

Kassen-Nachschau

Merkblatt für Apotheker/innen

Stand 30.06.2019

Die **Kassen-Nachschau** durch die Finanzverwaltung gemäß § 146b AO ist seit dem 01.01.2018 zulässig. Der nachfolgende Fragenkatalog gibt Antworten auf die praktischen Fragen, die sich für Apotheker/innen bei der Kassen-Nachschau seit dem 01.01.2018 stellen. Dieses Merkblatt sollte in der Offizin der Apotheke ausliegen mit der Weisung an die Mitarbeiter, dass ausschließlich der Inhaber der Apotheke zuständig ist für die Begleitung der Durchführung der Kassen-Nachschau (siehe nachfolgend Ziffer 4).

1. Wie lautet die gesetzliche Regelung (§ 146b AO)?

„Absatz 1

Zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen und Buchungen von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können die damit betrauten Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung, während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume von Steuerpflichtigen betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung erheblich sein können (Kassen-Nachschau). Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Absatz 1. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung betreten werden. Das Grundrecht der Unverletzlichkeit der Wohnung (Artikel 13 des Grundgesetzes) wird insoweit eingeschränkt.

Absatz 2

Die von der Kassen-Nachschau betroffenen Steuerpflichtigen haben dem mit der Kassen-Nachschau betrauten Amtsträger auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen über die der Kassen-Nachschau unterliegenden Sachverhalte und Zeiträume vorzulegen und Auskünfte zu erteilen, soweit dies zur Feststellung der Erheblichkeit nach Absatz 1 geboten ist. Liegen die in Satz 1 genannten Aufzeichnungen oder Bücher in elektronischer Form vor, ist der Amtsträger berechtigt, diese einzusehen, die Übermittlung von Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle zu verlangen oder zu verlangen, dass Buchungen und Aufzeichnungen auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden. Die Kosten trägt der Steuerpflichtige.

Abs. 3

Wenn die bei der Kassen-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung nach § 193 übergegangen werden. Auf den Übergang zur Außenprüfung wird schriftlich hingewiesen.“

2. Gibt es eine Verwaltungsanweisung zur Kassen-Nachschau?

Ja: Es gibt vom Bundesfinanzministerium im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 146b eine Weisung vom 29.05.2018. In NRW gibt es eine Verwaltungsanweisung vom 21.06.2018, die teilweise davon abweichende Vorgaben (siehe Ziff. 4) enthält.

3. Wer ist Ansprechpartner bei der Durchführung der Kassen-Nachschau?

Nur der Inhaber der Apotheke. § 146b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 AO sprechen vom (*betroffenen*) *Steuerpflichtigen*, § 146b Abs. 1 Satz 3 AO zusätzlich vom *Inhaber*. Damit scheidet Mitarbeiter des Apotheken-Inhabers eigentlich als vom Kassen-Nachschauer zu bestimmende Ansprechpartner für die konkrete Durchführung der Kassennachschau aus. Siehe aber die nachfolgenden Ziffern 4 und 5.

4. Was gilt, wenn der Inhaber der Apotheke nicht anwesend ist?

Wenn der Inhaber der Apotheke nicht anwesend ist, hat der Kassen-Nachschauer das anwesende Personal aufzufordern, ihn herbeizubitten. Ist dem Inhaber wegen großer Entfernung oder wegen eines anderweitigen Termins nicht zumutbar, in die Apotheke zu kommen, ist die Kassen-Nachschau abubrechen, wenn der Inhaber nicht gleichwohl in die Kassen-Nachschau trotz seiner Abwesenheit einwilligt. So die Verwaltungsanweisung für NRW. Der Bund hingegen sieht im AEAO zu § 146b AO in Nr. 4 vor, dass bei fehlender Anwesenheit des Inhabers die Mitarbeiter zur Unterstützung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern und verpflichtet sind.

Von der in NRW bestehenden Möglichkeit, bei Abwesenheit des Inhabers von der Verweigerung Gebrauch zu machen, sollte seitens des Apothekers nur in Ausnahmefällen Gebrauch gemacht werden, da bei der sogenannten „Totalverweigerung“ die Vorgabe lauten wird, in die Betriebsprüfung zu wechseln, was der Kassen-Nachschauer direkt veranlassen kann.

5. Wer ist bei der Kassen-Nachschau einer Filiale zuständig?

Nur der Inhaber, nicht der Filialleiter. Der Filialleiter ist weder betroffener Steuerpflichtiger noch Inhaber, regelmäßig nicht einmal für die wirtschaftliche und kaufmännische Leitung der Filiale zuständig (Borrmann/Hoffmann, Filialapothekenleitung, 2. Aufl., 2014, S. 25), ja nicht einmal leitender Angestellter, sondern hat nur pharmazeutisch die „persönliche Leitung“. Würde man den Filialleiter bei der Kassen-Nachschau als Auskunfts- und Vorlagepflichtigen adressieren, wäre der Inhaber gezwungen, dem Filialleiter Zugang zu seinen existentiellen, wirtschaftlichen Daten zu gewähren. Das dürfte nicht zumutbar sein. Im Übrigen gilt Ziff. 4 entsprechend.

6. Darf man die Kassen-Nachschau verweigern?

Nein, man hat auch keinen Anspruch auf eine Vertagung der Kassen-Nachschau, außer der Inhaber der Apotheke ist nicht verfügbar (siehe Ziff. 4).

7. Wer führt die Kassen-Nachschau durch?

Nach dem Gesetzeswortlaut führt die Kassen-Nachschau ein „Amtsträger“ durch (vgl. dazu AEAO zu § 7 Nr. 3 AO). Dazu gehören insbesondere Verwaltungsangestellte im Finanzamt, nicht zwingend Beamte, auch nicht zwingend

Außenprüfer. Hilfskräfte bei öffentlichen Aufgaben (z.B. Registratur- und Schreibkräfte) kommen als Kassen-Nachschauer aber nicht in Betracht.

8. Muss sich der Kassen-Nachschauer sofort als solcher zu erkennen geben?

Nein, der Kassen-Nachschauer darf auch einen Testkauf durchführen und sich zunächst verdeckt vergewissern, ob der Inhaber der Apotheke im Geschäftslokal anwesend ist.

9. Gilt für die Kassen-Nachschau die Betriebsprüfungsordnung (BpO)?

Nein, da sie keine Außenprüfung ist. Gemäß § 1 Abs. 1 und 2 BpO ist die BpO damit auf Kassen-Nachschau nicht unmittelbar anwendbar. Zu erwarten ist, dass in entsprechender Anwendung von § 1 Abs. 2 BpO der Kassen-Nachschauer kein Beamter sein muss.

10. Muss sich der Kassen-Nachschauer ausweisen?

Ja. Er muss einen Dienstausweis und ein Schriftstück des Finanzamtes vorlegen, das ihn zur Kassen-Nachschau im konkreten Fall legitimiert (Dißars in Schwarz/Pahlke, §146b AO Rz 7). Dieses zusätzliche Schriftstück wird man verlangen müssen, da die BpO für die Kassen-Nachschau nicht gilt. Ein Dienstausweis allein wird nicht reichen, solange § 1 Abs. 2 nicht um die Kassen-Nachschau mit entsprechender Anwendung des § 29 BpO ergänzt wurde. Der Steuerpflichtige hat keinen Anspruch darauf. Man sollte aber nicht auf die Rufnummer vertrauen, die einem der „Nachschauer“ anbietet. In NRW ist dem Steuerpflichtigen zu Beginn der Kassen-Nachschau „unverzüglich“ der Vordruck „*Mitteilung über die Durchführung einer Kassen-Nachschau*“ auszuhändigen. Wird dieser Vordruck nicht ausgehändigt, sollte der Apotheker misstrauisch werden.

11. Wann findet die Kassen-Nachschau statt?

Laut Gesetz „zur geschäftsüblichen Zeit“. In der Praxis sind dies beim Einzelhandel nur die Öffnungszeiten. Dass jemand schon oder noch in der geschlossenen Apotheke außerhalb der Öffnungszeiten arbeitet, ermächtigt nicht zur Kassen-Nachschau (Dißars in Schwarz/Pahlke, § 146b AO Rz 8). Der AEAO zu § 146b AO Nr. 3 hingegen lässt die Kassen-Nachschau auch außerhalb der Öffnungszeiten zu, wenn in dem Ladenlokal „noch oder schon gearbeitet“ wird. Das ist abzulehnen. Es kann aber sinnvoll sein, eine Kassen-Nachschau außerhalb der Öffnungszeiten zu dulden, wenn dies dem Inhaber aus organisatorischen und optischen Gründen lieber ist.

12. Muss der Kassen-Nachschauer auf einen Steuerberater/Anwalt warten?

Der Inhaber der Apotheke darf seinen Steuerberater oder Anwalt hinzuziehen. Der Kassen-Nachschauer muss auf den Berater aber nicht warten.

13. Was wird bei der Kassen-Nachschau geprüft?

Der Kassen-Nachschauer darf überprüfen,

- *ob das Kassenbuch in der Apotheke korrekt geführt wird,*
- *ob sämtliche Zahlungsvorgänge über das Kassensystem erfasst werden,*
- *ob eine Verfahrensdokumentation des Herstellers und eine Anwenderdokumentation des Apothekers vorliegen,*
- *ob die Kasse kassensturzfähig ist.*

Erst ab 2020 darf der ordnungsgemäÙe Einsatz des elektronischen Aufzeichnungssystems geprüf werden. Die Überprüfung der generellen Einhaltung der GoBD ist nur Gegenstand einer Betriebsprüfung (Dißars in Schwarz/Pahlke, § 146b AB Rz 5), nicht der Kassen-Nachschaue.

14. Wie wird die Kassensturzfähigkeit geprüf?

Der laufende Geschäftsbetrieb ist kurz zu unterbrechen, zum Bar-Bestand vom Geschäftsschluss des Vortages werden die Bareinnahmen und –ausgaben des laufenden Tages hinzu addiert und mit dem Kassen-Ist-Bestand verglichen.

Es darf sich bei ordnungsgemäÙer Kassenführung nur eine geringe Differenz ergeben aus typischen Kassendifferenzen, die insbesondere durch Wechselgeldtransaktionen entstehen.

15. Darf der Kassen-Nachschaue die Vorlage eines Zählprotokolls verlangen?

Nein, ein Zählprotokoll ist grundsätzlich nicht geschuldet (BFH-Beschluss vom 16.12.2016 - X B 41/16 [NV] = BFH/NV 2017, 310).

16. Wie weit zurück darf der Kassen-Nachschaue Daten einsehen?

Das Gesetz sieht hierfür keine Beschränkung vor. Auch der AEAO Nr. 5 stellt den Zeitraum ins Ermessen des Kassen-Nachschauers. Die Fachliteratur ist sich nicht einig, ob ein maximaler Korridor von sechs Monaten einzuhalten ist. Hier wird eine gerichtliche Klärung abzuwarten sein.

17. Darf der Kassen-Nachschaue Fotografien fertigen?

Ja. Das Recht bezieht sich allerdings ausschließlich auf Geräte und Typenschilder, nicht auf Personen. Dies ergibt sich entsprechend aus der Rechtslage bei der Umsatzsteuernachschaue (vgl. dazu Reiß/Kraeusel/Langer, Ergänzungslieferung Stand 4/2016, § 27b UStG Rz 8.1).

18. Auf welchem Medium werden Daten zur Verfügung gestellt?

Nach der AO schuldet grundsätzlich der Apotheker auf seine Kosten die Zurverfügungstellung. Es ist aber davon auszugehen, dass Betriebsprüfer USB-Sticks mitbringen, um nicht in die Lage zu kommen, mangels Speichermedium Daten nicht mitnehmen zu können.

19. Was ist eine digitale Schnittstelle im Sinne des § 146a Abs. 1 AO?

Die Definition befindet sich in § 4 der KassensichV vom 26.09.2017: „Die einheitliche digitale Schnittstelle ist eine Datensatzbeschreibung für den standardisierten Datenexport aus dem Speichermedium nach § 3 Absatz 1 und dem elektronischen Aufbewahrungssystem zur Übergabe an den mit der Kassen-Nachschaue oder Außenprüfung betrauten Amtsträger der Finanzbehörde. Sie stellt eine einheitliche Strukturierung und Bezeichnung der nach § 146a Absatz 1 der Abgabenordnung aufzuzeichnenden Daten in Datenschema und Datenfelderbeschreibung für die Protokollierung nach § 2 und die Speicherung nach § 3 sicher. Dies gilt unabhängig vom Programm des Herstellers.“

20. Schuldet der Apotheker schon am 01.01.2018 eine digitale Schnittstelle?

Nein, sie ist erst ab dem 01.01.2020 geschuldet. Die digitale Schnittstelle ist Baustein der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung gemäß § 146a Abs. 1 AO. § 146a AO gilt nach § 30 des Artikels 97 des EGAO erst ab dem 01.01.2020.

21. Darf der Kassen-Nachschauer den USB-Stick selbst an den Rechner anschließen und Daten abziehen?

Nein. Die digitale Schnittstelle ist erst ab dem 01.01.2020 geschuldet. Bis dahin hat der Kassen-Nachschauer nur einen Anspruch darauf, dass ihm die von ihm angeforderten Daten und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden.

22. Sind die Daten, die bei der Kassen-Nachschau zu übergeben sind, identisch mit einem GDPdU-Export?

Nein. Es sind nur die für eine *Kassen-Nachschau* relevanten Daten zu übergeben, also insbesondere die Kasseneinzeldaten, Stornodateien, Dateien über Lieferschein und Faktura, sofern sie erforderlich sind, um Kasseneinzeldaten nachvollziehen zu können. Betriebsstatistiken sind bei der Kassen-Nachschau nicht auszuhändigen.

23. Welche Daten sollte der Apotheker auf einem eigenen USB-Stick vorab bevorraten?

Der Apotheker sollte die aktuelle Verfahrensdokumentation des Herstellers, das Handbuch und seine eigenen Verfahrensdokumentationen, die die Kasse betreffen, insbesondere also seine eigene Kassenanweisung an sein Personal, auf einem USB-Stick zur jederzeitigen Übergabe an einen Kassen-Nachschauer bevorraten.

24. Sperrt die Kassen-Nachschau eine Selbstanzeige?

Ja, aber nur für den Bereich, auf den sich die Kassen-Nachschau bezieht (Dißars in Schwarz/Pahlke, § 146b AO Rz 18).

Autor:**Dr. Bernhard Bellinger**

Rechtsanwalt / Steuerberater
vereidigter Buchprüfer
Fachanwalt für Steuerrecht
Königsallee 1
40212 Düsseldorf
Tel: 0211-866 86 10
Fax: 0211-866 86 210
Homepage: www.bellinger.de
E-Mail: bellinger@bellinger.de