO (Prüferausweis) – zumindest ergeben, wer der Prüfer ist und von welcher Behörde er kommt. Dies dient insbesondere der Sicherheit, dass der Steuerzahler nur Amtsträgern den Zugang zu seinen Unterlagen etc. ermöglicht. Da sich an die Kassen-Nachschau eine Außenprüfung anschließen kann, sollte diese nur von qualifiziertem Fachpersonal durchgeführt werden, weil nötigenfalls nur diese Personen die Nachschau in eine Außenprüfung überleiten können. Hilfreich wäre es daher, den Kreis der zur Kassen-Nachschau befugten Amtsträger in fachlicher und zahlenmäßiger Anzahl zu konkretisieren. So sieht die Mitteilung des Niedersächsischen Landesamtes für Steuern vom 2. Februar 2018 etwa vor, dass ein bis zwei Bedienstete die Nachschau durchführen.

Nachdem sich die Bediensteten als Angehörige des Finanzamtes ausgewiesen haben, sollte dem Steuerzahler ein Merkblatt zur Kassen-Nachschau ausgehändigt werden, erst dann sollte mit der Prüfung der Kasse bzw. der Organisationsunterlagen begonnen werden. Ein solches Merkblatt sollte klarstellen, was die Amtsträger dürfen und welche Rechtsschutzmöglichkeiten es für den Steuerzahler gibt.

Zu Nummer 4 – Befragung von Angestellten

Ist der Steuerpflichtige selbst nicht anwesend, darf nach dem vorliegenden Entwurf, die Mitwirkung von anderen Personen verlangt werden.

Wir bitten, mit Beispielen zu konkretisieren, wer diese mitwirkungspflichtigen Personen sein können. Während die Mitwirkung eines Prokuristen, des Filial- oder Betriebsleiters oder von leitenden Angestellten praktisch sicherlich sinnvoll ist, halten wir die direkte Befragung des einfachen Kassen- oder

Verkaufspersonals bzw. von Aushilfskräften für problematisch. Soweit eine Mitwirkung von dieser Personengruppe verlangt wird, müsste zumindest sichergestellt werden, dass die Mitarbeiter den Steuerpflichtigen oder einen Vorgesetzten vor Durchführung der Nachschau benachrichtigen können. In diesem Fall ist dem Steuerpflichtigen eine angemessene Zeit einzuräumen, selbst in das Geschäft zu kommen und der Kassen-Nachschau beizuwohnen.

Zu Nummer 4 – Hinzuziehung von Beratern

Zusätzlich sollte im Entwurf vermerkt werden, dass auf Verlangen des Steuerzahlers auch Angehörige der rechts- und steuerberatenden Berufe hinzugezogen werden dürfen. Feststellungen zu besteu- rungserheblichen Tatsachen sollten dann bis zum Eintreffen des Beraters zurückgestellt werden, so- weit dieser in einer angemessenen Zeit vor Ort sein kann.

Zu Nummer 5 – Mitwirkungspflichten

Nachdem der Amtsträger sich ausgewiesen hat, ist der Steuerzahler zur Mitwirkung verpflichtet, so der Entwurf.

Hier sollte ein Hinweis zur strafbefreienden Selbstanzeige erfolgen, die dann ggf. nicht mehr möglich ist (§ 371 Abs. 2 S. 1 AO) sowie zum Aussageverweigerungsrecht des Steuerpflichtigen, wenn ein An- fangsverdacht einer Straftat vorliegt.

Zu Nummer 5 – Nachschauzeitraum

Der Amtsträger kann, für einen von ihm zu bestimmenden Zeitraum, Einsicht in Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie Organisationsunterlagen verlangen.

Der Umfang der Kassen-Nachschau, d. h. über welchen Zeitraum die Nachschau erfolgt, liegt damit im Ermessen der Finanzbehörde. Angesicht der Tatsache, dass die Finanzbehörden vielfach Zeitreihen- vergleiche anstellen, sollte die Passage im Anwendungserlass näher erläutert werden. Aus unserer Sicht kann die Kassen-Nachschau nur auf einen kurzen Zeitraum bezogen werden, beispielsweise den laufenden Geschäftstag oder den Vortag. Die Untersuchung eines größeren Zeitraums stellt den Steu- erpflichtigen ggf. vor hohe Herausforderungen, da beispielsweise ältere Kassenberichte u. ä. zur Er- stellung von Erklärungen oder Umsatzsteuer-Voranmeldungen beim Steuerberater sind. Zudem könn- ten so die Grenzen zwischen einer Kassen-Nachschau und einer Außenprüfung verschwimmen, wenn bereits mit der Nachschau lange Zeiträume überprüft werden könnten. Dies gilt umso mehr, als die Zugriffsschwelle der Kassen-Nachschau deutlich hinter den Anforderungen der Außenprüfung zurück- bleibt. Insoweit halten wir eine Einschränkung zum Prüfungszeitraum im Anwendungserlass für erfor- derlich.

Zu Nummer 6 – Übergang zur Außenprüfung

Besteht ein Anlass zur Beanstandung, kann der Amtsträger zur Außenprüfung übergehen. Ein solcher Grund kann beispielsweise vorliegen, wenn Dokumentationsunterlagen wie aufbewahrungspflichtige

Betriebsanleitungen oder Protokolle nachträglicher Programmänderungen nicht vorgelegt werden können.

Aus unserer Sicht ist es nicht gerechtfertigt, allein wegen fehlender Anleitungen eine Außenprüfung durchzuführen. Sind entsprechende Dokumente nicht vorhanden, kann dies allenfalls ein Indiz sein. Erst wenn weitere Hinweise dazukommen, sollte sich die Außenprüfung anschließen dürfen.

Zu Nummer 7 – Abschlussprotokoll

Der Entwurf sieht vor, dass kein Prüfbericht anzufertigen ist.

Hier sehen wir erheblichen Nachbesserungsbedarf. Auch wenn es sich nicht um eine Außenprüfung handelt, sollte der Steuerzahler nach Abschluss der Kassen-Nachschau ein Protokoll/eine Dokumentation erhalten. Hier sollten Datum, Zeit und Ort sowie die anwesenden Beteiligten der Kassen-Nachschau festgehalten werden. Zudem ist das Ergebnis der Nachschau zu protokollieren. Besteht kein Grund zur Beanstandung, so sollte dies dem Steuerzahler auch mitgeteilt werden. Dazu genügt beispielsweise ein Formblatt, auf dem die entsprechenden Feststellungen vermerkt werden. Letztlich versetzt dies den Steuerzahler erst in die Lage, gegen die Kassen-Nachschau Rechtsschutz zu suchen (Fortsetzungsfeststellungsklage). Andernfalls hätte er – insbesondere wenn keine Zeugen vor Ort waren – keine Möglichkeit, einen Nachweis zu führen, dass und mit welchem Ergebnis die Kassen-Nachschau bei ihm stattgefunden hat. Von großer Wichtigkeit ist ein solches Abschlussprotokoll auch, wenn lediglich Angestellte bei der Kassen-Nachschau zugegen waren. Letztlich hat der Steuerpflichtige dann in diesen Fällen keine Chance, den Vorgang nachzuvollziehen.

Ganz entscheidend ist jedoch die Sperrwirkung des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 Buchst. E AO. Danach kann nach dem Erscheinen des Amtsträgers keine strafbefreiende Selbstanzeige mehr gestellt werden. Die Sperrwirkung bezieht sich dabei auf die überprüften Zeiträume und Sachverhalte. Dementsprechend muss für den Steuerzahler objektiv erkennbar sein, ob und ggf. für welche Bereiche eine strafbefreiende Selbstanzeige noch bzw. nicht mehr möglich ist. Da ein solches Ergebnisprotokoll mit überschaubarem Aufwand von den Amtsträgern erstellt werden kann, halten wird dies für geboten.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

23. Februar 2018