

an KapGes. weiterhin implementiert werden. Diese sehen eine Übertragung von 94,9% auf einen Hauptinvestor und gleichzeitig die Übertragung weiterer 5,1% auf einen Co-Investor vor. Da die Vorschrift des § 1 Abs. 2b GrEStG-E auf das Closing abzielt, müssen die Anteilsübertragungen dementsprechend noch in 2019 vollzogen werden. Der Abschluss nur des Kaufvertrags genügt nicht. Insb. bei Closing-Bedingungen (Kartellvorbehalt, Fertigstellung der Bebauung o.Ä.) wird daher eine entsprechende zeitliche Planung erforderlich sein.

Zudem wird stets darauf zu achten sein, dass ab dem 01.01.2020 keine weiteren Anteilsübertragungsvorgänge mehr geplant sind. Zumindest nach den derzeitigen Übergangsregelungen helfen „Vorabübertragungen“ von z.B. 10,1% der Anteile an grundbesitzenden KapGes. nicht, weil diese in der Gesamtschau mit den ab dem 01.01.2020 erfolgten Anteilsübertragungen schädlich werden können.

## 2. PersGes.-Fälle

Die gängigen Modelle bei PersGes. (Übertragung von zunächst 94,9% und dann weiterer 5,1% auf den gleichen Erwerber nach Ablauf von fünf Jahren) sollten dagegen nicht mehr implementiert werden, weil die gewünschte 94,9%-Befreiung beim Hinzuwerb der 5,1% zukünftig erst nach 15 Jahren möglich sein wird (wenn es diese Befreiung dann überhaupt noch gibt).

Auch bei grundbesitzenden PersGes. sollte es aber möglich sein, dass noch in 2019 bis zu 94,9% der Anteile übertragen werden und dann nach Ablauf von fünf Jahren die weiteren 5,1% auf einen Co-Investor übertragen werden.

## VI. Fazit

Mit den geplanten Verschärfungen zwecks Verhinderung von Share Deals nimmt die Komplexität des GrESt-Rechts nochmals erheblich zu. Auch wenn die Verschärfungen erst für Erwerbsvorgänge ab dem 01.01.2020 greifen sollen, wirken die Änderungen weit in die Vergangenheit. Auch vergangene Anteilsübertragungen können in der Gesamtschau mit zukünftigen Anteilsübertragungen zum Anfall von GrESt führen. Darüber hinaus sollen zur Vermeidung von Aufstockungsmodellen die gegenwärtig anwendbaren Vorschriften parallel fortgelten. Ungeachtet dieser Aussagen besteht im Jahr 2019 ggf. noch ein Korridor zur Implementierung der bisherigen RETT-Blocker-Modelle, der von Stpfl. genutzt werden kann.

## Redaktionelle Hinweise:

- Zum RefE vom 08.05.2019 online: XQ1304637; dazu vgl. auch *Bartelt/Geberth*, DB 2019 S. 1175 = DB1304779;
- zu den geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Share Deals vgl. *Wagner*, DB 2018 S. 1553 = DB1273426.

# Das Kassengesetz 2016 aus Sicht der Steuerberatung

**RA/FAStR/StB/vBP Dr. Bernhard Bellinger**, Düsseldorf. Der Aufsatz ist die ausgearbeitete Langfassung eines Vortrags, den der Autor auf Einladung des BMF am 21.02.2019 in der Bundesfinanzakademie anlässlich einer Podiumsdiskussion zum Thema „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen – Erste Erfahrungen und Ausblicke“ hielt.  
**Kontakt: autor@der-betrieb.de**

Das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen (BGBl. I 2016 S. 3152 ff.) trat am 29.12.2016 in Kraft. Dieses Gesetz sollte helfen, die Manipulation von elektronischen Kassensystemen zu unterbinden. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die für StB relevanten Praxisdetails. Das schließt u.a. ein, bestimmte Regelungen in diesem Kontext auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu überprüfen.

## I. Grundzüge des Gewaltenteilungsprinzips

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein Rechtsstaat, zu dessen tragender Säule das Gewaltenteilungsprinzip gehört. Entsprechend trennt Art. 20 Abs. 2 GG zwischen Organen der Gesetzgebung (Legislative), vollziehender Gewalt (Exekutive) und Rspr. (Judikative).

Die Väter des Grundgesetzes vom 23.05.1949 hatten sämtlich das Ermächtigungsgesetz von 1933 in leidvoller Erinnerung,

mit dem Hitler faktisch die Legislative abschaffte und sich als Kopf der Exekutive ungestörte Gesetzgebungskompetenzen einräumte.

Die Väter der deutschen Verfassung wollten, dass die Auflösung des Gewaltenteilungsprinzips auf deutschem Boden nie wieder passieren könnte. Das erklärt, warum das deutsche Grundgesetz eine einzigartige Norm erhielt, die es weltweit nur in Deutschland gibt, den Art. 79 Abs. 3 GG, die sog. „Ewigkeitsklausel“<sup>1</sup>. Dieser Artikel bestimmt, dass die in Art. 20 niedergelegten Grundsätze nicht geändert werden können („*Eine Änderung dieses Grundgesetzes, durch welche die ... in den ... Artikeln ... 20 niedergelegten Grundsätze berührt werden, ist unzulässig*“). Das Gewaltenteilungsprinzip ist in der BRD folgerichtig unantastbar.

## II. Bedeutung des Vorbehalts des Gesetzes

Steuerrecht gehört zum Bereich der Eingriffsverwaltung<sup>2</sup> mit der Konsequenz des Gesetzesvorbehalts<sup>3</sup>, der auch als Parlamentsvorbehalt bezeichnet wird.<sup>4</sup> Der Vorbehalt des Gesetzes

<sup>1</sup> Pieroth, in: Jarras/Pieroth (Hrsg.), 15. Aufl. 2018, Art. 79 GG Rn. 8.

<sup>2</sup> Wernsmann, in: HHSp, Lfg. 3/2016, § 3 AO Rn. 186.

<sup>3</sup> Dazu ausführlich Jarras, in: Jarras/Pieroth (Hrsg.), 15. Aufl. 2018, Art. 20 GG Rn. 71 ff.

<sup>4</sup> BVerfG vom 11.07.2013 – 2 BvR 2302/11, 2 BvR 1279/12, BVerfGE 134 S. 33 = RS0819443, Rn. 129.

ist im Grundgesetz nicht ausdrücklich geregelt, wird aber allgemein aus Art. 20 Abs. 3 GG hergeleitet.<sup>5</sup>

Zum Gesetzesvorbehalt gehört nicht nur das „Ob“, sondern auch das „Wie“.<sup>6</sup> Insoweit spricht man von Regelungsdichte. Der Gesetzesvorbehalt zwingt also den parlamentarischen Gesetzgeber, bestimmte Aspekte im Gesetz selbst zu regeln, also die wesentlichen Entscheidungen selbst zu treffen<sup>7</sup> und diese Aufgabe nicht gem. Art. 80 Abs. 1 GG an andere Normgeber zu delegieren.<sup>8</sup> Ein in die Zuständigkeit des Parlaments fallendes Gesetz darf nicht derart vage gefasst sein, dass die sachliche Entscheidung letztlich doch bei der Exekutive liegt. Diese sog. Wesentlichkeitslehre dient auch der negativen Kompetenzabgrenzung.<sup>9</sup>

Die AO gehört zum Bundessteuerrecht und fällt damit in die gemeinsame legislative Befugnis des Bundestags und des Bundesrats (Art. 108 Abs. 5 GG).

Zum Gesetzesvorbehalt gehört, dass die von den Gesetzgebungskörperschaften verabschiedeten Gesetze dem Bestimmtheitsgrundsatz<sup>10</sup> (Grundsatz der „Tatbestandsbestimmtheit“<sup>11</sup>) genügen müssen. Der Stpfl. muss aus dem Gesetzeswortlaut den Umfang seiner Pflichten (auch seiner Rechte) direkt ableiten können.<sup>12</sup> Wie das BVerfG feststellte, setzt bei Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe die Gültigkeit der Norm wegen des Bestimmtheitsgebots voraus, dass die Konkretisierung aus dem Kontext der Vorschriften möglich oder durch Auslegung herzustellen ist.<sup>13</sup>

Aus dem generalisierenden Charakter von Gesetzen folgt, dass ein Gesetz nicht jede Facette eines Tatbestands ausdrücklich aufzählen muss.<sup>14</sup> Dass der Gesetzgeber so formuliert, dass sich eine Rechtsfortbildung durch Rspr. und Kommentarliteratur sowie eine Fachdiskussion entwickeln kann, ist deshalb zulässig. In einem Rechtsstaat wäre allerdings wünschenswert, wenn die gefestigten Grundsätze irgendwann ins Gesetz „zurückgespiegelt“ würden, um Rechtsklarheit für den Stpfl. zu schaffen, insb. dann, wenn sich Rspr. und Fachliteratur nicht einig sind.

Speziell da, wo Sanktionen an eine fehlende Beachtung eines Steuergesetzes geknüpft werden, sind an das Bestimmtheits-erfordernis hohe Anforderungen zu stellen.

### III. Die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (§ 146a AO)

Die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) nach § 146a Abs. 1 Satz 2 AO setzt sich zusammen aus drei Bausteinen:

1. Das Sicherheitsmodul gewährleistet, dass Kasseneingaben mit Beginn des Aufzeichnungsvorgangs protokolliert und später nicht unentdeckt manipuliert werden können.
2. Auf dem Speichermedium werden die geschuldeten Einzelaufzeichnungen für die Dauer der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gespeichert.

5 Vgl. Jarras, a.a.O. (Fn. 3), Art. 20 GG Rn. 69.

6 BVerfG vom 27.11.1990 – 1 BvR 402/87, BVerfGE 83 S. 130 (142) = RS0812152.

7 BVerfG vom 05.11.2014 – 1 BvF 3/11, BVerfGE 137 S. 350, Rn. 33; vom 24.11.2010 – 8 C 14.09, BVerwGE 138 S. 201 = RS0836542, Rn. 26.

8 BVerfG vom 08.04.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95 S. 267 (307) = RS0814195.

9 Föskule, JuS 2001 S. 118 (119).

10 BVerfG vom 15.12.1983 – 1 BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, BVerfGE 65 S. 1 (46) = DB 1984 S. 36; vom 09.05.1989 – 1 BvL 35/86, BVerfGE 80 S. 103 (107 f.) = RS0813927.

11 Vgl. Wernsmann, a.a.O. (Fn. 2), § 3 AO Rn. 192.

12 BVerfG vom 20.06.2012 – 2 BvR 1048/11, BVerfGE 131 S. 268 (309 f.) = RS0819276; Klein/Gersch, 13. Aufl. 2016, § 3 AO Rn. 11.

13 BVerfG vom 24.11.2010 – 1 BvF 2/05, RS0818888, Rn. 172, 218.

14 Vgl. Klein/Gersch, a.a.O. (Fn. 12), § 4 AO Rn. 36.

3. Die digitale Schnittstelle gewährleistet eine reibungslose Datenübertragung, z.B. für Prüfungszwecke.

#### 1. KassenSichVO

In der KassenSichVO vom 26.09.2017<sup>15</sup> wird u.a. definiert, welche elektronischen Aufzeichnungssysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen sind und wie eine Protokollierung der digitalen Aufzeichnungen sowie deren Speicherung erfolgen müssen. An dem Erlass der Rechtsverordnung war neben der Bundesregierung und dem Bundesrat in diesem Fall auch der Bundestag beteiligt. Hintergrund dürften Bedenken gewesen sein, ob der Gesetzgeber die Definitionshoheit an die Exekutive abgeben durfte, ohne gegen das Gewaltenteilungsprinzip, also den Parlamentsvorbehalt und die Wesentlichkeitslehre zu verstoßen.<sup>16</sup> Dabei genügt die Regelung in § 146a Abs. 3 AO<sup>17</sup> wohl kaum dem Parlamentsvorbehalt, weil das Prozedere des Gesetzgebungsverfahrens gerade nicht eingehalten wurde, sondern eine quasi konkludente Gesetzgebung neu kreiert wird.

#### 2. Technische Richtlinie

Die KassenSichVO wird komplementiert von der *Technischen Richtlinie BSI TR-03153 Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme* vom 06.06.2018.<sup>18</sup> Der Umfang aller Dokumente zu dieser Richtlinie einschließlich der in Bezug genommenen Dokumente beträgt rund 400 Seiten.<sup>19</sup> Die Richtlinie enthält zwar viele Begriffsdefinitionen, leider aber keine Definition des zentralen Begriffs der *Transaktion*. Der Entwurf des AEAO zu § 146a<sup>20</sup> legt mit der Formulierung in 1.5<sup>21</sup> nahe, dass mit *Transaktion* jedenfalls auch der Transfer vom Sicherheitsmodul auf das Speichermedium (also innerhalb der TSE) gemeint ist und gewährleistet sein muss. Dass die Frage über Art und Umfang der abzusichernden Aufzeichnungen, die sich erst aus den noch nicht vorhandenen steuerfachlichen Anforderungen ergeben wird, auf einen späteren Zeitpunkt verschoben wurde, ist ein elementares Risiko.<sup>22</sup> Insb. ist aus der Richtlinie nicht ableitbar, wie bei Mehrplatz-Kassensystemen mit „fliegender“ Bedienung die Transaktion ausgeführt werden soll.<sup>23</sup>

#### Beispiel:

Die Bedienung in einer Metzgerei beginnt einen Vorgang an Kasse 1, setzt ihn an Kasse 2 fort und schließt ab mit Bon an Kasse 3. Ein all-

15 BGBl. I 2017 S. 3515 ff.

16 Zu Recht hatte der Deutsche Steuerberaterverband (DStV) in seiner Stellungnahme vom 25.04.2016 an das BMF einen Verstoß gegen die Wesentlichkeitstheorie gerügt, da die an die Exekutive delegierte Verordnung den wesentlichen Kern des Gesetzes beinhalte.

17 „Hat sich der Bundestag nach Ablauf von drei Sitzungswochen seit Eingang der Rechtsverordnung nicht mit ihr befasst, so gilt die Zustimmung nach Satz 1 als erteilt ...“.

18 BSI, BSI TR-03153 Technische Sicherheitseinrichtung für elektronische Aufzeichnungssysteme, s.u. <http://hbfn.link/5246> (Abruf: 14.05.2019).

19 Deutscher Fachverband für Kassen- und Abrechnungssystematik (DFKA), Umsetzung der Kassensicherungsverordnung – eine kritische Analyse, Stand 10.12.2018, S. 8 (Aufzählung) s.u. <http://hbfn.link/5247> (Abruf: 14.05.2019).

20 Vom BMF am 12.02.2019 unter dem Az. IV A 4 – S 0316-a/18/10001-06 als schriftliche Anhörung an die maßgeblichen Verbände versandt mit der Bitte, zu den insgesamt 110 Seiten bis zum 08.03.2019 schriftlich Stellung zu nehmen.

21 „Im Rahmen der Protokollierung eines Vorgangs (vgl. AEAO zu § 146a, Nr. 3.3) muss nach § 2 KassenSichV innerhalb der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung mindestens eine Transaktion erzeugt werden.“

22 So zutreffend in der DFKA-Analyse, a.a.O. (Fn. 19), S. 11 unter 4.3.1.

23 In diese Richtung dürfte auch das Monitum des DFKA in seiner Analyse, a.a.O. (Fn. 19), S. 10 unter 4.2. zielen.

täglicher Vorgang. An welcher Kasse wäre was im Sicherheitsmodul zu speichern und von dort auf das Speichermedium zu transferieren?

### 3. Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme

Die „Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme“ („DSFinV-K“) ist zwar insoweit grds. ein wichtiger Schritt in Richtung Rechtssicherheit. Aber unter 1.3 wird dort gesagt:

„Der nachfolgende Datenkranz beschreibt den **Mindestumfang** für eine standardisierte Datenaufbereitung und einen Prüfungseinstieg. **Keinesfalls ist damit eine abschließende Aufzählung** der für Zwecke der Außenprüfung oder der Nachschau vorzuhaltenden Daten aus elektronischen Kassensystemen verbunden.“

Der Fettdruck befindet sich im Original. Damit ist dem Bedarf der Praxis nach Rechtssicherheit i.S. einer risikofreien Tax-Compliance nicht genügt. Vielmehr ist es eine Zumutung für Stpfl., Softwarehäuser und deren Berater, nur offene Umfangsdefinitionen zu bekommen, die eine sichere Erfüllung steuerlicher Aufzeichnungspflichten nahezu unmöglich machen. Dann wegen vermeintlich zu kurz gesprungener Datenaufzeichnung und -archivierung bei Betriebsprüfungen zur Kasse gebeten zu werden, ist den Betroffenen nicht zu vermitteln, in der Praxis inzwischen aber oft die Regel. Generell ist zu fragen, warum der opulent angelegte „Datenkranz“, der sich schon über rund 80 Seiten der DSFinV-K erstreckt, nicht enumerativ reichen soll. Das Risiko, das den Stpfl. im Anschluss an das BFH-Urteil vom 28.10.2015<sup>24</sup> daraus erwächst, zeigt ein Beschluss des FG Niedersachsen vom 19.01.2017<sup>25</sup>, wo es unter Bezugnahme auf dieses BFH-Urteil heißt:

„Es ist insoweit unerheblich, aus welchem Grund der Stpfl. Unterlagen nicht vorlegen kann, insb. auch, ob ihn hieran ein Verschulden trifft. Die objektiv gegebene Verletzung der Herausgabepflicht berechtigt auch dann zur Schätzung, wenn die Existenz der Herausgabepflicht streitig war, der Stpfl. hierüber ggf. auch schuldlos irrte und die Frage erst nach Erlass der Schätzungsbescheide höchststrichterlich geklärt wurde.“

Schon dieses BFH-Urteil sprach mit der zitierten Passage jeder Rechtsstaatlichkeit Hohn.<sup>26</sup>

### 4. Probleme

Insgesamt ist zu beklagen, dass eine Fülle von zwingenden Prozessen<sup>27</sup> definiert werden müsste, zu denen eine Testphase mit anschließender Optimierung<sup>28</sup> schon heute bis zum 01.01.2020 auszuschließen ist.

Es ist absehbar, dass bis zum 01.01.2020 keine TSE fertigzustellen ist, die die normierten Anforderungen vollständig erfüllen könnte. Von daher erscheint die Verwendung des bereits erfolgreich erprobten INSIKA<sup>29</sup>-Verfahrens – zumindest für eine Übergangszeit – als einzig sinnvolle Alternative, um das

gesetzgeberische Ziel des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen nicht zu verfehlen. Ohnehin bleibt schwer nachzuvollziehen, warum die positiven Erfahrungen mit INSIKA vom BMF ignoriert wurden.<sup>30</sup>

#### a) Juristische Probleme

Zusätzlich stellen sich folgende *juristische* Probleme: § 146a Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO zwingt Softwarehersteller dazu, „andere Vorgänge“ aufzuzeichnen und durch die TSE zu schützen. Die Finanzverwaltung fasst unter „andere Vorgänge“ auch jeden Tastendruck, ohne dass er i.V.m. einem steuerrelevanten Geschäftsvorfall stehen müsste.<sup>31</sup> Nun ist der Begriff „andere Vorgänge“ damit zu unbestimmt,<sup>32</sup> was wegen Art. 20 GG automatisch zur Unwirksamkeit der Norm führt,<sup>33</sup> bei Teilunbestimmtheit nur dieser Bereich.<sup>34</sup> Da eine unzureichend bestimmte Norm nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung aufrechterhalten werden kann,<sup>35</sup> ist lege artis der Baustein „andere Vorgänge“ als unwirksam zu ignorieren. Daneben ist die Frage zu stellen, ob die begriffliche Dimension „andere Vorgänge“ überhaupt mit dem Übermaßverbot aus Art. 20 GG<sup>36</sup> in Einklang zu bringen ist. Der Umfang der daraus abgeleiteten Aufzeichnungspflichten ist völlig überdimensioniert ohne jede legitimierende Rückkopplung zur Sinnhaftigkeit für ihren Zweck.

#### b) Praktische Probleme

Daneben gibt es noch ein rein *praktisches* Problem:<sup>37</sup> Zu archivierungspflichtigen Daten wird automatisch eine aussagekräftige Verfahrensdokumentation<sup>38</sup> geschuldet, die zumindest die zu archivierenden Daten einzeln und den damit korrespondierenden Archivierungsprozess beschreiben müsste.<sup>39</sup> So die reine Lehre. Bei fehlender oder nicht erschöpfender Verfahrensdokumentation beim Stpfl. würde sich die Finanzverwaltung vermutlich auf das BFH-Urteil vom 25.03.2015<sup>40</sup> berufen und froh ans Schätzungswerk gehen, wie es heute bei Außenprüfungen häufig leidvolle Praxis ist. Das BMF hatte im Rahmen der Anhörung am 25.05.2016 im BMF den Vertretern der Verbände<sup>41</sup> zugesagt, „rechtzeitig“ eine Datenspezifikation zu erstellen, damit klar sei, welche Daten in das Sicherungsmodul einzuleiten seien. Bis heute gibt es nicht einmal ansatzweise eine Konkretisierung. Apothekensoftwarehäuser haben Quellcodes mit durchschnittlich zwischen 5 und 10 Mio. Zeilen. Zwischen 1/3 und 2/3 davon sind regelmäßig durch Spezialsoftware generiert. Der Quellcode selbst bildet verkürzt die Programmierung von Datenfeldern und Verarbeitungslogiken ab. Zur Verfahrensdokumentation gehört auch die Darstellung der Verarbeitungslogiken. Es ist völlig absurd, von den Softwarehäusern für sämtliche Soft-

24 BFH vom 28.10.2015 – X R 47/13, RS1168588.

25 FG Niedersachsen vom 19.01.2017 – 8 V 155/16, n.v.

26 Die Ausgangsinstanz (FG Münster vom 10.10.2013 – 2 K 4112/12 E, RS1045228 = EFG 2014 S. 91) hatte noch genau gegenteilig geurteilt (ebenso das FG Hessen vom 24.04.2013 – 4 K 422/12, EFG 2013 S. 1186). Der BFH verschwieg auch geflissentlich, dass er mit seiner Entscheidung gleich gegen alle AO-Kommentare (ausführlich dazu Bellinger, StBp 2016 S. 336 mit Nachweisen in Fn. 6) verstieß und sich damit die Frage stellte, wofür der Stpfl. eigentlich bestraft wurde.

27 Vgl. DFKA-Analyse, a.a.O. (Fn. 19), S. 13 unter 5.1 (Aufzählung).

28 Das praktische Problem war lange bekannt, s. Herfurth, StuB 2017 S. 57 (62), unter III.

29 INSIKA – Integrierte Sicherheitslösung für messwertverarbeitende Kassensysteme.

30 Vgl. Antrag der Fraktion BÜNDNIS90/DIE GRÜNEN vom 15.03.2016 (BT-Drucks. 18/17879 S. 2).

31 BT-Drucks. 18/9535 S. 19; so auch Kuhn, Prüfungssichere Kassenführung in bargeldintensiven Unternehmen, 2. Aufl. 2018, S. 309.

32 Klein/Rätke, § 146a AO Rn. 11; Bellinger, StBp 2016 S. 336 (337 ff.); vgl. auch Geuenich, NWB 2016 S. 1659 (1660).

33 Jarras, a.a.O. (Fn. 3), Art. 20 GG Rn. 88.

34 BVerwG vom 14.04.1997 – 7 B 329/96, NWwZ-RR 97 S. 608.

35 BVerfG vom 16.01.2003 – 2 BvR 716/01, BVerfGE 107 S. 104 (128) = RS1009846.

36 Jarras, a.a.O. (Fn. 3), Art. 20 GG Rn. 112 ff.

37 Ausführlich Bellinger, StBp 2016 S. 336 (338).

38 Vgl. dazu ausführlich Henn, DB 2016 S. 254.

39 GoBD, Tz. 34, 106 (Aufbau und Beschreibung eines Datensicherungskonzepts) und 151 ff. (in der das Wort Verfahrensdokumentation gleich 20 Mal vorkommt).

40 BFH vom 25.03.2015 – X R 20/13, BStBl. II 2015 S. 743 = RS1047139, Ls. 5 und Rn. 26, 27.

41 Der Autor dieses Aufsatzes nahm als Berater der ADAS (Dachverband der Apothekensoftwarehäuser) an der Erörterung teil.

warebausteine, die durch Tastendruck gequert werden können, eine Verfahrensdokumentation zu erwarten. Auch hier wird eine Verletzung des Übermaßverbots<sup>42</sup> zwingende Folge sein.

#### IV. Die Kassen-Nachschau (§ 146b AO)

Nach der Wesentlichkeitslehre (s.u. II.) ist zunächst zu fragen, was zum Regelungskern der Kassen-Nachschau gehört. Ein objektiver Dritter würde dazu zählen:

1. Wer darf eine Kassen-Nachschau durchführen?
2. Wann darf eine Kassen-Nachschau durchgeführt werden?
3. Wer hat dem Nachschauer als Auskunftspflichtiger zur Verfügung zu stehen?
4. Worauf ist dem Nachschauer ein Zugriff zu gewähren?
5. Auf welchen Zeitraum erstreckt sich das Nachschaurecht?

Die Antworten hierauf sind folgerichtig wegen des Gesetzesvorbehalts im Gesetz selbst zu geben.

##### 1. Zu welcher Uhrzeit darf geprüft werden?

Hier gehen die Meinungen auseinander. Nach Ansicht der Finanzverwaltung darf faktisch geprüft werden, solange jemand im Geschäftslokal aktiv ist, selbst wenn es sich nicht um Geschäftsöffnungszeiten handelt.<sup>43</sup> Diese Position ist mit dem Gesetzeswortlaut nicht in Einklang zu bringen, und hier ist auch der Bogen zu spannen zum in der Vorbemerkung dieses Aufsatzes dargestellten Gesetzesvorbehalt: Es geht nicht an, dass die Finanzverwaltung eine so wichtige Frage aus der parlamentarischen Diskussion heraushält, um sie dann über den AEAO im eigenen Sinn zu regeln. Man wird wegen des Gesetzesvorbehalts grds. folgende Frage stellen müssen:

Überschreitet der Verordnungsgeber, also das BMF mit dem AEAO, seine Kompetenzen, wenn weiche gesetzliche Formulierungen später über Verordnungen so weit ausgedehnt werden, dass für die Ausdehnung bei der vorgelagerten parlamentarischen Diskussion nicht mit Zustimmung zu rechnen gewesen wäre?

Der Fiskus muss sich der parlamentarischen Diskussion auch dann stellen, wenn er mit einer negativen Reaktion des Parlaments als Gesetzgeber rechnet, ja sogar rechnen muss, auch und gerade dann! Man kann dies auch an Extremen verproben: Wenn der Inhaber eines Ladenlokals bei ausgeschaltetem Kassensystem in seinem Betrieb verbleibt, bis die Reinigungskraft mit dem Reinigen des Geschäftslokals fertig ist, würde dies nach dem Duktus der Finanzverwaltung automatisch zu einer Kassen-Nachschau berechtigen. Eine parlamentarische Diskussion hätte dieser Wunsch nie überlebt.

Wenn der Geschäftsinhaber im Winter noch in seinem Geschäftslokal ist, um z.B. Vorräte einzuräumen, würde es ausreichen, dabei Licht anzulassen, um einem Amtsträger nach Ansicht der Finanzverwaltung das Recht zur Kassen-Nachschau einzuräumen. Auch dieser Wunsch hätte fraglos eine parlamentarische Diskussion nicht überstanden.

Die „üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten“ sind jedenfalls beim Einzelhandel umgangssprachlich nur die Öffnungszeiten. Dass jemand schon oder noch im Geschäftslokal außerhalb der Öffnungszeiten arbeitet, ermächtigt entsprechend eben nicht zur Kassen-Nachschau.<sup>44</sup> Es gäbe ansonsten auch

ein schwer lösbares Problem für den Amtsträger: Wenn der Inhaber eher zufällig früher im Geschäftslokal ist – woran will der Amtsträger erkennen, dass der Inhaber regelmäßig, also *üblich* zu dieser Uhrzeit anwesend ist? Ist *üblich* individuell<sup>45</sup> oder generell/branchenbezogen zu bestimmen?<sup>46</sup> Bei einer branchenbezogenen Definition wäre problematisch, wer die Üblichkeit bestimmen soll. Eine individuell angelegte Definition wäre wahrscheinlich nicht praxistauglich, weil die individuelle Übung erst im Vorfeld einzeln ermittelt werden müsste.

Und der AEAO lässt das Wort „üblich“ geflissentlich gleich ganz weg, weil seine Vorgabe „noch oder schon arbeitet“ mit „üblich“ nicht zur Deckung zu bringen ist. Damit verlässt der AEAO insoweit den zulässig konkretisierenden Rahmen und ist *contra legem*.

Da andererseits eine Kassen-Nachschau außerhalb der üblichen Geschäftszeiten durchaus im Interesse des Stpfl. sein könnte, böte sich an, eine Nachschau in diesem Zeitraum von der Einwilligung des Stpfl. abhängig zu machen, die zu dokumentieren ist. Eine konkludente Billigung<sup>47</sup> birgt das Risiko, dass nachträglich Streit über den konkludenten Tatbestand entstehen könnte. Insoweit ein vorbereitetes Einwilligungs-Formular einschließlich Belehrung über die Freiwilligkeit mitzubringen, dürfte dem Kassen-Nachschauer zumutbar sein.

##### 2. Kassen-Nachschau bei Abwesenheit des Inhabers?

Das Gesetz adressiert die Pflichten bei der Kassen-Nachschau für den Unternehmer nur an diesen, wobei er wahlweise auch als Stpfl. bezeichnet wird. Ist der Inhaber nicht anwesend, fehlt also automatisch der entsprechende Mitwirkungspflichtige, der bei der Kassen-Nachschau mitwirken muss.<sup>48</sup> Gleichwohl halten Autoren der Finanzverwaltung die Anwesenheit des Inhabers bei einer Kassen-Nachschau nicht für eine zwingende Voraussetzung.<sup>49</sup>

Obwohl dieses Problem eigentlich im Gesetzgebungsverfahren hätte erörtert und geregelt werden können, wurde es scheinbar aus der parlamentarischen Diskussion herausgehalten. Nach dem Aufkommen der Diskussion um diesen Punkt ergänzte die Finanzverwaltung den AEAO zu § 146b AO in Nr. 4 um einen Hinweis auf § 34, 35 AO, der auf einen gesetzlichen Vertreter (§ 34 AO) oder sonstige Personen (§ 35 AO) abzielt. Dieser Hinweis ist juristisch nicht zielführend:

Im Einzelhandel sind *gesetzliche Vertreter* die absolute Ausnahme. Bei den *sonstigen Personen* übersah das BMF scheinbar die eindeutige Rspr.:

§ 35 AO ist eine „Hilfsnorm“, falls § 34 AO (Pflichten gesetzlicher Vertreter) nicht greift.<sup>50</sup> Unter *verfügungsberechtigt* i.S.d. § 35 AO wird man nur jemanden verstehen können, der umfangreich mit Vollmachten ausgestattet ist, die über die reine Vollmacht zur Abwicklung von Verkaufsgeschäften hinausgeht. Würde man unter Verfügungsberechtigung nur die Vollmacht zum Verkauf von typischen Gegenständen des Einzelhandels verstehen, wäre der Kreis der Mitwirkungspflichtigen völlig unüberschaubar und würde auch in der Praxis nicht weiterhelfen.

45 Dafür wohl Bleschick, DB 2018 S. 2390 (2393, 2394).

46 Dißars, a.a.O. (Fn. 44), § 146b AO Rn. 8, favorisiert eine branchenbezogene Maßgabe.

47 Dafür Achilles/Pump, a.a.O. (Fn. 43), S. 204.

48 Dazu Bellinger, BBK 2017 S. 1169.

49 Achilles, DB 2018 S. 18 (20, 21), der zumindest Teile der Kassen-Nachschau für durchführbar hält.

50 Loose, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Lfg. 07/2015, § 35 AO Rn. 1.

42 Jarras, a.a.O. (Fn. 3), Art. 20 GG Rn. 112 ff.

43 Einschränkung Achilles, DB 2018 S. 18 (22); Achilles/Pump, Lexikon der Kassenführung, 2018, S. 204; AEAO zu § 146b Nr. 3; in diesem Sinne auch Bleschick, DB 2018 S. 2390 (2394).

44 So auch Dißars, in: Schwarz/Pahlke (Hrsg.), AO/FGO, 09/2017, § 146b AO Rn. 8; a.A. Achilles, DB 2018 S. 18 (21).

Selbst beim Prokuristen, der nicht unter § 34 AO fällt, aber schon recht weitreichende Befugnisse hat, sind sich Rspr. und Kommentar-Literatur absolut einig, dass er nicht eo ipso Verfügungsberechtigter i.S.d. § 35 AO ist, sondern dies von dem mit dem Betriebsinhaber abgesteckten Tätigkeitskreis abhängt.<sup>51</sup> Dazu passt auch die Rspr. des BFH, wonach (nur) ausnahmsweise § 35 AO zur Anwendung kommt beim Leiter der inländischen Betriebsstätte einer ausländischen KapGes.<sup>52</sup> oder beim Generalbevollmächtigten eines ausländischen Unternehmens.<sup>53</sup> Das zeigt, wie hoch die Rspr. die Trauben hängt, wenn über § 35 AO eine Mitwirkungspflicht generiert werden soll. Letztlich beschreibt also die Funktion, die der Geschäftsinhaber überträgt, den Rahmen der über § 35 AO begründeten Pflichten bei der Kassen-Nachschau.<sup>54</sup> Bei der Aufzählung der Verfügungsberechtigten nach § 35 AO kommen in den Großkommentaren Filialleiter<sup>55</sup> und Verkäufer folgerichtig nicht vor. Verkürzt kann formuliert werden: *Verfügungsberechtigter* i.S.d. § 35 AO und damit hinsichtlich der Kassen-Nachschau nach § 146b AO zur Mitwirkung verpflichtet kann statt des Inhabers nur derjenige sein, der

- a) vom Inhaber zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau bevollmächtigt ist oder
- b) durch seine Arbeitsplatzbeschreibung mit der Erfüllung steuerlicher Pflichten beauftragt ist (z.B. ermächtigt zur Abgabe von LSt- oder USt-Voranmeldungen) oder
- c) vom Inhaber mit der kompletten wirtschaftlichen Leitung des (Teil-)Betriebs beauftragt ist und dabei als Ansprechpartner auch nach außen auftritt.

Grds. erscheint auch sinnvoll, bei der Kassen-Nachschau hinsichtlich der Verfügungsberechtigung nach § 35 AO zu differenzieren zwischen der Verfügungsmacht über *Informationen* und derjenigen über *Gegenstände*. Würde man nur auf die Verfügungsmacht über Gegenstände abstellen, wäre selbst der in der Pizzeria anwesende Pizzabote tauglicher Adressat, zur Begleitung einer Kassen-Nachschau aufgefordert zu werden. Es würde sich ansonsten auch folgende Frage stellen: Wenn der Inhaber nicht gezwungen werden kann, während seines Urlaubs die täglichen Kassenaufzeichnungen einer anderen Person zu überlassen,<sup>56</sup> wie kann er dann verpflichtet sein, gleich alle wesentlichen wirtschaftlichen Informationen seines Betriebs einem Mitarbeiter zur Weitergabe an einen Kassen-Nachschauer vorab verfügbar zu machen?

Es ist auch nicht nachvollziehbar, wie man an der „Nasenspitze“ eines Anwesenden im Einzelhandel erkennen können will, dass er freie Zugriffsrechte auf sensible Kasseneinzeldaten haben müsste.<sup>57</sup> Die GoBD verlangen mit ihren Datenschutz- und Zugangsberechtigungskonzepten in Tz. 100 genau das Gegenteil.

Unabhängig davon ist die Frage zu stellen, ob die Mitteilung an Mitarbeiter über die Kassen-Nachschau gegen den Inha-

ber eine Verletzung des Steuergeheimnisses mit der Folge der Strafbarkeit nach § 355 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a StGB darstellt. Zu den „Verhältnissen“ i.S.d. § 355 Abs. 1 Nr. 1 StGB gehören auch die Umstände einer Außenprüfung,<sup>58</sup> was entsprechend für eine Kassen-Nachschau gelten müsste. Die Mitteilung an Mitarbeiter des Inhabers erfüllt den Tatbestand des „Offenbarens“ i.S.d. § 355 Abs. 1 StGB, da diesen die bevorstehende Kassen-Nachschau zwangsläufig unbekannt ist.<sup>59</sup> Ob der Rechtfertigungstatbestand des § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO greift,<sup>60</sup> erscheint zumindest fraglich. In der Konsequenz dürfte nur der Inhaber aufgefordert werden, an der Kassen-Nachschau mitzuwirken.

Von daher ist durchaus konsequent, dass NRW mit seiner Verwaltungsanweisung vom 21.06.2018<sup>61</sup> den AEAO insoweit gerade nicht übernommen hat. In NRW gilt: Ist der Inhaber nicht anwesend und auch nicht in vertretbarer Zeit in das Ladenlokal zu rufen, ist die Nachschau zu beenden, sofern der Stpfl. nicht zustimmt, dass die Nachschau mit einer anderen Person durchgeführt wird.<sup>62</sup>

### 3. Auf welchen Zeitraum darf sich die Kassen-Nachschau erstrecken?

Die Kassen-Nachschau dient der zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen sowie der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung.<sup>63</sup>

§ 146b Abs. 2 Satz 1 AO ist hinsichtlich des zeitlichen Korridors nichtssagend („über die der Kassen-Nachschau unterliegenden ... Zeiträume“). Der Gesetzgeber ging wohl eher von Tagen aus.<sup>64</sup>

Der AEAO konkretisiert in Nr. 5 zu § 146b AO den Zugriffsbereich mit „für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum“. Was als Korridor noch angemessen ist, ist naturgemäß umstritten.<sup>65</sup>

Auch hier wäre nicht nur wünschenswert gewesen, wenn der Gesetzgeber den zeitlich quantitativen Korridor für den Datenzugriff bestimmt hätte. Der Korridor gehört sicher zum Regelungskern der Kassen-Nachschau und damit nicht in den AEAO, sondern direkt ins Gesetz.

Das Gesetz würde mit der Angabe eines Zeitkorridors (z.B. „für die letzten sechs Monate vor der Kassen-Nachschau“) fraglos nicht überfrachtet.

Bei der Prämisse, dass die Kassen-Nachschau keine Außenprüfung ist,<sup>66</sup> verbietet sich von selbst, zeitliche Korridore für zulässig zu halten, die Außenprüfungs-Korridoren entsprechen. Andernfalls würde die Kassen-Nachschau zu einem

51 Loose, a.a.O. (Fn. 50), § 35 AO Rn. 7; Boeker, in: HHSp, Lfg. 06/2014, § 35 AO Rn. 19.

52 BFH vom 10.10.1994 – I B 228/93, BFH/NV 1995 S. 662.

53 BFH vom 09.01.2013 – VII B 67/12, RS0767787 = BFH/NV 2013 S. 898.

54 Vgl. Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl. 2016, § 35 Rn. 22; Boeker, a.a.O. (Fn. 51), § 35 AO Rn. 14.

55 Schumann, AO-StB 2018 S. 246 (250), hingegen hält Filialleiter, Buchhalter und erste Kassierer für Verfügungsberechtigte i.S.d. § 35 AO.

56 FG Köln vom 27.01.2009 – 6 K 3954/07, EFG 2009 S. 1092, Rn. 57.

57 Diese Fähigkeit setzt Bleschick, DB 2018 S. 2390 (2397), aber eigentlich voraus („Er hat sich gegenüber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzungsrechte des Kassensystems des Stpfl. verfügen, auszuweisen und sie zur Mitwirkung der Kassen-Nachschau aufzufordern.“). Bleschick schränkt die Mitwirkungspflichten aber auf S. 2397 unter Nr. 16 am Ende dann doch sinnvoll ein.

58 HHSp, Lfg. 10/2002, § 30 Rn. 33 zu § 30 a.F., in dem das Wort „Verhältnisse“ noch vorkam.

59 Klein/Rüsken, AO, 14. Aufl. 2018, § 30 Rn. 59.

60 Die Zulässigkeit der Offenbarung ist in § 30 Abs. 4 AO abschließend geregelt (Klein/Rüsken, a.a.O. [Fn. 59], § 30 AO Rn. 58).

61 S 1504 – 2017/0001 – St 435.

62 Nr. 3c der Anweisung: „Ist der Betriebsinhaber verhindert oder ein zeitnahes Erscheinen nicht möglich, ist dessen Einwilligung zur Durchführung der Kassen-Nachschau mit einer der ange-troffenen Personen einzuholen. Wird diese Zustimmung oder die Mitwirkung verweigert, ist die Kassen-Nachschau zu beenden und hierüber ein Aktenvermerk zu erstellen.“

63 BT-Drucks. 18/9535 S. 22; Bleschick, DB 2018 S. 2390 (2395).

64 BT-Drucks. 18/9535 S. 22: Vorlagepflicht für Aufzeichnungen der Vortage bei einer offenen Ladenkasse.

65 Achilles, DB 2018 S. 18 (20): Bestimmung des Zeitraums liegt im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde; Bleschick, DB 2018 S. 2390 (2395), hält jedenfalls eine Beschränkung auf die letzten sechs Monate nicht für haltbar.

66 Womit eine spätere „Erweiterung“ der Kassen-Nachschau ausscheidet (Achilles/Pump, a.a.O. (Fn. 43), S. 199, unter Hinweis auf die fehlende Anwendbarkeit des § 4 Abs. 3, § 5 Abs. 2 BpO.

willkommenen Vorlauf für jede Bp. Bei der Kassen-Nachschau könnte man dann nämlich im quasi rechtsbehelfsfreien Raum<sup>67</sup> ohne Vorwarnzeit schon einmal alle Daten hereinnehmen, die man andernfalls aufwendig im Rahmen der Außenprüfung anfordern müsste. Natürlich ist es verführerisch, die Daten im Rahmen der Kassen-Nachschau quasi unverfälscht vorab hereinzunehmen. Das könnte man noch gutheißen. Dann wäre allerdings umgekehrt die Frage zu stellen, was der Stpfl. denn spätestens ab dem 01.01.2020 noch verfälschen können soll, wenn der gesetzlich verankerte Manipulationsschutz greift. Kritisch zu hinterfragen ist, ob § 146b AO dem Bestimmtheitsanforderung überhaupt noch genügt.<sup>68</sup> Der Stpfl. muss aus der Norm den Umfang seiner Pflichten ableiten können. Dazu gehört auch die Möglichkeit, organisatorische Vorkehrungen der Tax-Compliance zu treffen, z.B. durch den freiwilligen Vorhalt eines USB-Sticks im Geschäftslokal mit ausreichenden Daten zur Übergabe an einen Kassen-Nachschauer, auch und gerade bei Abwesenheit des Inhabers.

Der zeitlich zulässige Korridor der Kassen-Nachschau gehört zum Kern der Duldungspflichten. Folgerichtig ist er im Gesetz zu bestimmen.

Ebenfalls kritisch zu hinterfragen ist, ob dem Gewaltenteilungsprinzip noch genügt wird, wenn der Gesetzgeber der Exekutive überlässt, welchen Zeitraum sie im Einzelfall bestimmt, obwohl es zum wesentlichen Regelungskern gehört.

M.E. wäre ein Korridor von bis zu sechs Monaten noch akzeptabel, mehr nicht.<sup>69</sup> Da die Kassen-Nachschau gegenwarts- und nicht vergangenheitsbezogen angelegt ist,<sup>70</sup> wäre eine größere Reichweite der Kassen-Nachschau systemwidrig. Aktuell können StB ihre Mandanten in diesem Punkt jedenfalls nicht sicher beraten, was aber in einem Rechtsstaat, zu dem Rechtssicherheit gehört, möglich sein muss.

#### 4. EC-Karten Umsätze in der Kassenführung

Bei der Kassen-Nachschau könnte es Differenzen mit dem Nachschauer geben, wenn EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch eingetragen wurden: Hier gibt es einen Meinungsstreit, der publizistisch insb. zwischen *Teutemacher* und dem Verfasser<sup>71</sup> geführt wird. *Teutemacher* hatte zunächst<sup>72</sup> die Ansicht vertreten, dass EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch nichts zu suchen hätten und ein gleichwohl ausgeführter Eintrag einen formellen Mangel des Kassenbuchs darstelle. Selbst wenn der Stpfl. nach dem Eintrag der EC-Karten-Umsätze im Kassenbuch einen Abgang über Geldtransit buche, sei die Kassensturzfähigkeit nicht gegeben, die Kasse folgerichtig zu verwerfen (in der Konsequenz wäre dann eine Hinzuschätzung nach den §§ 158, 162 AO vorzunehmen). Zur Begründung bezog sich *Teutemacher* u.a. auf die Rn. 55 der GoBD<sup>73</sup> und auf die

Rspr., die das bestätige. Da wäre schon die spannende Frage, ob ein Kassen-Nachschauer überhaupt GoBD-Konformität der Kassenführung prüfen dürfte, wo die GoBD-Anforderungen über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehen.<sup>74</sup>

Tatsächlich gaben die in Bezug genommenen Urteile<sup>75</sup> das nicht her, standen sogar teilweise für das Gegenteil.<sup>76</sup> Insb. wie der Verfasser dieses Aufsatzes nach, dass die Kassensturzfähigkeit bei richtiger Verbuchung der EC-Karten-Umsätze gerade nicht beeinträchtigt sei, sondern vielmehr die Trennung unterschiedlicher USt-Sätze anders kaum praktikabel von Kassensystemen abzubilden war.<sup>77</sup>

Das BMF hat infolge dieses Meinungsstreits nach interner Diskussion mit einem Schreiben u.a. an den DStV vom 29.06.2018<sup>78</sup> einlenkend Folgendes ausgeführt:

„Wie bereits ... ausgeführt, ist die steuerrechtliche Würdigung des Sachverhalts in der Folge vom Einzelfall abhängig. Werden die ursprünglich im Kassenbuch erfassten EC-Karten-Umsätze z.B. wie von Ihnen vorgetragen in einem weiteren Schritt gesondert kenntlich gemacht oder sogar wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus- bzw. umgetragen, so ist – obwohl die zunächst fälschlich in das Kassenbuch aufgenommen EC-Karten-Umsätze weiterhin einen formellen Mangel darstellen – weiterhin die Kassensturzfähigkeit der Kasse gegeben.

Die (zumindest zeitweise) Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch ist ein formeller Mangel, der bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel im Hinblick auf eine evtl. Verwerfung der Buchführung nach § 158 AO regelmäßig außer Betracht bleibt. Voraussetzung ist, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert wird und die Nachprüfbarkeit des tatsächlichen Kassenbestands jederzeit besteht.“

Das Schreiben des BMF, dem sich *Teutemacher* angeschlossen hat<sup>79</sup> ist von der Richtung her zu begrüßen, auch wenn der Wortlaut letztlich nicht nachvollziehbar ist. Zur Form des Kassenbuchs gibt es keine gesetzliche Vorgabe. Das ist unstrittig.<sup>80</sup> Wenn die Kassensturzfähigkeit der Kasse bei ordnungsgemäßem Eintrag der EC-Karten-Umsätze gegeben ist, ist das Kassenbuch nicht zu beanstanden. Es ist nicht ein formeller Mangel gegeben, der ausnahmsweise ignoriert werden dürfte, sondern es gibt bereits keinen formellen Mangel. Es hilft auch nicht weiter, wenn das BMF schreibt, dass es sich um einen formellen Mangel handele, der „regelmäßig außer Betracht“ zu bleiben habe. Das ist eine so weiche Formulierung, die das Verwerfungsrisiko der Kassenbuchführung als Damoklesschwert aufgehängt lässt.<sup>81</sup>

Unabhängig davon stellt sich die Frage, wie sich das BMF eine saubere Trennung unterschiedlicher USt-Sätze in einem Kassenbuch vorstellt, wenn der Tagesabschluss-Bon (Z-Bon) eines Kassensystems die Umsätze in der Totalen nach USt-Sätzen schlüsselt, standardmäßig aber nicht die EC-Karten-

67 Ein Einspruch gegen die Verwaltungsakte im Rahmen der Kassen-Nachschau wäre wegen fehlender aufschiebender Wirkung (AEO zu § 146b, Nr. 9) faktisch sinnlos, vgl. Achilles, Kassenführung – Bargeschäfte sicher dokumentieren, 2. Aufl. 2018, S. 177. Nach Abschluss der Kassen-Nachschau werden Rechtsbehelfe zudem unzulässig (Achilles/Pump, a.a.O. [Fn. 43], S. 221; Schumann, AO-StB 2018 S. 246 [251]).

68 Vgl. Achilles, DB 2018 S. 8 (20): „Die Unbestimmtheit des Gesetzes ...“, allerdings ohne dass der Autor die Frage nach der Rechtsfolge dieser Unbestimmtheit erörtert.

69 Bellinger, BBK 2018 S. 280 (286); ebenso Schumann, AO-StB 2018 S. 246 („regelmäßig nicht mehr als sechs Monate“).

70 Schumann, AO-StB 2018 S. 246.

71 Bellinger, BBK 2017 S. 369.

72 Teutemacher, BBK 2015 S. 768.

73 Wortlaut: „In der Regel verstößt die nicht getrennte Verbuchung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen ... gegen die Grundsätze der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung“.

74 Drüen, in: Tipke/Kruse (Hrsg.), Lfg. 02/2018, § 146b AO Rn. 9; Bleschick, DB 2018 S. 2390 (2391).

75 FG Berlin-Brandenburg vom 28.09.2015 – 4 V 4076/15; FG Berlin-Brandenburg vom 13.08.2013 – 2 K 2229/10; BFH vom 07.10.2014 – IV B 97/13, sämtlich unveröffentlicht.

76 Dazu ausführlich Bellinger, BBK 2017 S. 369 (371 ff.).

77 Bellinger, BBK 2017 S. 369 (373 f.).

78 BMF vom 29.06.2018 – IV A – 4 S 0316/13/10003-09.

79 Handbuch zur Kassenführung, 2. Aufl. 2018, S. 107 ff.; ebenso Achilles, a.a.O. (Fn. 67), S. 150; Achilles/Pump, a.a.O. (Fn. 43), S. 97; ebenso Schumann, AO-StB 2018 S. 246 (249).

80 Ständige Rspr.: BFH vom 29.08.1969 – VI R 189/66, BStBl. II 1970 S. 40 = DB 1969 S. 2314; vom 18.10.1967 – I 125/65, BStBl. II 1968 S. 173 = DB 1968 S. 513; vom 23.09.1966 – VI 117/65, BStBl. III 1967 S. 23 = DB 1967 S. 26.

81 Dies erst recht vor dem Hintergrund, dass die Betriebsprüfer gern formelle Mängel als Anlass für materielle Hinzuschätzungen nehmen (Schwenker, DStR 2017 S. 225 [227]).

Umsätze als Teil der Totalen<sup>82</sup> aufschlüsselt. Werden die EC-Karten-Umsätze hingegen zunächst im Kassenbuch registriert und dann ausgetragen, ist automatisch die Cent-genaue Trennung der Umsätze nach unterschiedlichen USt-Sätzen sicher. Von daher gibt es keinen Grund, gegen das Gesetz einen formellen Mangel des Kassenbuchs zu unterstellen, wenn EC-Karten-Umsätze durchgangsweise im Kassenbuch auftauchen.<sup>83</sup>

## V. Fazit

1. § 146a AO begegnet erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken. Zumindest der Baustein „andere Vorgänge“ in § 146a Abs. 1 Satz 1 und 2 AO ist aus verfassungsrechtlichen Gründen unwirksam.
2. Eine aussagekräftige Verfahrensdokumentation für die Aufzeichnung und Archivierung „anderer Vorgänge“ zu schreiben, ist unmöglich, wahlweise deutlich jenseits der Grenzen der Zumutbarkeit. Das würde schon allein wegen des Übermaßverbots ebenfalls aus verfassungsrechtlichen Gründen diesen Textteil in § 146a Abs. 1 und 2 AO unwirksam machen.
3. Kassen-Nachschauen beim Einzelhandel sind außerhalb der Zeiten, in denen Publikumsverkehr herrscht, von § 146b Abs. 1 Satz 1 AO nicht gedeckt.

<sup>82</sup> Ausführlich Bellinger, BBK 2017 S. 369 (373 f.).

<sup>83</sup> So im Ergebnis auch Kuhni, a.a.O. (Fn. 31), S. 125.

4. Bei Abwesenheit des Inhabers ist eine Berechtigung zur Kassen-Nachschau über § 35 AO regelmäßig nicht zu begründen. Der AEAO zu § 146b AO Nr. 4 steht insoweit in einem unauflösbaren Widerspruch zur st. Rspr. zu § 35 AO.
5. Bei einer Kassen-Nachschau begegnet ein Zugriffskorridor von mehr als sechs Monaten Bedenken. Ohnehin stellt sich die Frage, ob der Zugriffskorridor nicht im Gesetz (§ 146b Abs. 1 AO) selbst zu regeln wäre (verfassungsrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz, Wesentlichkeitslehre).
6. Bei nachvollziehbarer, durchgangswieser Eintragung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch liegt kein formeller Fehler in der Kassenführung vor.

## Redaktionelle Hinweise:

- Zur Kassen-Nachschau vgl. *Bleschick*, DB 2018 S. 2390 = DB1270387 und *Achilles*, DB 2018 S. 18 = DB1257580;
- zu aktuellen Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht vgl. *Drüen*, DB 2018 S. 11 = DB1258995;
- zur Datenträgerüberlassung: Z3-Datenzugriff im Rahmen der Betriebsprüfung vgl. *Schäperclaus/Hanke*, DB 2016 Beil. 04 S. 17 = DB1220719;
- zur zeitgemäßen Datenanalyse der Betriebsprüfung vgl. *Wähnert*, DB 2016 S. 2627;
- zu GoBD-Zweifelsfragen: Erfassung in Grundbüchern oder Grundaufzeichnungen sowie zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen vgl. *Henn*, DB 2015 S. 2660 = DB1161184.

## Kompakt

### Körperschaftsteuer

»DB1305133

## Verlustübernahmeregelung bei Organschaften i.S.d. § 17 KStG – BMF-Schreiben vom 03.04.2019 (DB 2019 S. 1002)

**Prof. Dr. Carsten Pohl, LL.M.**, Finanzverwaltung NRW, Fachhochschule für Finanzen NRW. Der Beitrag gibt die persönliche Auffassung des Autors wieder.  
**Kontakt: autor@der-betrieb.de**

Mit Gesetz vom 09.12.2004 (BGBl. I 2004 S. 3214) wurde dem § 302 AktG ein weiterer Absatz (Abs. 4) hinzugefügt. Zu den Konsequenzen für (bereits bestehende) Organschaften äußerte sich die Finanzverwaltung damals mit BMF-Schreiben vom 16.12.2005 (BStBl. I 2006 S. 12 = DB 2005 S. 2781). Im Zuge gesetzlicher Änderungen und neuerer BFH-Rspr. sah sich die Finanzverwaltung erneut dazu veranlasst, zu dieser Thematik Stellung zu nehmen.

### I. Ausgangspunkt

Nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. setzte eine Organschaft mit einer anderen als in § 14 KStG genannten KapGes. (insb. mit einer GmbH) als Organgesellschaft eine Vereinbarung der Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG voraus. In der Vergangenheit beschränkten sich viele Gewinnabführungsverträge darauf – entsprechend der früheren Rechtslage und inspiriert durch die damals

geltenden Richtlinien (vgl. R 66 Abs. 3 Satz 2 KStR 2004) – explizit nur die Abs. 1–3 des § 302 für inhaltlich verbindlich zu erklären. Probleme ergaben sich, als mit Gesetz vom 09.12.2004 (BGBl. I 2004 S. 3214) dem § 302 AktG ein weiterer Absatz (Abs. 4) zur Verjährung hinzugefügt wurde. Um den Anforderungen des § 17 KStG zu genügen, hätten Gewinnabführungsverträge an diese Neuerung angepasst werden müssen. Das BMF-Schreiben vom 16.12.2005 (a.a.O.) sorgte insoweit allerdings für Entspannung: „Es wird nicht beanstandet, wenn vor dem 01.01.2006 abgeschlossene Gewinnabführungsverträge einen Hinweis auf § 302 Abs. 4 AktG nicht enthalten. Auch eine Anpassung dieser Verträge ist nicht erforderlich.“ Mit den Änderungen durch das Gesetz vom 20.02.2013 (BGBl. I 2013 S. 285) wurde die Thematik erneut akut. Die inhaltlichen Anforderungen an die Verweisung auf § 302 AktG wurden verschärft. Gleichzeitig schaffte der Gesetzgeber die Möglichkeit, Gewinnabführungsverträge, die den früheren Anforderungen des § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. nicht entsprachen, an die neue Rechtslage anzupassen und damit die Organschaft auch für die Vergangenheit (rückwirkend) zu retten (vgl. jetzt § 17 Abs. 2 KStG i.V.m. § 34 Abs. 10b KStG i.d.F. des AIFM-StAnpG). Vielfach sah man in den vom BMF-Schreiben vom 16.12.2005 (BStBl. I 2006 S. 12) gedeckten Fällen dennoch keinen Handlungsbedarf für Stpfl. Dieser Rechtsansicht hat der BFH (vom 10.05.2017 – I R 93/15, BFHE 259 S. 49 = DB 2017 S. 2650; vom 24.07.2013 – I R 40/12, BFHE 242 S. 139 = DB 2013 S. 2062, dazu vgl. *Huken*, StR kompakt, DB0613199)