



Klaus Wöll

Steuerberater

Merkblatt Ordnungsgemäße Buchführung

1.	Das Wichtigste in Kürze	2
2.	Buchführung.....	3
2.1	Maßgeblichkeit der Buchführung	3
2.2	Typische Fehler der Buchführung.....	4
3.	Schätzung der Betriebsprüfer	5
3.1	Schätzungsbefugnis.....	5
3.2	Umfang der Verwerfung bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung	7
3.3	Durchführung und Ziel der Schätzung	8
3.4	Pflichten beim Zugriff auf digitale Unterlagen	8
3.5	Maßnahmen zur Vermeidung von Schätzungen	9
3.5.1	Vermeidung von formellen Fehlern in der Buchführung.....	9
3.5.2	Regelmäßige Kontrolle der Betriebszahlen	9
3.5.3	Erstellung weiterer Aufzeichnungen	10
4.	Prüffeld Kasse	10
4.1	Grundsätzliches	10
4.2	Kassenbuch	13
4.3	Kassenberichte	13
4.4	Kassensturzfähigkeit.....	15
5.	Grundsätze der zeitgerechten und geordneten Verbuchung von Bareinnahmen, Ausgaben, Entnahmen und Einlagen	16
5.1	Geldtransit	17
5.2	Entnahmen	18
5.3	Barausgaben	18
5.4	Grundsatz der Einzelaufzeichnung	18
6.	Kassenformen	19
6.1	Geschäftskasse	19
6.2	Offene Ladenkasse	20
6.3	Das EDV geführte Excel-Kassenbuch	20
6.4	PC-Kassen	20
6.5	EDV-Registrierkassen	21
6.5.1	Funktionsweise einer Registrierkasse	22
6.5.2	Abfragemöglichkeiten	22
6.5.3	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bei EDV-Registrierkassen	24
6.5.3.1	Allgemeines.....	24
6.5.3.2	Vorlage der Programmierung/EDV-Dokumentation.....	25
6.5.3.3	Aufbewahrungs- und Dokumentationsgrundsätze	26
6.5.4	Beweislast und Mitwirkung	27
6.5.5	Systemprüfung mit Datensicherung vor Ort	27
7.	Aufbewahrungsfristen	28
7.1	Grundsatz.....	28
7.2	Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen	29
7.3	Aufzeichnungspflicht bei sonstigen Unterlagen	30
7.4	Aufbewahrung von Unterlagen zu Telecash- und Kreditkartenumsätzen im Einzelhandel	30
7.5	Aufbewahrungsfristen bei EDV Registrierkassen	32
7.6	Aufzeichnungspflicht der Praxisgebühr bei Ärzten	32
7.7	Erleichterungen	33



Merkblatt Ordnungsgemäße Buchführung

1. Das Wichtigste in Kürze

Die Zahl der Schätzungsfälle im Rahmen von Betriebsprüfungen ist in den letzten Jahren drastisch gestiegen. Auch die Qualität der Schätzungsverfahren der Finanzverwaltung hat sich durch den Einsatz von EDV-gestützten Kalkulationsprogrammen grundlegend verändert. Die Ergebnisse erreichen bisher nicht vorstellbare Dimensionen.

Sie bedrohen zum Teil die Existenz der Unternehmen. Ein Großteil dieser Prüfungen führt daneben zu Steuerstrafverfahren gegen die verantwortlichen Inhaber oder Geschäftsführer.

In der Zukunft ist mit einer weiteren Intensivierung der Betriebsprüfungen zu rechnen.

Durch die GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen) sowie die Ausstattung der Betriebsprüfer mit modernen Personalcomputern und entsprechenden Prüf- und Kalkulationsprogrammen (u.a. „WinIDEA“, „Zeitreihenvergleich“, „Benford-Test“ und „Chi-Quadrat-Test“) ist es der Finanzverwaltung heute möglich , Nachberechnungen in einem Umfang durchzuführen, in der sie vor einigen Jahren noch nicht denkbar war.

Damit erhalten selbst kleine Fehler in der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ein Gewicht, das ihnen bisher nicht beigemessen wurde.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung werden die vorliegenden Kassenbelege und Aufzeichnungen auf deren formelle und sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit geprüft. Immer wieder ist in Unternehmen zu beobachten, dass die Kassenbuchführung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit zu Problemen führt. Dies ist insbesondere für Betriebe, deren Kasse im Mittelpunkt der geschäftlichen Betätigung steht, von erheblicher Bedeutung. So kann bei entsprechender Struktur des Betriebes (vornehmlich Bargeschäfte) die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung die gesamte Buchführung ergreifen.

Die Kassenprüfung ist daher in diesen Fällen stets Prüfungsschwerpunkt im Bereich der Einnahmeverprobung und hat das Ziel, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu belegen oder zu widerlegen. Gelingt letzteres, ergeben sich unter Umständen erleichterte Zuschätzungsmöglichkeiten, deren Größenordnung jedoch abhängig ist von weiteren Erkenntnissen – zum Beispiel aufgrund von Geldverkehrs-/ Vermögenszuwachsrechnungen oder Kalkulationen.



Klaus Wöll

Steuerberater

Beispiele für formelle Fehler im Rahmen der Buchführung und Kassenbuchführung:

- Nichteinhaltung der Ordnungsvorschriften,
- Nichteinhaltung der Aufbewahrungsvorschriften,
- Buchung der Tageseinnahmen ohne Beleg,
- keine gesonderte Aufzeichnung von Schecks,
- keine zeitnahe Eintragung im Kassenbuch und
- nicht zeitgerechte Buchung der Kasseneinlagen und –entnahmen.

Beispiele für sachliche (materielle) Fehler im Rahmen der Buchführung und Kassenbuchführung:

- Nichterfassung von Einnahmen,
- Nichterfassung von Ausgaben,
- nicht chronologisch fortlaufend geführtes Kassenbuch,
- Nichtzählen des täglichen Kassenbestandes (Führung einer rechnerischen Kasse),
- keine Erstellung von Eigenbelegen für Privatentnahmen,
- nur summenmäßige tägliche Kassenbucheintragung ohne Einzelnachweis durch Registrierkassenstreifen.

2. Buchführung

2.1 Maßgeblichkeit der Buchführung

Nach § 158 AO sind Buchführung und Aufzeichnungen, die den gesetzlichen Regelungen entsprechen, grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen. Dies gilt allerdings nur, soweit nicht Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

Hier setzt die Überprüfung durch die Finanzbehörden an, wobei nicht nur nach sachlichen Fehlern sondern auch nach formalen Mängeln gesucht wird.

Unter formalen Mängeln ist hierbei die Nichteinhaltung der Ordnungsvorschriften und der Aufbewahrungspflichten zu verstehen. Herauszustellen ist jedoch, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes allein sachliche Mängel zur Verwerfung der Buchführung und zur Schätzung berechtigen.



Klaus Wöll

Steuerberater

Die formelle Ordnungswidrigkeit ist für sich allein kein Grund, auch die sachliche Unrichtigkeit generell zu unterstellen und zu schätzen. Auch eine formell ordnungswidrige Buchführung kann sachlich richtig sein. Nach der Rechtsprechung des BFH schließt die sachlich richtige Buchführung eine Schätzung aus (BFH vom 17.11.1981, BStBl 1982 II S. 430).

Allerdings spricht die formelle Ordnungswidrigkeit in vielen Fällen auch für die sachliche Unrichtigkeit. Bei einer formell ordnungswidrigen Buchführung berechtigen daher ernsthafte Zweifel an der sachlichen Richtigkeit zur Schätzung (Vergleiche Tippke Kruse § 160 AO Rz. 40ff). Andererseits kann auch eine formell ordnungs- gemäßige Buchführung die Schätzung nicht abwenden, wenn ihre sachliche Unrichtigkeit nachgewiesen werden kann (BFH, BStBl 1990 II S. 268; BFH, BStBl 1983 II S. 618). Die Gefahr einer Schätzung ist also durch die Vorlage einer formell ordnungsmäßigen Buchführung nicht vollständig gebannt.

2.2 Typische Fehler der Buchführung

Zu den typischen Fehlern der Buchführung gehören u.a.

- Rechenfehler,
- die Nichtverbuchung von Einnahmen bzw. Ausgaben,
- die unvollständige Aufzeichnung des Wareneingangs,
- die Nichtverbuchung von Löhnen, fehlende oder
- fingierte Belege.

Bei allen Unternehmen mit hohen Barumsätzen wird seitens der Betriebsprüfer besonders Augenmerk auf die Kassenführung gelegt. Hier ist immer wieder festzustellen, dass z.B.

- Kassen entgegen den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung nur rechnerisch geführt werden;
- die jederzeitige Kassensturzfähigkeit nicht gewährleistet ist, ohne die die Buchführung nach der Rechtsprechung des BFH einen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ausschließenden Systemfehler enthält;
- die in den Kassenberichten aufgeführten Kassenbestände nicht das in der Kasse befindliche Hartgeld vollständig beinhalten, vielfach werden nur glatte Euro-Beträge eingetragen;
- erhaltene Schecks bei Entgegennahme wie Bargeld behandelt und nicht gesondert aufgezeichnet werden;



Klaus Wöll

Steuerberater

- beim Einsatz von Registrierkassen darauf verzichtet wird, die Kontrollstreifen aufzubewahren. Nach H 29 EStH „Aufbewahrungspflichten“ reicht es allerdings aus, wenn die Tagesendsummenbons aufbewahrt werden, die den Namen des Geschäfts, das Tagesdatum und die Tagessumme enthalten. Zusätzlich müssen die Tagesendsummenbons die fortlaufende Nummer des Z-Zählers enthalten.
- bei Ermittlung der baren Tageseinnahmen über das Kassenbuch die Registrierstreifen, Bons und sonstige Belege nicht aufbewahrt werden. Die Aufbewahrung hält der BFH (BFH/NV 1985 S. 12) nur dann für entbehrlich, wenn deren Inhalt in das in Form aneinander gereihter Tageskassenberichte geführte Kassenbuch unmittelbar nach Auszählung übertragen wird.
- sich aus dem Erscheinungsbild der Kassenberichte oder anderen Umständen ergibt, dass keine zeitnahe Eintragung erfolgt ist.
- „Außer Haus Umsätze“ nicht getrennt aufgezeichnet worden sind.
- In Restaurants und Gaststätten bei den Einnahmen (auch Bareinnahmen) aus Familienfeiern, Betriebsveranstaltungen keine Einzelaufzeichnungen vorgenommen werden (siehe BFH vom 12.5.1966 (BStBl 1966 III S. 371)).

3. Schätzung der Betriebsprüfer

3.1 Schätzungsbefugnis

Die gesetzliche Grundlage für die Schätzungsbefugnis der Finanzverwaltung findet sich in § 162 AO. Nach dessen Abs. 1 sind Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie nicht von der Finanzbehörde ermittelt oder berechnet werden können. Nach Abs. 2 ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag, diese verweigert oder die nach den Steuergesetzen zu führenden Bücher oder Aufzeichnungen nicht vorlegen kann bzw. diese nach § 158 AO nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Der letztgenannte Fall der „Verwerfung der Buchführung“ macht im Rahmen der Betriebsprüfung den überwiegenden Teil der Schätzungen aus.

Grundsätzlich sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Das folgt aus § 158 Abgabenordnung. Gilt allerdings nur, soweit nicht Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Die gesetzliche Anscheinsvermutung



Klaus Wöll

Steuerberater

besteht nicht mehr, wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen formell nicht ordnungsgemäß sind.

Dieser Tatbestand berechtigt aber nicht automatisch zu einer Schätzung. Das Finanzamt hat alle relevanten Umstände zu berücksichtigen, die ihm bekannt sind oder im Rahmen verhältnismäßiger Sachaufklärung bekannt sein können und müssen.

Diese Situation ändert sich, wenn die Finanzverwaltung durch Einzellprüfungen oder durch Verprobungen die sachliche Richtigkeit beanstandet. Hierbei reichen bloße Vermutungen nicht aus; das Buchführungsergebnis muss vielmehr mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit unrichtig sein.

Ein sachlicher Fehler beeinflusst zahlenmäßig das Jahresergebnis. Sachlich fehlerhafte Kassenberichte können im Einzelfall eine Vollschätzung der Betriebseinnahmen rechtfertigen.

Hier setzt die Überprüfung durch die Finanzbehörden an, wobei nicht nur nach sachlichen Fehlern, sondern auch nach formalen Mängeln gesucht wird. Unter formalen Mängeln ist hierbei die Nichteinhaltung der Ordnungsvorschriften und der Aufbewahrungspflichten zu verstehen. Die Buchführung ist formell ordnungswidrig, wenn sie unter wesentlichen Mängeln leidet. Je schwerwiegender sich im Einzelnen die Buchführungsmängel erweisen, umso gröber darf das Schätzungsverfahren sein. Anerkannt von der Rechtsprechung sind der innere Betriebsvergleich sowie die miteinander verwandten Vermögenszuwachs- und Geldverkehrsrechnungen. Als jedenfalls für sich allein nicht tauglich wird der auf der sog. amtlichen Richtsatzsammlung basierende äußere Betriebsvergleich beurteilt.

Beispiele für formelle Fehler im Rahmen der Buchführung und Kassenbuchführung:

- Nichteinhaltung der Ordnungsvorschriften,
- Nichteinhaltung der Aufbewahrungsvorschriften,
- Buchung der Tageseinnahmen ohne Beleg,
- keine gesonderte Aufzeichnung von Schecks,
- keine zeitnahe Eintragung im Kassenbuch und
- nicht zeitgerechte Buchung der Kasseneinlagen und –entnahmen.

Beispiele für sachliche (materielle) Fehler im Rahmen der Buchführung und Kassenbuchführung:

- Nichterfassung von Einnahmen,
- Nichterfassung von Ausgaben,



Klaus Wöll

Steuerberater

- nicht chronologisch fortlaufend geführtes Kassenbuch,
- Nichtzählen des täglichen Kassenbestandes (Führung einer rechnerischen Kasse),
- keine Erstellung von Eigenbelegen für Privatentnahmen,
- nur summenmäßige tägliche Kassenbucheintragung ohne Einzelnachweis durch Registrierkassenstreifen.

Um Zuschätzungen im Rahmen von Betriebsprüfungen zu vermeiden, ist von Beginn an auf eine formgerechte Abwicklung zu achten. Der Kassenführung kommt dabei die Frage der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung erhebliche Bedeutung zu.

Die Kassenprüfung ist daher in diesen Fällen stets Prüfungsschwerpunkt im Bereich der Einnahmeverprobung und hat das Ziel, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung zu belegen oder zu widerlegen. Gelingt letzteres, ergeben sich unter Umständen erleichterte Zuschätzungsmöglichkeiten, deren Größenordnung jedoch abhängig ist von weiteren Erkenntnissen – zum Beispiel aufgrund von Geldverkehrs-/Vermögenszuwachsrechnungen oder Kalkulationen.

3.2 Umfang der Verwerfung bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung

Da praktisch keine Buchführung völlig fehlerfrei ist, stellt sich weiter die Frage, ob jeder Fehler ausreicht und inwieweit bei einzelnen Fehlern die Buchführung verworfen werden kann. Hinsichtlich der Frage „inwieweit“ ist der Wortlaut des Gesetzes eindeutig sind nur bestimmte Teile der Buchführung unrichtig, so können auch nur diese verworfen werden, wie die Verwendung des Wortes „soweit“ ergibt (Tippke/Kruse § 158 Rz. 14).

Darüber hinaus können auch Bagatellfehler nicht zur Verwerfung führen. Dies erkennt die Finanzverwaltung in Abschn. 29 Abs. 2 Satz 2 EStR ausdrücklich an. Danach wird die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung durch unwesentliche materielle Fehler nicht berührt. Sie sind zu berichtigen oder das Buchführungsergebnis durch Schätzung richtig zu stellen. Wobei Schätzung hier nur partielle Schätzung bedeuten kann.

Mängel der Buchführung:

- Enthält die Buchführung formelle Mängel, ist ihre Ordnungsmäßigkeit nicht zu beanstanden, wenn das sachliche Ergebnis der Buchführung dadurch



Klaus Wöll

Steuerberater

nicht beeinflusst wird und die Mängel kein erheblicher Verstoß gegen die Anforderungen an die zeitgerechte Erfassung der Geschäftsvorfälle, die besonderen Anforderungen bei Kreditgeschäften, die Aufbewahrungsfristen sowie die Besonderheiten bei der Buchführung auf Datenträgern sind.

- Enthält die Buchführung materielle Mängel, z.B. wenn Geschäftsvorfälle nicht oder falsch dargestellt sind. wird Ihre Ordnungsmäßigkeit dadurch nicht berührt, wenn es sich dabei um unwesentliche Mängel handelt, z.B. wenn nur unbedeutende Vorgänge nicht oder falsch dargestellt sind.
- Die Fehler sind dann zu berichtigen, oder das Buchführungsergebnis ist durch eine Zuschätzung richtig zu stellen. Die Problematik besteht allerdings in der Praxis darin, den Nachweis zu führen, dass eben nur bestimmte Teile unrichtig sind. In den Fällen, in denen z.B. die Kasse regelmäßig Fehler aufweist, wird dies kaum gelingen.

3.3 Durchführung und Ziel der Schätzung

Die Schätzung ist ein Verfahren, mit dem Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen ermittelt werden sollen (Tippke/Kruse § 168 Rz. 28; BFH; BStBl 1987 II. S. 412). Daher muss es Ziel einer jeden Schätzung sein, die Besteuerungsgrundlagen anzusetzen, die die größtmögliche Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben, der Wirklichkeit am nächsten kommen (BFH, BStBl 1967 II S. 686; BFH, BStBl 1983 II S. 594). Schätzungen müssen in sich schlüssig, ihre Ergebnisse wirtschaftlich möglich und vernünftig sein. Schätzungen dürfen nicht den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen widersprechen (Tippke/Kruse § 162 Rz. 28).

3.4 Pflichten beim Zugriff auf digitale Unterlagen

BMF-Schreiben. V. 16.7.2001 – IV D2 – S 0316 – 136/01 (BStBl 2001 I S. 415).

Die Finanzbehörden sind ab 1.1.2002 im Rahmen einer Außenprüfung nach § 147 Abs. 6 AO berechtigt, Einsicht in gespeicherte Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung digitaler Unterlagen zu nutzen.

Die Finanzbehörde hat beim Datenzugriff folgende Befugnisse:

- Sie hat das Recht, selbst unmittelbar auf das Datenverarbeitungssystem



Klaus Wöll

Steuerberater

dergestalt zuzugreifen, dass sie in der Form des Nur-Lesezugriffs Einsicht in die gespeicherten Daten nimmt und die dort eingesetzte Hard- und Software zur Prüfung der gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und Verknüpfungen nutzt (unmittelbarer Datenzugriff).

- Die Finanzbehörden kann vom Steuerpflichtigen auch verlangen, dass er an ihrer Stelle die Daten nach ihren Vorgaben maschinell auswertet oder von einem beauftragten Dritten maschinell auswerten lässt, um den Nur-Lesezugriff durchführen zu können (mittelbarer Datenzugriff).
- Sie kann ferner verlangen, dass ihr die gespeicherten Daten auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Auswertung überlassen werden (Datenträgerüberlassung)

3.5 Maßnahmen zur Vermeidung von Schätzungen

3.5.1 Vermeidung von formellen Fehlern in der Buchführung

Wie an anderer Stelle ausgeführt, ist nach § 158 AO die formell ordnungsgemäße Buchführung der Besteuerung zugrunde zu legen. Das Gesetz stellt also eine, wenn auch widerlegbare Rechtsvermutung zugunsten der sachlichen Richtigkeit auf. Es muss daher alles daran gesetzt werden, dass diese Vermutung nicht durch die Betriebsprüfung in Frage gestellt werden kann.

Weiter muss vermieden werden, dass kleine sachliche Fehler sich zu einem Ausmaß ansammeln, das eine Einzelberechtigung unmöglich macht und damit eine generelle Schätzung erlaubt.

Es ist daher auch bei kleinen Betrieben insbesondere darauf zu achten, dass der Wareneingang sorgfältig aufgezeichnet wird, ordnungsgemäße Inventuren möglichst von Dritten oder unter Hinzuziehung von Zeugen – durchgeführt werden und tatsächlich einzeln aufgezeichnet wird.

In Gastronomiebetrieben kann nur dringend zur Führung einer elektronischen Registrierkasse unter Ausnutzung aller heute möglichen Speicher- und Aufzeichnungsfunktionen geraten werden.

Es sollten auch regelmäßige Speicherausdrücke erfolgen, damit bei technischen Defekten nicht der Speicherinhalt unwiederbringlich verloren geht. Es hat sich gezeigt, dass das Personal einer eingehenden Einweisung und Überprüfung im Umgang mit der Kasse bedarf.



Klaus Wöll

Steuerberater

3.5.2 Regelmäßige Kontrolle der Betriebszahlen

Es ist zumindest erforderlich, regelmäßig den betriebseigenen Rohgewinnaufschlagsatz zu ermitteln. Detaillierten Einzelüberprüfungen nach Warengruppen sind empfehlenswert. Wünschenswert ist auch ein wiederkehrender Vergleich mit branchengleichen Betrieben.

Nur bei entsprechender konsequenter Umsetzung lassen sich Abweichungen und Unregelmäßigkeiten und deren Ursachen zeitnah feststellen. Diese sollten dann nicht nur abgestellt, sondern auch vorsorglich für eine spätere Betriebsprüfung schriftlich dokumentiert und erklärt werden.

3.5.3 Erstellung weiterer Aufzeichnungen

Den Betriebsinhabern ist dringend anzuraten, weitere über die eigentliche Buchführung hinausgehende Aufzeichnungen zu führen. Hierzu gehören:

- Aufzeichnung von Schwund,
- Aufzeichnung von Verderb,
- Aufzeichnung der genauen Rezepturen,
- Aufzeichnung der jeweiligen Verkaufspreise,
- Aufzeichnung von Sonderverkäufen,
- Aufzeichnung von Freigetränken,
- Dokumentation des Einkaufsverhaltens,
- genaue Bezeichnung des Wareneinkaufs auf den Rechnungen,
- genaue Abgrenzung von privatem Einkauf.

Diese Unterlagen werden selbst bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung benötigt, da wie gesagt, immer die Gefahr besteht, dass seitens der Betriebsprüfung versucht wird, über die Nachkalkulation die sachliche Unrichtigkeit nachzuweisen.

Dann ist es erforderlich, den Kalkulationsberechnungen mit entsprechendem Zahlen- und Beweismaterial entgegenzutreten und die Ursachen z.B. für Schwankungen im Rohgewinnaufschlagsatz erklären zu können.

Nur so ist es halbwegs sicher möglich, eine Aufschlagskalkulation oder einen Zeitreihenvergleich zu widerlegen.



Klaus Wöll

Steuerberater

4. Prüffeld Kasse

4.1 Grundsätzliches

Im Rahmen einer Betriebsprüfung werden die vorliegenden Kassenbelege und Aufzeichnungen auf deren formelle und sachliche Richtigkeit und Vollständigkeit geprüft. Immer wieder ist in Unternehmen zu beobachten, dass die Kassenbuchführung hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit zu Problemen führt. Dies ist insbesondere für Betriebe, deren Kasse im Mittelpunkt der geschäftlichen Betätigung steht, von erheblicher Bedeutung. So kann bei entsprechender Struktur des Betriebes (vornehmlich Bargeschäfte) die fehlende Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung die gesamte Buchführung ergreifen.

Viele Buchführende sind sich über die Bedeutung der Kassenführung nicht im Klaren. Außerdem sind oftmals die wesentlichen rechtlichen Grundlagen und Prinzipien nicht bekannt. Um Zuschätzungen im Rahmen von Betriebsprüfungen zu vermeiden, ist von Beginn an auf eine formgerechte Abwicklung zu achten. Dabei bieten auch die im Handel erhältlichen Kassenbücher oft keine Gewähr für eine korrekte Abwicklung.

Die Probleme hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit gelten insbesondere auch für EDV-Anlagen geführte Kassenbücher. Bei Betrieben mit ausschließlich, überwiegend oder ins Gewicht fallenden Barumsätzen muss eine Geschäftskasse geführt werden.

Zusätzlich wird im Bereich der EDV-Kassen ein Abruf der Kassenprogrammierung und aller Berichtsarten durch den Prüfer oder einen zugezogenen Kassen-sachverständigen vorgenommen.

Die Aufzeichnung der Kassenvorgänge hat zweckmäßigerweise in einem Kassenbuch zu erfolgen, das zu einem späteren Zeitpunkt kontiert und verbucht werden kann. Es ist dringend davon abzuraten, die baren Geschäftsvorfälle direkt in die Hauptbuchhaltung einfließen zu lassen oder gar die Belege sofort in ein EDV-Buchhaltungsprogramm einzugeben.

Die im Kassenbuch vorzunehmenden Eintragungen müssen den o.g. Grundsätzen genügen. D.h. sie müssen in der Weise nachvollziehbar sein, dass sich ihre Entstehung und Abwicklung verfolgen lässt. Dazu gehört, dass sie zeitgerecht und geordnet sowie vollständig und richtig aufgezeichnet werden. Die sich aus den Zahlungsvorgängen begründenden Sachverhalten ergebenden Geldbewegungen müssen dem Grunde und der Höhe nach im Kassenbuch korrekt und vollständig wiedergegeben sein. Urbelege müssen zugeordnet werden und die Aufzeichnungen müssen chronologisch erfolgen. Für die



Klaus Wöll

Steuerberater

Kasse gelten insoweit noch besondere Vorschriften, da die Einnahmen und Ausgaben hier täglich festgehalten werden sollen (§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO).

Problematisch stellt sich die Aufzeichnung der Einnahmen bei Betrieben, deren Kasse im Mittelpunkt der geschäftlichen Betätigung steht, dar. Denn hier ist es i. d. R. nicht möglich, jede Bareinnahme mit Betrag und Beschreibung des Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen.

Hier kann es reichen, wenn eine Registrierkasse geführt wird und die Tagesendsummenbons aufbewahrt werden. Die Daten der Endsummenbons sind sodann in das Kassenbuch als Tageseinnahme zu übernehmen. Da aber viele Kleinbetriebe insbesondere im Gastgewerbe verständlicherweise ohne Registrierkasse arbeiten, müssen hier andere Aufzeichnungsregeln gelten. Die Einzelaufzeichnung muss unter dem Aspekt der Zumutbarkeit erfolgen. D.h. bei der Veräußerung von geringwertigen Waren an eine Vielzahl von Kunden müssen die Einzelverkäufe nicht festgehalten werden (BFH v. 12.5.1996 – IV R 472/60). So kann hier ein Tagesbericht geführt werden, in dem Einnahmen und Ausgaben mit Anfangs- und Endbestand der Kasse abgestimmt werden müssen (BFH v. 20.6.1985 – IV R 41/82).

Nach Auffassung des BFH bräuchten in diesem Fall – soweit vorhanden – Kassensstreifen o. ä. nicht aufbewahrt zu werden. Es sollten aber abweichend hiervon dennoch alle Kassensstreifen aus Gründen der Beweissicherung der Kasse beigelegt werden. Grundsätzlich gilt aber für jede Kasse die sog. Kassenssturzfähigkeit. D.h. die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass der Sollbestand des Kassenbuchs jederzeit mit dem Istbestand der Barkasse verglichen werden kann (BFH v. 17.11.1981 – VIII R 174/77, BStBl. 1982 II S. 430). Eine körperliche Kassenbestandsaufnahme und ihre Darlegung im Kassenbuch sind bei Aufzeichnung jeder einzelnen Ein- und Auszahlung aber nicht notwendig (BFH v. 1.10.1969 – I R 73 / 66, BStBl. 1970 II S. 45).

Zusammengefasst lassen sich die nachfolgend beschriebenen Handlungs-alternativen für die Praxis der Kassenführung herleiten: Wird eine Registrierkasse geführt, deren Tagesabschlussbons die Anforderungen des BMF-Schreibens v. 9.1.1996 – IV A 8 – S 0310 – 5/95 (BStBl 1990 I S. 34) erfüllen, ist es ausreichend, wenn in einem Kassenbuch täglich die Tageseinnahmen in einer Summe (aber getrennt je Barkasse) sowie alle Ausgaben einzeln aufgezeichnet werden. Die Bestände sind hierbei am Anfang und Ende eines Buchblattes festgehalten und fortzuschreiben. Es können dabei durchaus auf einem Kassenbuchblatt mehrere Tage in chronologischer Reihenfolge aufgezeichnet werden. Dabei muss aber jederzeit gewährleistet sein, dass der Bestand – wie oben ausgeführt – abgestimmt werden kann; werden hingegen die Bareinnahmen nicht einzeln aufgezeichnet oder mittels



Klaus Wöll

Steuerberater

Registrierkasse erfasst, so ist nach Auffassung des BFH und der meisten Betriebsprüfer ein Tagesbericht dergestalt zu führen, dass nach Abzug der Ausgaben von den Tageseinnahmen unter Hinzurechnung des Tageskassenanfangsbestands der Tagesendbestand ermittelt wird.

Diese Berichte sind sodann unter Beifügung der Ausgabenbelege chronologisch zu sammeln. Wie aus dem Gesagten zu entnehmen ist, stellt die elektronische Registrierkasse ein probates Hilfsmittel bei der Kassenführung dar. Werden die Barumsätze mittels einer solchen Kasse erfasst, erwartet die Finanzverwaltung im Falle gemischter Umsätze (7% / 16% Umsatzsteuer) eine getrennte Aufzeichnung im Gerät. Die Tagesabschlussbons müssen die Umsatzsalden getrennt nach Steuersatz ausweisen. Eine Schätzung der Aufteilung wird nicht mehr akzeptiert.

4.2 Kassenbuch

Kassenbücher sind das buchmäßige Abbild der Geschäftskasse. Sie beinhalten sämtliche Bargelbbewegungen (wie Einnahmen, Ausgaben, Einlagen, Entnahmen) eines Betriebes. Das Kassenbuch erfüllt bei buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen die Grundbuchfunktion. Sie können gebunden, als Loseblattsystem oder als aneinander gereihte Kassenberichte geführt werden. Vermehrt werden heutzutage Barkassen anstatt mittels eines Kassenbuchs anhand eines Computerprogramms geführt. Hierzu zählen selbstangefertigte „virtuelle“ Kassenbücher, die z.B. in Kalkulationsprogrammen wie Excel geschrieben wurden, oder vorgefertigte Anwendungen. Hieraus kann sich jedoch folgendes Problem ergeben: Sind Eintragungen im Kassenbuch nachträglich änderbar – was oftmals der Fall ist –, ist die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung anzuzweifeln und meist zu verwerfen. Darüber hinaus muss speziell bei EDV-Programmen das Problem der Nachvollziehbarkeit besonders hervorgehoben und überprüft werden. Der Anwender ist gut beraten, wenn für sein Anwendungsprogramm ein Testat zur Ordnungsmäßigkeit vorliegt.

4.3 Kassenberichte

Kassenberichte dienen primär der rechnerischen Ermittlung der Tageseinnahmen bei sog. offenen Ladenkassen. Sie gehen dabei vom ausgezahlten Kassenbestand bei Geschäftsschluss aus, von dem zur Ermittlung der Tageseinnahme der Kassenanfangsbestand und die Bareinlagen abgezogen, im Laufe des Tages getätigte Ausgaben und Barentnahmen zugerechnet werden. Der Kassenbericht dokumentiert diese Rechenschritte, macht sie nachprüfbar (vgl. StBp 1995, S. 193 ff.). Ein Kassenbuch ersetzt auch dann nicht den Kassenbericht, wenn in einer gesonderten Spalte Bestände ausgewiesen werden (vgl. FG Münster vom 31.08.2000 – 14 K 3305/98 G,U,F).



Klaus Wöll

Steuerberater

Tägliche Kassenberichte könne als Belege für die Prüfung der Tageskasseneinnahmen dienen, wenn Kassenkontrollstreifen einer Registrierkasse als Beweisunterlage nicht vorhanden sind (BFH vom 12.05.1960 IV 61-62/59, DB 1960 S. 899). Auch in späteren Urteilen hat der BFH festgestellt, dass Kassenstreifen dann nicht aufbewahrt zu werden brauchen, wenn die Einnahmen und Ausgaben anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden (BFH vom 12.05.1966 – IV 472/60, BStBl. 1966 III S. 371 und BFH vom 20.06.1985, BFH/NV S. 12).

In diesem Fall sind die Tageskasseneinnahmen (Tageslosung) nur anhand von Kassenberichten zu ermitteln. Das Ermitteln der Tageskasseneinnahmen mit Hilfe des Kassenberichts ist aber nur dann zulässig, wenn keine Einzelaufzeichnungspflicht besteht.

Der Steuerpflichtige ist nicht verpflichtet, eine Registrierkasse zu benutzen (vgl. BFH vom 12.05.1966 – IV 472/60, BStBl. 1966 III S. 371). Es kann ihm auch nicht vorgeschrieben werden, die Einzeleinnahmen durch Maschinendruck auf den Kassenstreifen aufzuzeichnen, wenn eine Registrierkasse vorhanden ist und diese tatsächlich auch benutzt wird. Die Kassenführung ist in diesen Fällen ordnungsgemäß, wenn die Tageslosung mit Hilfe des Kassenberichts oder vergleichbarer Aufzeichnungen ermittelt wird und die Kassenberichte aufbewahrt werden. Wenn der Unternehmer eine Registrierkasse hat und nur Kassenberichte erstellt, kann dies aufgrund der bisherigen BFH-Rechtsprechung allein noch kein Beweisanzeichen sein, dass Einnahmen nicht ordnungsgemäß festgehalten worden sind. Der Unternehmer wird jedoch in der Regel auf die Kontrollmöglichkeit der Registrierkasse nicht verzichten.

Wird die Tageslosung über einen Kassenbericht ermittelt, sind tägliche Kassenbestandsaufnahmen eine unentbehrliche Grundlage für die Berechnung der Tageskasseneinnahmen und sie sind zwingend erforderlich (BFH vom 08.10.1969 – I R 73/66, BStBl. 1970 II S. 45).

Es ist nicht zu beanstanden, wenn die Kasseneinnahmen täglich nur in einer Summe in das Kassenbuch eingetragen werden (vgl. und BFH vom 20.06.1985, BFH/NV S. 12). Für die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung reicht es daher nicht aus, wenn eine mechanische Registrierkasse benutzt wird, bei der die Tageslosung nur in einer Summe abgelesen werden kann und diese in das Kassenbuch eingetragen wird. Eine tägliche Kassenbestandsaufnahme ist in diesem Fall als Nachweis unentbehrlich.



Klaus Wöll

Steuerberater

Werden unmittelbar nach der Auszählung der Tageskasse Einnahmen und Ausgaben in das in Form aneinander gereihter Tageskassenberichte geführte Kassenbuch übertragen, so brauchen die Notizzettel mit dem Auszahlungsergebnis (Schmierzettel) nicht als Einnahmensprungaufzeichnungen aufbewahrt zu werden (BFH vom 07.07.1977 – IV R 205/72, BStBl. 1978 II S. 307).

Sinn und Zweck des Kassenberichts ist die nachvollziehbare, systematisch richtige Ermittlung der täglichen Bareinnahmen. So beginnt das richtige Berechnungsschema mit dem ausgezahlten Tageskassenendbestand und endet mit der Summe der Tageseinnahmen. Im Laufe des Tages getätigte Barausgaben betrieblicher oder privater Art, einschließlich der Bankeinzahlungen, werden dem ausgezahlten Tageskassenendbestand zugerechnet. Private Einlagen in die Kasse und der Kassenbestand des Vortages sind abzusetzen.

Es genügt, wenn die einzelnen Blätter lose und nicht nummeriert in zeitlicher Reihenfolge übersichtlich abgelegt werden. Die Vollzähligkeit ist dann anhand der Datumsfolge und des Übertrags der Endbestände auf den jeweils folgenden Tag zu überprüfen. Wenn die Tageskassenberichte als Grundbuch geführt werden, sind diese gem. § 147 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 AO 10 Jahre aufzubewahren.

4.4 Kassensturzfähigkeit

Bei dauernden ungewöhnlich hohen Kassenbeständen wird seitens der Betriebsprüfung ein Kassensturz vorgenommen. Hierbei wird überprüft, ob der tatsächliche Kassenbestand zum Prüfungszeitpunkt mit dem buchmäßigen Bestand übereinstimmt. Ist die Aufklärung etwaiger Differenzen zwischen Soll- und Istbestand nicht möglich, liegt die Vermutung nahe, dass bei einem höheren Istbestand Einnahmen nicht bzw. Ausgaben überhöht verbucht wurden. Bei einem niedrigeren Istbestand können Entnahmen nicht verbucht sein oder es kann ein Geldtransit auf ein dem Prüfer nicht bekanntes Bankkonto vorliegen. Deshalb ist die Durchführung einer Kassenfehlbetragsberechnung stichprobenhaft bei allen Betrieben mit größerem Barverkehr anzuraten. Erfahrungsgemäß treten rechnerische Fehlbeträge meist in der ersten Monatshälfte auf. Auf die chronologische Eintragung im Kassenbuch ist besonders zu achten.



Klaus Wöll

Steuerberater

5. Grundsätze der zeitgerechten und geordneten Verbuchung von Bareinnahmen, Ausgaben, Entnahmen und Einlagen

An die Verbuchung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben werden besondere Anforderungen gestellt. Nach § 146 Abs. 1 S. 2. AO sollen Kasseneinnahmen und Kassenausgaben täglich festgehalten (nicht unbedingt verbucht) werden. Für die Bargeschäfte werden an den Begriff „zeitgerecht“ höhere Anforderungen gestellt als für die übrige Buchführung. Diese Regelung gehört zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

Die Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es einem Sachverständigen zumindest am Beginn oder Ende jedes Geschäftstages und bei Einzelaufzeichnungen der Bareinnahmen auch jederzeit im Laufe des Geschäftstages möglich ist, den durch Kassensturz festgestellten Istbestand mit dem Sollbestand nach dem Kassenbuch zu vergleichen.

Die Kassenaufzeichnungen müssen die sog. Kassensturzfähigkeit gewährleisten (vgl. BFH vom 20.09.1989 – X R 39/87, BStBl. 1990 II S. 109; BFH vom 26.08.1975 – VIII R 109/70, BStBl 1976 II S. 210).

Diese Kassenkontrolle muss für jedes Geschäft, für jede Filiale bzw. Betriebsstätte möglich sein. Die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben können nur dann täglich in einer Summe in einem Kassenbuch festgehalten werden, wenn das Zustandekommen dieser Summe durch Aufbewahren aller angefallenen Ursprungsbelege oder durch Kassenberichte nachgewiesen wird (vgl. FG Hamburg vom 04.12.1990 – II 104/88, EFG 1991, S. 507).

Wenn ein Steuerpflichtiger seine täglichen Einnahmen nur summarisch ermitteln und nicht mit Kassenzetteln oder einer Registrierkasse abstimmen kann, ist die tägliche Kassenbestandsaufnahme eine unabdingbare Voraussetzung für die Verbuchung der Einnahmen (vgl. BFH vom 01.10.1969 – I R 73/66, BStBl. 1970 II S. 45).

Die Grundsätze der geordneten Verbuchung bedeuten für die täglich festzuhaltenden Bargeschäfte, dass sie an dem Tage, an dem die Gelder fließen, aufgezeichnet werden und dass dieser Tag auf dem Beleg ersichtlich ist bzw. vermerkt wird. Die Geschäftsvorfälle sind insoweit unverzüglich bzw. ohne schuldhaftes Verzögern in ihrer zeitlichen Reihenfolge, d.h. zumindest nach Tagen, festzuhalten, um die Gefahr von Fehlerquellen zu vermindern.



Klaus Wöll

Steuerberater

Auch die Privatentnahmen aus der Kasse und die Privateinlagen in die Kasse sind täglich aufzuzeichnen. Es reicht nicht aus, wenn sie erst am Schluss eines Monats beim gruppenweisen Erfassen der Bargeschäfte im Rahmen der Finanzbuchführung ermittelt werden (vgl. FH vom 24.06.1954 – IV 296/53 U, BStBl 1954 III S. 282). Die Beweisvermutung einer ordnungsmäßigen Kassenführung ist ebenso zu versagen, wenn Privatentnahmen und –einlagen im Büro des Steuerberater (evtl. nach telefonischen Angaben aus der Erinnerung des Steuerpflichtigen) ohne Belege erfasst und gebucht werden (vgl. BFH vom 18.12.1984 – VIII R 195/82, BStBl. 1986 II S. 226).

Liegen über Privatentnahmen und Neueinlagen keine Belege vor (Eigenbelege oder Quittungen) so handelt es sich hier nicht nur um einen formellen, sondern um einen schwerwiegenden materiellen Mangel (vgl. FG Münster vom 23.02.2000 – 5 V 7028/99 E, G, U).

5.1 Geldtransit

Neben der rechnerischen Kontrolle der Kassenbestände (Fehlbeträge) durch die Betriebsprüfung wird häufig der Geldtransit „Kasse – Bank Verkehr und umgekehrt“ geprüft. Deshalb ist hierbei auf die korrekte Datumsangabe im Kassenbuch in Verbindung mit der Verbuchung auf dem Kontoauszug zu achten.

Überprüfungswürdig für den Betriebsprüfer ist insbesondere der Zeitraum vor dem Jahresabschluss und gegen Ende eines Monats; in diesen Zeiträumen kommen erfahrungsgemäß vermehrt Buchungen einzelner Sachverhalte vor wie,

- Barentnahmen zur Anpassung der ungebundenen Entnahmen,
- Zurechnung von Einnahmen zur Anhebung des sonst zu niedrigen Richtsatzes,
- Nachträgliche Buchungen von Kassenverlusten etc.

Eine weitere, häufig vorkommende Fehlerquelle ist die Nichterfassung von Bareinzahlungen auf der Bank in den Kassenberichten. Hierdurch werden die Einnahmen ebenfalls verkürzt. Der Kassenbestand stimmt mit dem Saldo des Kassenkontos überein, die Bestandserhöhung bei der Bank wird über das Privatkonto verbucht.



Klaus Wöll

Steuerberater

Dieser Fehler wird in der Regel nur bei Durchsicht der Bankauszüge oder der Privatkonten entdeckt. Im Nachhinein ist oftmals der Nachweis schwierig, ob die Bankeinzahlung tatsächlich privater Natur war oder doch aus der Kasse geleistet wurde. Handelt es sich um größere Beträge, kann oftmals eine Geldverkehrsrechnung zu einem Ergebnis führen.

5.2 Entnahmen

Ebenso könnten fälschlicherweise Eintragungen von Barentnahmen im Kassenbericht unterbleiben mit der Folge der entsprechenden Minderung der Einnahmen.

Eine Überprüfung ist durch Aufstellen einer Geldverkehrsrechnung bzw. durch Überprüfung der Höhe der ungebundenen Barentnahmen in eingeschränktem Umfang möglich.

5.3 Barausgaben

Auch die Unterlassung des Eintrags von Barausgaben hat eine Kürzung der Einnahmen zur Folge. Handelt es sich um nichtabzugsfähige Privatausgaben, werden sowohl der Gewinn als auch die USt geschmälert, bei abzugsfähigen Betriebsausgaben ohne Vorsteuerabzug wird die Umsatzsteuer zu niedrig verbucht der Gewinn ist in diesem Fall um die Umsatzsteuer zu hoch.

Kommt dieser Fehler nur selten und in geringem Umfang vor, ist eine Aufdeckung schwierig. Bei höheren Beträgen und bei größeren Schwankungen in der Höhe kann der innere Betriebsvergleich bzw. ein graphischer Zeitreihenvergleich von Nutzen sein.

5.4 Grundsatz der Einzelaufzeichnung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern prinzipiell die Aufzeichnung eines jeden einzelnen Handelsgeschäftes, also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, Einlage und Entnahme, § 238 Abs. 1 HGB, § 145 Abs. 1 S. 2 AO, BFH vom 01.10.1969 – I R 73/66, BStBl 1970 II S. 45 („soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles“).



Klaus Wöll

Steuerberater

Insbesondere Einzelhändler, die im Allgemeinen Waren von geringem Wert an ihnen der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen, brauchen die Kasseneinnahmen nicht einzeln aufzuzeichnen (BFH vom 12.05.1966 – IV 472/60, BStBl. 1966 III S. 372).

Soweit keine Registrierkasse zur Einnahmeermittlung verwandt wird, genügt in diesen Fällen eine summarische Ermittlung der Einnahmen durch Rückrechnung aus dem ausgezahlten Kassenbestand, sog. offene Ladenkasse.

Die Frage, wo die betragsmäßige Grenze für „Waren vom geringem Wert“ i.S. der BFH-Rechtsprechung liegt, für die auf die Einzelaufzeichnungen verzichtet werden kann, ist nach den Gesamtumständen des Einzelfalles zu entscheiden. Die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung erfordern die Einzelaufzeichnungen im zumutbaren Rahmen. Unter dem Aspekt der Zumutbarkeit ist es im Einzelhandel, der Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft, nicht zu beanstanden, wenn Barverkäufe erst ab einem Betrag von 15.000 Euro und mehr einzeln insbesondere mit Name und Anschrift aufgezeichnet werden (vgl. BMF vom 05.04.2004 – IV D 2 – S 0315 – 09/04).

Die gebotene Einzelaufzeichnung gilt auch, wenn der Gewerbetreibende oder Einzelhändler mehrere Leistungen an einen Leistungsempfänger ausführt, und der Gesamtwert der Leistungen den Betrag von 15.000 Euro erreicht oder übersteigt.

Bei Freiberuflern und Handwerkern wird die Einzelaufzeichnung mit hinreichender Identifizierungsmöglichkeit stets zu fordern sein.

6. Kassenformen

Die Art der Kassenführung ist grundsätzlich in das Belieben des Unternehmers gestellt. Es gibt keine Regelung, die den Unternehmer zwingt, z.B. eine Registrierkasse zu benutzen. Daher wird der Betriebsprüfer in den Betrieben sowohl die EDV-Registrierkasse bis hin zur modernen Scanner-EDV-Kasse, die mechanische Registrierkasse als auch die sog. „offene Ladenkasse“ vorfinden.



Klaus Wöll

Steuerberater

6.1 Geschäftskasse

Unerlässliche Voraussetzung für eine ordnungsmäßige Kassenbuchführung ist das Vorhandensein einer Geschäftskasse. Eine Geschäftskasse darf nicht nur buchmäßig geführt werden, sonst würde ein wesentliches Kontrollmittel zur Nachprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung fehlen (BFH vom 10.06.1954 – IV 68/53 U, BStBl. 1954 III S. 298, und BFH vom 12.01.1968 – VI R 33/67, BStBl. 1968 II S. 341 sowie BFH vom 21.01.1990, BFH/NV 1990 S. 683). Betriebliche Einnahmen und Ausgaben einerseits und die Entnahmen und Einlagen andererseits müssen klar getrennt werden (BFH vom 06.03.1952 – IV 31/52 U, BStBl. 1952 III S. 108, und BFH vom 12.01.1968 – VI R 33/67, BStBl. 1968 II S. 341). Es liegt ein Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung vor, wenn Privat- und Geschäftskasse nicht getrennt geführt werden (BFH vom 19.06.1975 – VIII R 13/74, BStBl. 1975 II S. 811). Die Briefftasche oder Geldbörse ist keine Geschäftskasse, wenn betriebliche und private Gelder untrennbar vermischt sind (BFH vom 21.01.1990, BFH/NV 1990 S. 683).

6.2 Offene Ladenkasse

Die offene Ladenkasse ist im Bereich des Einzelhandels und der Gastronomie (Tresenverkauf) vorzufinden. Unter dem Aspekt der Zumutbarkeit braucht hier keine Einzelaufzeichnung vorgenommen zu werden, wenn die rechnerische Ermittlung der Tageseinnahmen in Form der Kassenberichte erfolgt (siehe Ausführungen zu 2.2)

6.3 Das EDV geführte Excel-Kassenbuch

Vermeehrt werden heutzutage Barkassen anstatt mittels eines Kassenbuchs anhand eines Computerprogramms geführt. Hierzu zählen selbstangefertigte „virtuelle“ Kassenbücher, die z.B. in Kalkulationsprogrammen wie Excel geschrieben wurden, oder vorgefertigte Anwendungen.

Folgendes Problem stellt sich hier aber insbesondere: Sind Eintragungen im Kassenbuch nachträglich änderbar (siehe Rechtsprechung zum elektronischen Fahrtenbuch unten) – was oftmals der Fall ist-, ist die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung anzuzweifeln und meist zu verwerfen. Darüber hinaus muss speziell bei EDV-Programmen das Problem der Nachvollziehbarkeit besonders hervorgehoben und überprüft werden. Der Anwender ist gut beraten, wenn für sein Anwendungsprogramm ein Testat zur Ordnungsmäßigkeit vorliegt.



Klaus Wöll

Steuerberater

6.4 PC-Kassen

Grundsätzlich ist es dem Buchführungspflichtigen frei gestellt, ob er seine Einnahmen in einer offenen Ladenkasse, Registrierkasse oder einer PC-gestützten Kasse erfasst. Forciert durch die Einführung des Euro haben in jüngster Zeit viele Unternehmer auf moderne, PC-gestützte Kassen umgerüstet. Wie bei einem PC üblich und bei den heutigen Speicherkapazitäten auch unproblematisch möglich, speichern diese Kassen grundsätzlich jeden einzelnen Umsatz des Tages. Der Unternehmer hat in der Regel auch noch im nachhinein Zugriff auf alle getätigten Einzelumsätze der Kasse (sog. offenes System, im Gegensatz zu herkömmlichen Registrierkassen, die aufgrund der geringeren Speicherkapazität nicht die Einzelumsätze vorhalten, sondern nur aufaddierte Summen; sog. geschlossene Systeme). Die offenen Systeme ermöglichen es üblicherweise, Umsätze einzelner Kunden, die während des Tages getätigt wurden, zu löschen, und sodann einen Tagesendsummenbon zu produzieren. Dieser Tagesendsummenbon genügt allen Anforderungen des BMF-Schreiben vom 09.01.1996 (BMF vom 09.01.1996 – IV A 8-S 0310-5/95, BStBl. I 1996, S. 34). Auch bei näherer Analyse ergeben sich keine Auffälligkeiten, da sowohl Speise- und Getränkeanteile stimmen, als auch keine negativen Warengruppen entstehen können, da ja tatsächliche Einzelumsätze gelöscht werden.

Die Ordnungsmäßigkeit einer PC-Kasse ist nach hiesiger Auffassung grundsätzlich nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen, wie die einer elektronischen Registrierkasse. Demnach sind die Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS – BMF vom 07.11.1995 – IV A 8-S 0316-52/95) auch auf PC-Kassen anzuwenden. Das bedeutet, dass die offenen PC-Systeme diesen Anforderungen nicht entsprechen, da Stornierungen (Löschungen) ohne Spur möglich sind (Verstoß gegen § 246 HGB, Tz. 3 GoBS – BMF vom 07.11.1995 – IV A 8-S 031652/95, § 146 Abs. 4 AO).

Auch bei einer Kassenführung mit Hilfe des PC müssen die notwendigen Eingaben laufend erfolgen. Die Grundbuchfunktion kann der Buchführungspflichtige über ein Eingabe- bzw. Buchungsjournal erfüllen.

Ist in dem Programm eine Journalfunktion nicht vorhanden, ist das Datum der Dateneingabe auf andere Art nachprüfbar zu dokumentieren.



Klaus Wöll

Steuerberater

6.5 EDV-Registrierkassen

Der Einsatz von elektronischen Registrierkassen hat sich in der Gastronomie und im Handel weitgehend durchgesetzt. Eine Registrierkasse dient im Wesentlichen der Erfassung der Einnahmen, bei Betrieben mit Fremdpersonal zusätzlich der Kontrolle, dass tatsächlich alle Umsätze vom Personal eingegeben werden. Zudem bieten viele Kassentypen Arbeitererleichterungen durch Artikel- und Preisspeicher, so dass nur noch der Artikel eingegeben werden muss. Grundsätzlich beachten, dass bei Inbetriebnahme einer EDV-Kasse das Einrichtungsprotokoll sowie Organisationsunterlagen insbesondere die Bedienungsanleitung aufzubewahren ist.

6.5.1 Funktionsweise einer Registrierkasse

Vor Bedienung einer Registrierkasse erfolgt in der Regel eine „Legitimierung“ über einem Schlüssel. Diese Bedienerschlüssel reglementieren die Zugriffsmöglichkeit. Es wird in der Regel unterschieden zwischen Kellnerschlüssel, Managerschlüssel und Programmiererschlüssel.

Der Kellnerschlüssel berechtigt den Nutzer nur zum Registrieren von Umsätzen. Der Managerschlüssel berechtigt in der Regel den Inhaber sämtliche Zugriffe durchzuführen, d.h. neben dem Registrieren auch Tages- und Periodenberichte abzurufen, Nach- oder Postenstornos (auch als Managerstornos bezeichnet) durchzuführen, Programmierungen vorzunehmen.

Darüber hinaus ist bei einigen Kassentypen ein sog. Programmierschlüssel notwendig, um die Grundprogrammierung der Kasse abzufragen und/oder zu ändern. Diesen Schlüssel hat nicht in allen Fällen der Betriebsinhaber selbst, sondern es ist gelegentlich anzutreffen, dass nur der Kassenaufsteller über diesen Schlüssel verfügt.

6.5.2 Abfragemöglichkeiten

Dem Betriebsinhaber stellt eine EDV-Kasse aufgrund unterschiedlicher Speichermöglichkeiten verschiedene finanz- und betriebswirtschaftliche Informationen zur Verfügung. Diese können in Form differenzierter Berichte abgerufen werden.

Moderne Registrierkassen bieten hier eine Vielzahl von Speicher, die eine Abfrage bestimmter Umsätze/Daten für einen Tag (i.d.R. als X1/Z1 bezeichnet) oder einen beliebigen Zeitraum (Periode – X 2 /Z 2 -) ermöglichen. Diese Speicher arbeiten unabhängig voneinander, d.h. wird ein Speicher im Z-



Klaus Wöll

Steuerberater

Modus abgefragt und damit gelöscht, sind alle anderen Speicher noch nicht gelöscht. Jede Buchung der Kasse fließt grundsätzlich auch in jeden Speicher. Im Folgenden werden die gängigsten Abfragemöglichkeiten kurz vorgestellt.

Zunächst ist zu unterscheiden zwischen der sog. X-Abfrage und der Z-Abfrage. Eine X-Abfrage ist eine Zwischenabfrage des angesprochenen Speichers, ohne dass die gespeicherten Daten gelöscht werden (Nullstellung). Ausdrucke von X-Abfragen enthalten keine fortlaufende Nummer, so dass sie für Zwecke der Kontrolle der Vollständigkeit der Einnahmen von geringer Bedeutung sind. Eine Z-Abfrage ist eine Abfrage der gespeicherten Umsätze oder Daten mit anschließender Löschung (Nullstellung) der abgefragten Speicher. Ausdrucke von Z-Abfragen enthalten in der Regel eine fortlaufende Nummer. Moderne Registrierkassen erlauben es auf der Programmierenebene die Z-Nummer beliebig manuell einzustellen! Begründet wird diese Möglichkeit von den Kassengeräthherstellern damit, dass es nach Probeeingaben und –drucken dem Kassenaufsteller technisch möglich sein muss, den Z-Zähler wieder auf den alten Stand einzustellen, damit der Steuerpflichtige dem Fiskus die fortlaufende Z-Nummer präsentieren könne.

Abfrage: Finanzbericht (Z-Abfrage)

Der Finanzbericht (Z-Abfrage) dient der Ermittlung der Tagesumsätze (Z 1) oder der Feststellung von Periodenumsätzen (Z 2). Sie bewirkt:

- Nullstellung der entsprechenden Speicher,
- Erhöhung des Nullstellungszählers um eine Ziffer.

Die meisten Kassentypen lassen einen Ausdruck des Finanzberichts mit folgenden Angaben zu:

- Name des Geschäftes,
- Tagesumsätze (brutto und netto),
- Z-Zähler (Zahl der erfolgten Tages-bzw. Periodenabrufe mit Nullstellung),
- Stornierungen und Retouren,
- Zahlungswege (z.B. bar, Scheck, Kredit),
- Kundenzahl (fortlaufend oder täglich bei 1 beginnend).

Der Betriebsprüfer ist nach einer internen Anweisung angehalten, die Uhrzeit des durchgeführten Z-Abschlages mit den Geschäftszeiten abzugleichen. Sollte der Z-Abschlag vor Geschäftsschluss durchgeführt worden sein, ist der Rückschluss, dass fehlende Einnahmen vorliegen können, für den Betriebsprüfer gegeben.



Klaus Wöll

Steuerberater

Abfrage: Finanzbericht (X-Abfrage)

Mit dieser Abfrage können Zwischenberichte (z.B. Kassenabrechnungen durch die Angestellten, Zwischenabfragen im Laufe des Tages) ohne Nullstellung der Speicher und ohne Erhöhung der fortlaufenden Z-Nummer durchgeführt werden. Die X-Abfrage ersetzt nicht die Z-Abfrage.

Abfrage: Warengruppenbericht

Der Warengruppenbericht gibt Aufschluss über den Anteil der verschiedenen Warengruppen am Gesamtumsatz (sowohl in %-Sätzen wie in €/DM – Beträgen). Auch der Wareneinsatz (eingesetzte Menge) kann über diese Berichtsart abgefragt werden, wenn im Rahmen der Programmierung die notwendigen Daten eingegeben wurden. Insbesondere bei kleineren Kassen ist der Warengruppenbericht in den Tagesendsummenbon eingegliedert.

Im Rahmen der Betriebsprüfung kommt dem Warengruppenbericht eine erhebliche Bedeutung zu (zur Nachkalkulation, zur Schlüssigkeitsprüfung/Beweisvermutung der Buchführung). Mängel in der Kassenführung werden vielfach auch durch das Gegenüberstellen der Tageswerte der einzelnen Warengruppen über einen gewissen Zeitraum nachgewiesen (Zeitreihenvergleiche). Diskrepanzen zwischen einzelnen – voneinander abhängigen – Warengruppen sind so erkennbar (z.B. Getränke: Hotelumsätze).

Abfrage: Kellnerbericht

Mittels dieser Berichte wird das Personal durch den Betriebsinhaber kontrolliert und der je Kellner/Bediener erwirtschaftete Tagesumsatz abgerechnet. Abfragen sind in der Regel sowohl als X- oder Z-Bericht sowie als Tages- oder Periodenbericht möglich. Wird das Personal mittels Registrierkasse kontrolliert und abgerechnet, sind die Bedienerabrechnungen aufzubewahren (vgl. zur Nichtaufbewahrung BFH vom 30.11.1989 – I R 225/84, BFH/NV 1991, S. 356).

6.5.3 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bei EDV-Registrierkassen

6.5.3.1 Allgemeines

Die Ordnungsmäßigkeit einer mit Hilfe von EDV-Registrierkassen erstellten Kassenführung ist grundsätzlich nach den gleichen Prinzipien zu beurteilen wie die einer manuellen Kassenführung.



Klaus Wöll

Steuerberater

Beim Einsatz einer elektronischen Registrierkasse sind wie bei einer mit Hilfe der EDV erstellten Finanzbuchführung neben den (allgemeinen) Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zusätzlich die (speziellen) Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS – vgl. BMF vom 07.11.1995 – IV A 8 – S 0316 – 52/95, BStBl. 1995 I S. 738) zu beachten, denen insbesondere hinsichtlich der allgemeinen Anforderungen an die Dokumentation und Prüfbarkeit eine grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Mit EDV-Registrierkassen lässt sich bei sachgerechter Anwendung nach den Möglichkeiten in den Bedienungs- und Programmieranleitungen eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Kassenführung erstellen. Es ist aber mit Hilfe der EDV-Registrierkassen ebenso möglich, eine nur scheinbar ordnungsmäßige Kassenführung für steuerliche Zwecke zu erstellen, die jedoch nicht wahr, richtig und vollständig ist (s.StBp 1990, S. 169, 175).

Die richtige und vollständige Erfassung und Verarbeitung der buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle (die Grundbuchfunktion) muss auch bei der Speicherung in der EDV-Kasse gewährleistet sein. Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen. Sie sind beim Ausdruck sachlich richtig wiederzugeben.

Wird eine Buchung verändert, so muss ihr ursprünglicher Inhalt feststellbar bleiben (§ 146 Abs. 4 AO, dem Stornoausdruck auf dem Z-Bon kommt daher besondere Bedeutung zu). Der Buchführungspflichtige hat die (gebongten) Geschäftsvorfälle vor Verfälschung zu sichern. Änderungen des Abrechnungsverfahrens sind in der Dokumentation zu vermerken. Die Programmeinstellungen sind regelmäßig nach jedem Umprogrammieren der Kasse abzurufen (Programmabruf) und aufzubewahren. Werden Buchungen nur teilweise dauerhaft lesbar gemacht (ausgedruckt), müssen die Datenträger weiterhin aufbewahrt werden.

Werden die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme gültigen Regeln, Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten insbesondere dadurch verletzt, dass Registrierkassen mit Funktionen eingesetzt werden, die die Nachvollziehbarkeit oder Nachprüfbarkeit der Kassenführung vereiteln oder erschweren und das Risiko der Vollständigkeit (Sicherheit) erhöhen, ist die Beweisführung einer ordnungsgemäßen Buchführung i. S. des § 158 AO beeinträchtigt.

Das gleiche gilt, wenn trotz maschinell vorhandener Ausdruckmöglichkeit tatsächlich nur wenige Daten ausgedruckt werden, so dass die Vollständigkeit nicht gewährleistet ist und etwaige



Klaus Wöll

Steuerberater

Manipulationsmöglichkeiten nicht oder nur sehr schwer feststellbar sind. Verstöße gegen die Aufbewahrungspflicht können bei der Beurteilung der Buchführung insgesamt als Beweisanzeichen für den Entschluss des Unternehmers zu würdigen sein, im Kassenbericht die Bareinnahmen nicht in der tatsächlichen Höhe aufzuzeichnen.

6.5.3.2 Vorlage der Programmierung/EDV-Dokumentation

Für den sachverständigen Dritten (den Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Betriebsprüfer u.a.) müssen der Datenfluss, die nicht veränderbaren Verarbeitungsstufen (Programmschritte), die möglichen und wählbaren sachlichen Verarbeitungsregeln sowie die wählbaren und die zu unterdrückenden Ausdrücke anhand der Verfahrensdokumentation nachvollziehbar geprüft werden können.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern somit auch bei EDV-Registrierkassen eine schlüssige und nachvollziehbare Dokumentation. Hierzu ist erforderlich, dass die nach § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO zur Kasse gehörenden Organisationsunterlagen, insbesondere die Bedienungsanleitung, die Programmierabrufe nach jeder Änderung (u.a. der Articleinzelpreise), Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer-, Kellner- und Trainingsspeichern etc. sowie alle weiteren internen Anweisungen zur Kassenprogrammierung (z.B. Anweisungen zum maschinellen Ausdrucken von Proforma-Rechnungen oder zum Unterdrücken von Daten und Speicherinhalten) aufbewahrt werden.

Den Buchführungspflichtigen als den nach dem Gesetz Verantwortlichen (s. § 238 HGB, § 145 Ao) trifft hier die Aufbewahrungspflicht für die Dokumentation der Programmierung einschließlich aller Umprogrammierungen. Die Vorlagepflicht für Dokumentationsunterlagen trifft auch dann den Buchführungspflichtigen, soweit sie sich beim Lieferanten der Kasse oder Serviceunternehmen befinden (z.B. Anweisung zur Programmierung). Dieser ist insofern lediglich Erfüllungsgehilfe (§§ 278, 664 BGB) des Unternehmers. Unter den Voraussetzungen des § 93 AO kann der Kassenaufsteller als Dritter zur Herausgabe dieser Unterlagen aufgefordert werden.

6.5.3.3 Aufbewahrungs- und Dokumentationsgrundsätze

Die unter Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind auch beim Einsatz von EDV-Registrierkassen zu beachten. Auch das nach den GoB geltende Gebot der vollständigen und richtigen Verbuchung aller Einnahmen, Entnahmen und Stornierungen (vgl. § 239 Abs. 2 HGB) sowie das



Klaus Wöll

Steuerberater

Verbot der Verrechnung (und Saldierung) von Einnahmen mit Entnahmen und Stornierungen (vgl. § 246 Abs. 2 HGB) sind bei der Kassenführung mit Hilfe der EDV zu berücksichtigen.

Bei EDV-Registrierkassen, deren Ausdrücke (zumindest teilweise) aufgrund der Programmierung oder durch die betriebsspezifische Einrichtung den geborgten Buchungsstoff nicht richtig und vollständig wiedergeben, bei denen also Fehlerquellen denkbar und Manipulationsmöglichkeiten gegeben sind, entsprechen nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (vgl. hierzu auch FG Münster vom 23.03.2000 – 14 K 4134/97 F, ZFN 2001, S. 105).

Die Beweisvermutung einer ordnungsmäßigen Buch- bzw. Kassenführung ergibt sich nicht aus der Anschaffung einer EDV-Kasse mit den dazugehörigen Bedienungs- und Programmieranleitungen, sondern aus dem betriebsspezifischen Einsatz mit der dazugehörigen hausinternen Verfahrensdokumentation, die anhand der aufzubewahrenden EDV-Kassenausdrücke (einschl. Programmausdrücke) schlüssig nachvollziehbar sein muss.

6.5.4 Beweislast und Mitwirkung

Die Organisation der Kassenführung und die Programmierung der EDV-Registrierkasse gehören regelmäßig zu der von dem Steuerpflichtigen beherrschten Informations- und Tätigkeitsphase; ihn trifft deshalb unter Beachtung seiner Möglichkeiten der Einflussnahme einerseits und der (ohne die vollständigen Ausdrücke fast unmöglichen) Sachverhaltsermittlung andererseits eine im Vergleich zu den allgemeinen Beweislastregeln größere Sachaufklärungspflicht (BFH vom 11.2.1993 – V R 128/89, BFH/NV 1994, S. 109).

Die Verletzung abgabenrechtlicher Mitwirkungspflichten kann dann, wenn sie Tatsachen und Beweismitteln aus dem alleinigen Verantwortungsbereich des Steuerpflichtigen betrifft, dazu führen, dass aus seinem Verhalten nachteilige Schlüsse gezogen werden. Der „Beweisverderber“ oder „Beweisvereitler“ darf aus seinem Verhalten keinen Vorteil ziehen. Um ein solches Ergebnis zu vermeiden, sind auch belastende Unterstellungen gerechtfertigt (vgl. dazu BFH vom 15.02.1989 – X R 16/86, BStBl. 1989 II 462).



Klaus Wöll

Steuerberater

Dies gilt insbesondere dann, wenn sich aufgrund einer Nachkalkulation oder einer Geldverkehrsrechnung nicht aufklärbare Fehlbeträge ergeben.

6.5.5 Systemprüfung mit Datensicherung vor Ort

Bei Betrieben mit ausschließlich, überwiegend oder ins Gewicht fallenden Barumsätzen muss eine Geschäftskasse geführt werden. Der Kassenführung kommt dabei wie vorstehend dargestellt für die Frage der Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung erhebliche Bedeutung zu. Werden die Einnahmen mittels Registrierkasse ermittelt, stellt die Kasse einen Teil der Buchführung dar. Die Verarbeitung der Daten in der Registrierkasse ist hier Teil der Systemprüfung des gesamten Buchführungswerks. Kann der Unternehmer keine vollständige Programm- und Systemdokumentation vorlegen, ist es ggf. erforderlich, diese aktuell abzufragen, um hier Einblick in die Programmierung der Kasse und daraus folgend in die Verarbeitung der Daten zu erlangen. Hierbei sollten stets auch sämtliche Speicher der Kasse abgefragt (ausgelesen) werden, um auch insoweit die Datenverarbeitung nachvollziehen zu können. Hier können auch Erkenntnisse hinsichtlich der Höhe der Einnahmen bzw. für Kalkulation gewonnen werden.

Kann dies nicht durch den Prüfer/die Prüferin selber durchgeführt werden, ist ggf. ein kundiger Steuerfahndungsprüfer oder ein Kassensachverständiger hinzuzuziehen.

7. Aufbewahrungsfristen

7.1 Grundsatz

Nach § 147 AO sind (Kassen-) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen sowie Buchungsbelege grundsätzlich zehn Jahre, Handels- oder Geschäftsbriefe oder sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, grundsätzlich sechs Jahre aufzubewahren.

Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und so lange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die allgemeine Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 1 AO) noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 2 AO).



Klaus Wöll

Steuerberater

Nach dem bereits zitierten § 147 der Abgabenordnung sind (Kassen-) Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen sowie Buchungsbelege grundsätzlich zehn Jahre, Handels- oder Geschäftsbriefe oder sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, grundsätzlich sechs Jahre aufzubewahren. Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und so lange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die allgemeine Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

10 Jahre Aufbewahrungspflicht für Bücher und Aufzeichnungen!

Bei EDV-Registrierkassen, deren Ausdrücke (zumindest teilweise) aufgrund der Programmierung oder durch die betriebsspezifische Einrichtung den geborgten Buchungsstoff nicht richtig und vollständig wiedergeben, bei denen also unbewusste Fehlerquellen denkbar und bewusste Manipulationen möglich sind, kommt der Belegfunktion und den Aufbewahrungspflichten eine besondere Bedeutung zu. Aufgrund der Änderung des § 147 Abs. 3 Abgabenordnung zum 24. Dezember 1998 sind sämtliche nachfolgend aufgeführten Belege 10 Jahre aufzubewahren, da nunmehr auch Buchungsbelege unter die 10-jährige Aufbewahrungspflicht fallen. Soweit im Einzelfall die 6-jährige Aufbewahrungsfrist zum Tragen kommt, ist dies ausdrücklich erwähnt.

10 Jahre Aufbewahrungspflicht für:

- Kassenbücher,
- Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen zur EDV-Registrierkasse (Bedienungsanleitung, Programmierhinweise, Programmierausdrücke usw.),
- Kassenbelege, Kassenberichte,
- Finanzberichte, Tagesendsummenbons, Kassenkontrollstreifen, Registrierkassenstreifen,
- EDV-Registrierkassenausdrücke (z.B. Warengruppenberichte)
 1. soweit sie Buchungsunterlagen mit Belegfunktion sind (Beweisfunktion im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit, d.h. Vollständigkeit und Richtigkeit)
 2. soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (vgl. Klein-Orlopp, AO, 5. Aufl., § 147 Tz. 5), z.B. zum Nachweis der ordnungsmäßigen Kassenführung. Statistiken und betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sind für die Besteuerung von Bedeutung, wenn sie die (genauere)



Klaus Wöll

Steuerberater

Nachkalkulation ermöglichen 6 Jahre.

- Speise- und Getränkekarten soweit sie Buchungsunterlagen für die in der EDV-Kasse gespeicherten Festpreise sind (Dauerbelege).

7.2 Aufzeichnungspflichten nach anderen Gesetzen

Die sich aus den Regelungen aus anderen Gesetzen ergebenden besonderen Aufzeichnungspflichten sind gem. § 140 AO auch für steuerliche Zwecke zu beachten.

Dies gilt insbesondere für folgende Unternehmer:

- Apotheken (Herstellungs- und Prüfungsbücher)
- Fahrschulen (Aufzeichnungen über die Ausbildungen)
- Metallhändler
- Pfandleiher
- Händler von Schusswaffen und Munition (Waffen- und Munitionshandelsbücher)
- Ärzte (Praxisgebühr)

7.3 Aufzeichnungspflicht bei sonstigen Unterlagen

Nach der Abgabenordnung sind sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, aufzubewahren. Dazu gehören insbesondere:

- Auftrags- und Bestellunterlagen
- Preisverzeichnisse
- Speise- und Getränkekarten
- Mahnvorgänge
- Betriebliche Konto- und Depotauszüge
- Grundbuch- und Handelsregisterauszüge
- Branchen- und steuerspezifische Aufzeichnungen
- Im Taxigewerbe erstellte Schichtzettel

7.4 Aufbewahrung von Unterlagen zu Telecash- und Kreditkartenumsätzen im Einzelhandel



Klaus Wöll

Steuerberater

Im Einzelhandel werden die Geschäfte inzwischen zu einem erheblichen Teil bargeldlos, z.B. mit Kreditkarte, EC-Karte im Lastschriftverfahren per Unterschrift oder EC-Karte mit Geheimnummer (EC-Cash) abgewickelt. Der Anteil der Bargeschäfte nimmt in vielen Branchen ständig ab.

Es stellt sich die Frage, ob bei diesen bargeldlosen Geschäften eine Einzelaufzeichnungspflicht sowie eine Aufbewahrungspflicht der von den Kassenterminals erstellten Bons besteht, die bei Zahlung mit Kreditkarte oder EC-Karte im Einzugsverfahren mit der Unterschrift des Kunden versehen sind.

(OFD Düsseldorf vom 15.12.2000; Az: S 0317-9-St 421)

Grundsätzlich gehören die von den Kassenterminals erstellten Bons zu den aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, die, soweit sie Grundlage der einzelnen Eintragungen in die Bücher und Aufzeichnungen sind und eine Belegfunktion ausüben, 10 Jahre, und soweit sie keine Buchungsbelege, jedoch für die Besteuerung von Bedeutung sind, 6 Jahre aufbewahrt werden müssen (§ 147 Abs. 2 AO).

Der BFH hat in seinem Grundsatzurteil vom 12.05.1966, BStBl. III 1966 S. 371, zur Frage der Einzelaufzeichnungs- und Aufbewahrungspflicht bei Bargeschäften buchführungspflichtiger Stpfl. Ausführlich Stellung genommen. Danach bedeuten Einzelaufzeichnungen nicht nur die Erfassung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhaltes des Geschäftes und des Namens des Vertragspartners. Die Grenzen der Einzelaufzeichnungspflicht zieht der BFH jedoch dort, wo die Zumutbarkeit endet, weil sie technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist. Die praktischen Probleme veranlassen den BFH, immer dann, wenn in Einzelhandelsunternehmen, in denen Waren von geringem Wert an eine unbestimmte Anzahl nicht bekannter, auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, auf eine Einzelaufzeichnung zu verzichten. Jedoch müssten auch in diesen Fällen grundsätzlich die angefallenen Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons und sonstigen Belege aufbewahrt werden, soweit nicht der Aufbewahrungszweck auf andere Weise gesichert und die Gewähr der Vollständigkeit der von Registrierkassenstreifen übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben sein.

Die vom BFH aufgestellten Grundsätze sind auch auf die unbaren Geschäfte mit Kreditkarten, EC-Karten im Lastschriftverfahren und EC-Karten mit Geheimnummer entsprechend anzuwenden.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind nicht festschreibbar, sondern unterliegen im Hinblick auf die ständige organisatorische und technische Weiterentwicklung im Buchführungsbereich einem ständigen Wandel. Gerade auch im Einzelhandel hat sich das Bild inzwischen grundlegend



Klaus Wöll

Steuerberater

geändert, wo ein Großteil der Geschäfte nur noch im Kreditkarten- und Telecashverfahren abgewickelt wird. Auch hier kann, abgestellt auf Zumutbarkeit und praktische Durchführbarkeit, auf die Einzelaufzeichnung verzichtet werden. Gleichzeitig ist auch die Aufbewahrung der von den Kassenterminals erstellten Einzelbons nicht erforderlich, wenn der Aufbewahrungszweck auf andere Weise gesichert und die Gewähr der Vollständigkeit gegeben ist. Dies ist dann der Fall, wenn in entsprechender Anwendung des BMF-Schreibens vom 09.01.1996 – IV A 8 – S 0310 -5/95 (BStBl. I 1996 S.34 siehe) zum Verzicht auf die Aufbewahrung von Kassenstreifen bei Einsatz elektronischer Registrierkassen die dort genannten Voraussetzungen erfüllt und die sog. Kassenabschlüsse aufbewahrt werden. Hierbei muss jedoch gewährleistet sein, dass anhand des Kassenabschlusses ein Abgleich mit den Abrechnungen der Kreditkartenunternehmen und den Kontoauszügen der Kreditinstitute zur Überprüfung der Betriebseinnahmen auf ihre Vollständigkeit vorgenommen werden kann.

7.5 Aufbewahrungsfristen bei EDV Registrierkassen

Bei EDV-Registrierkassen, deren Ausdrücke (zumindest teilweise) aufgrund der Programmierung oder durch die betriebsspezifische Einrichtung den geborgten Buchungsstoff nicht richtig und vollständig wiedergeben, bei denen also unbewusste Fehlerquellen denkbar und bewusste Manipulationen möglich sind, kommt der Belegfunktion und den Aufbewahrungspflichten eine besondere Bedeutung zu.

Aufgrund der Änderung des § 147 Abs. 3 AO zum 24.12.2008 sind sämtliche nachfolgend aufgeführten Belege 10 Jahre aufzubewahren, da nunmehr auch Buchungsbelege unter die 10-jährige Aufbewahrungsfrist fallen. Soweit im Einzelfall die 6-jährige Aufbewahrungspflicht zum Tragen kommt, ist dies ausdrücklich erwähnt.

- Kassenbücher,
- Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen zur EDV-Registrierkasse (Bedienungsanleitung, Programmierhinweise, Programmierausdrücke usw.),
- Kassenbelege, Kassenberichte,
- Finanzberichte, Tagesendsummenbons, Kassenkontrollstreifen,



Klaus Wöll

Steuerberater

Registrierkassenstreifen,

- EDV-Registrierkassenausdrucke (z.B. Warengruppenberichte)
 1. soweit sie Buchungsunterlagen mit Belegfunktion sind (Beweisfunktion im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit, d.h. Vollständigkeit und Richtigkeit)
 2. soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind (vgl. Klein-Orlopp, AO, 5. Aufl., § 147 Tz. 5), z.B. zum Nachweis der ordnungsmäßigen Kassenführung. Statistiken und betriebswirtschaftlichen Kennzahlen sind für die Besteuerung von Bedeutung, wenn sie die (genauere) Nachkalkulation ermöglichen 6 Jahre. .
- Speise- und Getränkekarten soweit sie Buchungsunterlagen für die in der EDV-Kasse gespeicherten Festpreise sind (Dauerbelege).

7.6 Aufzeichnungspflicht der Praxisgebühr bei Ärzten

Das Bundesfinanzministerium hat ein Schreiben zur steuerlichen Behandlung der Praxisgebühr (§ 61 Satz 2 SGB V i.V.m. § 28 Abs. 4 SGB V) bei der Gewinnermittlung des Arztes, Zahnarztes oder Psychotherapeuten herausgegeben.

BMF 25.5.2004, IV A 6 – S 2130 – 7/04, DB 2004 S. 1235. DStR 2004 S. 1041,

Die sich aus den Regelungen des Sozialgesetzbuchs (§§ 294, 295 Abs. 1 SGB V i.V.m. dem Bundesmantelvertrag-Ärzte) für alle Kassenärzte ergebenden besonderen Aufzeichnungspflichten über die in jedem Behandlungsfall vereinnahmten Zuzahlung nach § 28 Abs. 4 SGB V (Praxisgebühr) sind gemäß § 140 AO auch für steuerliche Zwecke zu beachten. Die vereinnahmten Praxisgebühren sind dabei vollständig, richtig, geordnet und zeitnah (regelmäßig täglich) aufzuzeichnen (§ 146 Abs. 1 AO).

7.7 Erleichterungen

Erleichterungen hinsichtlich der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs- und Aufbewahrungspflichten können nach § 148 AO nur bewilligt werden, wenn die Aufbewahrung z.B. der Registrierkassenstreifen, Kassenzettel, Bons und dergleichen Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird. Bei der gebotenen Güterabwägung sind



Klaus Wöll

Steuerberater

naturgemäß die Umstände des Einzelfalles zu würdigen; so kann z.B. entscheidungserheblich sein, ob es sich um einen Kaufhauskonzern mit einem ausgeprägten internen Kontrollsystem handelt oder um einen (personenbezogenen) Betrieb, bei dem die Registrierkasse, die zentrale Geschäftskasse und die Geschäftsbücher (Sachkonten) nicht ausschließlich von „fremden“ Angestellten geführt werden oder bei dem der tägliche Kassenabschluss durch den Betriebsinhaber oder eine ihm nahe stehende Person erfolgt (vgl. Klein-Orlopp, AO 5.Aufl., § 147 Tz.5.).

Der Inhalt des Merkblatts wird nach bestem Wissen erstellt. Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Steuerrechtslage ausgeschlossen werden.

8. Anlage: Muster Tageskassenbericht