

Aus der Praxis

Wie werden elektronische Registrierkassen umgangen ?

von Rechtsanwalt Dr. jur. Jörg Burkhard
Fachanwalt für Steuerrecht, Fachanwalt für Strafrecht, Wiesbaden

Nach R 29 Abs. 7 Satz 4 EStR 1993 ist eine Aufbewahrung von Registrierkassenstreifen, Kassenzetteln, Bons und dergleichen (Kassenbelege) im Einzelfall nicht erforderlich, wenn der Zweck der Aufbewahrung in anderer Weise gesichert und die Gewähr der Vollständigkeit der vom Kassenbeleg übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben ist. Nach Satz 5 der Richtlinienregelung sind diese Voraussetzungen erfüllt, wenn Tagesendsummenbons aufbewahrt werden, die die Gewähr der Vollständigkeit bieten und den Namen des Geschäfts, das Datum und die Tagesendsumme enthalten¹⁾.

Beim Einsatz elektronischer Registrierkassen kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass die „Gewähr der Vollständigkeit“ i. S. von R 29 Abs. 7 Satz 4 EStR 1993 dann gegeben ist, wenn bestimmte Unterlagen aufbewahrt werden. Danach sind nach § 147 Abs. 7 Nr. 1 AO die zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmieranleitung, die Programmabrufe nach jeder Änderung (u. a. der Artikelpreise), der Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainingspeichern u. ä. sowie allen weiteren Anweisungen zur Kassenprogrammierung (z. B. Anweisungen zum maschinellen Ausdrucken von Proforma-Rechnungen oder zum Unterdrücken von Daten und Speicherinhalten) aufzubewahren. Darüber hinaus sind nach § 147 Abs. 1 Nr. 4 AO die Tagesendsummenbons mit Ausdruck des Nullstellungszählers (fortlaufende sogenannte „Z-Nummer“ zur Überprüfung der Vollständigkeit der Kassenberichte), der Stornobuchungen (sogenannte Managerstornos und Nach-Stor-

¹⁾ BMF-Schreiben vom 09.01.1996, - IV A 8-S 0310-5/95 -, BStBl I 1996, 34.

nobuchungen), Retouren, Entnahmen sowie der Zahlungswege (Bar, Scheck, Kredit) und allen weiteren im Rahmen des Tagesabschlusses abgerufenen Ausdrucke, der EDV-Registrierkasse (z. B. betriebswirtschaftliche Kellnerberichte, Spartenberichte) im Belegzusammenhang mit dem Tagesendsummenbon aufzubewahren²⁾

Immer wieder wird durch die Prüfungsdienste die Richtigkeit und Vollständigkeit der Tageseinnahmen z. B. in Gastronomiebetrieben bezweifelt. Der Berater muss die verschiedenen Möglichkeiten und Spielarten von Kassenmanipulationen kennen, wenn er mit der Behauptung konfrontiert wird, der Mandant habe die Tageseinnahmen nicht vollständig aufgezeichnet. Gerade dann, wenn der Betriebsprüfer oder Fahndungsprüfer dem Steuerpflichtigen ein bestimmtes System der Nichtverbuchung unterstellt, muss der Berater dies überprüfen und gegebenenfalls entsprechende Beweisanträge stellen können. Hierfür muss er die Möglichkeiten der Umgehung einer elektronischen Registrierkasse kennen. Diese Möglichkeiten sollen anhand einer Gaststätte exemplarisch vorgeführt werden:

1. Erste Möglichkeit

Kellner und Büfettier bzw. Koch arbeiten zusammen. Der Kellner nimmt die Bestellung eines Tisches auf, gibt sie aber nicht sofort in die Kasse ein, sondern gibt sie dem Büfettier bzw. Koch nur mündlich bzw. auf einem handgeschriebenen Zettel weiter. Auch bei weiteren Bestellungen an diesem Tisch verfährt er so. Am Ende rechnet der Kellner Speisen und Getränke nicht anhand eines Ausdrucks aus dem Registrierkassensystem, sondern auf dem in der Branche immer noch üblichen Rechnungsblock handschriftlich ab.

Dies funktioniert nur, wenn der Gast keine Rechnung braucht. denn handgeschriebene Rechnungen ohne Aufzählung der einzelnen verzehrten Speisen

²⁾ BMF-Schreiben vom 09.01.1996, - IV A 8-S 0310 – 5/95 -, BStBl I 1996, 34.

und Getränke sind steuerlich nicht abzugsfähig³). Es gehört daher zum geschulten Blick des Kellners, ob der Gast wohl später eine Rechnung verlangen wird oder nicht.

2. Zweite Möglichkeit:

Der Chef gibt die Anweisung, gar keine Umsätze zu bonieren. Nur bei Gästen, die eine ordnungsgemäße Rechnung wünschen, werden die dortigen Umsätze nachträglich boniert und somit in der Kasse erfasst. Da bei weitem nicht alle Gäste ordnungsgemäße Quittungen wünschen, wird so nur ein Bruchteil (vielleicht 10 – 20 %) der Tagesumsätze boniert. Bei Kassenschluss können dann weitere Umsätze erfasst werden, soweit dies der Betriebsinhaber für angemessen bzw. aus seiner Sicht für richtig hält.

3. Dritte Möglichkeit

Im Geschäft steht eine Registrierkasse, in der die Umsätze erfasst werden. damit entsteht bei jedem Besucher (etwa auch bei einem Betriebsprüfer) der Eindruck, dass alle Umsätze ordnungsgemäß gebucht werden. Jedoch finden die Belege aus dieser Kasse keinen Eingang in die Buchführung. Vielmehr steht im Keller bzw. in einem Nebenraum eine zweite Kasse gleicher Art, in die nach Schließung des Lokals die gewünschten Umsätze eingegeben werden. Nur diese Umsätze werden sodann in der Buchführung erfasst.

4. Vierte Möglichkeit:

Eine andere Variante ist es, im Fall eines „Über die Straße“-Verkaufs im Lokal verzehrte Speisen nur mit 7 % zu deklarieren. Soweit das Lokal auch einen Verkauf über die Straße vornimmt, kann je nach Verwendung des Umsatzsteuer-

³ § 4 Abs 5 Nr. 2 EstG i.V.m. den Angaben gemäß dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck (Anlage 3a zu EStR 1984/1987).

schlüssels von 19 % oder von 7 % erhebliche Umsatzsteuer verkürzt werden. Letztendlich ist es zumindest anhand der Kassenaufzeichnungen nicht überprüfbar, wie viele Speisen tatsächlich über die Straße verkauft oder im Lokal verzehrt wurden. Hier wird der Betriebsprüfer allerdings versuchen, über andere Verprobungen die Richtigkeit der Angaben zum Straßenverkauf nachzuvollziehen. Insbesondere müssen dann Verkaufsschachteln oder andere Transportbehältnisse in entsprechenden Mengen eingekauft und verwendet worden sein.

5. Fünfte Möglichkeit:

Der Betriebsleiter hat einen Bonierschlüssel (Chefschlüssel), mit dem er den Zugriff auf alle Kellner, Tische und Artikel hat. Moderne, höherwertige Kassen haben bei den Zugriffs- und Änderungsmöglichkeiten in der Regel zwei bis drei Hierarchieebenen: auf der einfachen Ebene den Bediener (z. B. Kellner), den Kassenaufsichtsschlüssel mit deutlich mehr Rechten (insbesondere Stornierrechten) und den Chefschlüssel mit umfassenden Zugriffsrechten. Über diesen Bonierschlüssel können einzelne Einbuchungen oder auch ganze Tische storniert werden. Mit ihm kann sich der Betriebsleiter den Umsatz eines jeden Kellners ansehen und auf jeden Tisch, den ein Kellner auf- oder zugemacht hat, noch einmal zugreifen, den dortigen Verzehr ergänzen, reduzieren oder vollständig löschen. Der Betriebsleiter kann mit diesem Bonierschlüssel auch auf einem Tisch eines bestimmten Kellners bonieren, weil der Kellner z. B. keine Zeit oder das Bonieren vergessen hat. Die übrigen Kellner können hingegen hier weder stornieren noch abgerechnete Tische erneut eröffnen oder auf Tischen ihrer Kollegen buchen. Mit dem Bonierschlüssel können auch einzelne Tische im Nachhinein gelöscht und der dortige Verzehr auf andere Tische verteilt werden. Damit ist der Bonierschlüssel eine Art Generalschlüssel, der zu jeglicher Art von nachträglicher Umbuchung berechtigt, ohne dass diese Buchungen in der Kasse erfasst werden. Je nach Kassensystem werden zwar Stornos zahlen- und betragsmäßig im Tagesendsummenbon erfasst, der

dann z. B. 17 Storno über insgesamt € 23720 ausweist. Ob diese aber aufgrund eines anzulernenden Probekellners oder wegen falscher Speisen und Getränke erfolgten, ob es sich um falsche Tischnummern beim Bonieren handelte, die bei einem Tisch storniert und bei dem nächsten wieder korrekt eingebucht wurden oder ob tatsächliche Umsätze einfach storniert wurden, geht aus dem Tagesendsummenbon nicht hervor.

6. Sechste Möglichkeit:

Der Betriebsleiter benutzt den Bonierschlüssel (Chefschlüssel), um bei einer größeren Gruppe von Gästen einige Tische dorthin umzubuchen. Damit kann er kleinere Tische zu Lasten der größeren auflösen. Je nachdem, wie genau die Rechnungen über den Verzehr bei den größeren Tischen geschätzt bzw. überprüft werden, was teilweise kaum möglich ist, können dort einzelne kleinere Tische verschwinden. Soweit die größere Gruppe bar bezahlt und keine Quittungen braucht, kann man danach die hinzugezogenen Rechnungspositionen wieder löschen; falls diese Gruppe eine Rechnung erbittet, ist damit der Verbrauch des Wareneinsatzes nachgewiesen. Auch können einzelne Tische oder Getränke bzw. Speisen auf den „Personaltisch“ umgebucht werden.

7. Siebte Möglichkeit:

Der „Personaltisch“ wird am Ende des Abends im Regelfall immer wieder genullt. Auch können nach Feierabend Getränke, die bereits bezahlt wurden, „hinüber gesplittet“ werden, so dass der Umsatz und damit die Einnahmen sinken.

8. Achte Möglichkeit:

Schließlich gibt es die Möglichkeit, einen „Probekellner“ zu installieren. Auf diesem „Probekellner“ können Speisen und Getränke probetalber gebucht werden. Gedacht ist diese Einrichtung zum Anlernen von Bedienungspersonal, das sich mit der Kasse vertraut machen muss. Es handelt sich also hier dem Sinn und Zweck nach um reine Übungsbuchungen oder Probebuchungen, die keinen tatsächlichen Umsatz widerspiegeln und daher anschließend storniert werden. Ob und wie viele Stunden eine Bedienung eingearbeitet werden und wie viele Probebuchungen sie vornehmen muss, lässt sich aber natürlich nie vorhersagen. Es ist deshalb ein Leichtes, eine längere Einarbeitungszeit für eine Aushilfskraft zu behaupten und tatsächliche Umsätze über den Probekellner zu bonieren und anschließend diese Umsätze des Probekellners wieder zu stornieren.

9. Problematik

Viele Kassen haben Summenfunktionen. So gibt es Kassensysteme, die nicht nur Tagesendsummenbons mit Datum, Uhrzeit und Gesamtumsatz, sondern Monats-, Quartals- und Jahressummen sowie Journale mit vielen Auswertungen auswerfen oder alle jemals auf dem System gebuchten Beträge addieren. Solche automatischen Additionsfunktionen bieten Ansatzpunkte für die Betriebsprüfung und die Steuerfahndung. Viele Auswertungsmöglichkeiten sind betriebswirtschaftlich interessant und nützlich, soweit allerdings Kassenmanipulationen vorgenommen wurden, sind sie wichtiger Quell der Nachermittlung. Sie können zwar gelöscht werden, was aber zur Folge hat, dass die gesamten Auswertungsmöglichkeiten (z. B. zu Entwicklungen des Betriebs und Umsatzschwerpunkten bzw. Kernzeiten) ungenutzt bleiben. Andererseits können, wenn z.B. nur noch die Daten des letzten Monats vorhanden sind, hieraus im Wege der Schätzung Rückschlüsse bzw. Hochrechnungen für das

letzte Jahr bzw. zurückliegende Jahre vorgenommen werden. Hierbei ist zu beachten, dass die Verwaltung nach der ständigen Rechtsprechung des BFH am oberen Rand des noch zulässigen Schätzungsrahmens schätzen darf⁴⁾.

10. Praxishinweis

Wer nicht eine neue, sondern eine gebrauchte Kasse anschafft, muss stets darauf achten, dass alle Positionen vom Vorbesitzer genullt werden. Andernfalls läuft er Gefahr, dass ihm im Fall einer Auswertung im Rahmen einer Fahndungsprüfung diese als eigene Umsätze zugerechnet werden.

⁴⁾ BFH BStBl II 1993, 259, BFH/NV 2001, 3. Rüsken in Klein, AO, 8. Aufl. § 162 Rn. 36 a.E.