

Kassenführung in bargeldintensiven Unternehmen

mit Schaubildern, Tabellen und Mustervordrucken

von Dipl.-Finanzwirt (FH) Gerd Achilles, Duisburg

1. Auflage 2014

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

© 2014 Gerd Achilles

Herstellung & Verlag: BOD™ – Books on Demand, Norderstedt
Printed in Germany

ISBN 978-3-7357-6231-3

Stand: 01.08.2014

Alle Rechte vorbehalten. Die in diesem Buch enthaltenen Texte, Tabellen, Schaubilder und Mustervordrucke sind urheberrechtlich geschützt. Nachdruck und Verwertung, auch auszugsweise, sind mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen und der besonders gekennzeichneten Fälle nur mit schriftlicher Genehmigung zulässig. Die Veröffentlichung der Muster auf den Seiten 55, 64, 123, 124 und 127 erfolgt mit freundlicher Genehmigung der

EVERY ZWECKFORM GmbH
Miesbacher Str. 5
83626 Oberlindern/Valley.

Der Buchautor ist seit mehr als zehn Jahren Betriebsprüfer in der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen. In dieser Eigenschaft gehört er einem Arbeitskreis der Oberfinanzdirektion NRW an, der sich branchenbezogen mit Betriebsprüfungen im Bargeldgewerbe beschäftigt. Außerhalb der Finanzverwaltung ist er als nebenberuflicher Dozent tätig.

Das vor Ihnen liegende Buch wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst, sondern gibt die persönliche Rechtsauffassung des Autors wieder. Alle Angaben mit den zu Grunde liegenden Quellennachweisen wurden sorgfältig recherchiert und überprüft, sind jedoch ohne Gewähr. Für Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit ebenso wie für eventuelle Schäden oder Nachteile, die aus der Anwendung des Buches entstehen, wird keine Haftung übernommen. Bei individuellen Rechtsproblemen oder Zweifelsfragen sollte ein mit der Thematik ausreichend vertrauter Angehöriger der steuerberatenden Berufe involviert werden.

Unter der Internetadresse www.kassenschreiber.de finden Sie die Homepage des Autors.

Es wird um Verständnis gebeten, dass Begriffe wie Betriebsprüfer, Unternehmer oder Steuerpflichtiger in ihrer männlichen Form verwendet werden. Dies geschieht ausschließlich aus Vereinfachungsgründen und bezieht selbstverständlich die jeweils weibliche Form mit ein.

Der rote Faden

Vorwort

Inhaltsverzeichnis

Schaubilder, Tabellen & Mustervordrucke

Abkürzungsverzeichnis

Themenüberblick

Problembewusstsein (§ 158 AO)	21
Bedeutung der Gewinnermittlungsart	28
Aufgabe der Buchführung	29
Bücher und Aufzeichnungen	31
Buchführungspflichten nach Handels- und Steuerrecht	37
Arten der Kassenführung	43
Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung	44
Ermittlung der Betriebseinnahmen	105
Offene Ladenkasse	126
Datenzugriffsrecht	149
Registrierkassen und PC-Kassensysteme	162
Friseur-, Kosmetik- und ähnliche Betriebe	223
Taxi- und Mietwagenbranche	225
Manipulation digitaler Aufzeichnungen und INSIKA®	235
Besonderheiten bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG	245
Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO)	251
Bildung von Rückstellungen	268
Strafrechtliche Aspekte	270

Glossar 273

Stichwortverzeichnis 280

Vorwort

In Unternehmen, die überwiegend Barumsätze tätigen, stellt die Kassenführung den Schwerpunkt jeder Betriebsprüfung dar. Kassenaufzeichnungen, die nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen, sind ein Risikopotential, das oft nicht erkannt oder unterschätzt wird. Die Praxis spricht eine deutliche Sprache: Mehr als 90 % der Prüfungen in bargeldintensiven Unternehmen führen zu empfindlichen, mitunter existenzbedrohenden Steuernachzahlungen für mehrere Jahre, sei es aufgrund stiefmütterlicher Behandlung der Kassenaufzeichnungen oder unzureichender Kenntnisse über geltendes Recht.

>> Der Mensch hat dreierlei Wege, klug zu handeln.
Erstens durch Nachdenken, das ist der Edelste, zweitens
durch Nachahmen, das ist der Leichteste, und drittens
durch Erfahrung, das ist der Bitterste¹. <<

Gravierende Fehler in Kassenbüchern und Kassenberichten sind dabei ebenso an der Tagesordnung wie Feststellungen über die unsachgemäße Verwendung von Registrierkassen, Taxametern oder anderen Erlöserfassungssystemen. Vielfach nicht mal bekannt ist, dass das Bundesfinanzministerium den Unternehmern schon am 26.11.2010 eine „Hausaufgabe“ aufgegeben hat, indem sie ihre Geräte – soweit technisch möglich – durch Updates oder Upgrades an die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung anpassen müssen. Dies zu ignorieren, ist mit Hinblick auf mögliche Rechtsfolgen sowohl für Unternehmer als auch für Angehörige der steuerberatenden Berufe äußerst fahrlässig.

Betriebsprüfer beäugen Registrierkassen, Taxameter und andere Erlöserfassungssysteme aber auch aus dem Blickwinkel älterer Verwaltungsanweisungen, die zum Teil seit fast zwanzig Jahren Bestand haben. Dass deren Anwendung fraglich ist, weil sie der rasanten technischen Weiterentwicklung der Geräte nicht Schritt halten konnten, versteht sich von selbst. Während die Wirtschaft darauf im Jahr 2012 mit den *Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung beim IT-Einsatz (GoBIT)* reagiert hat, liegt seitens der Finanzverwaltung der inzwischen 8. Entwurf der *Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) vom 09.04.2014* vor. Mit deren Veröffentlichung kann kurzfristig gerechnet werden. Beide Regelwerke haben Eingang in dieses Buch gefunden, sodass der Leser sich auch einen Überblick über den aktuellen Meinungsstand von Wirtschaft und Verwaltung verschaffen kann².

¹ Konfuzius, chinesischer Philosoph (551 v. Chr. – 479 v. Chr.)

² Die Inhalte des GoBD-Entwurfs sind nur als Vorabinformation zu verstehen, die unter dem ausdrücklichen Vorbehalt der endgültigen, allgemein im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlichten Version stehen.

Das Buch wurde mit dem Ziel verfasst, sich intensiv der Thematik Kassenführung widmen zu können – beginnend mit einer umfassenden Einführung in die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung über die sog. „Offenen Ladenkasse“ bis ins komplexe Regelwerk der digitalen Erlöserfassungssysteme. Leicht verständlich geschrieben und mit zahlreichen Schaubildern, Tabellen und Mustervordrucken versehen soll es dem Laien theoretisches Lehrwerk und praxisnaher Leitfaden zugleich sein. Besonderes Augenmerk wurde dabei auf Existenzgründerinnen und -gründer gelegt. Mit umfangreichem Anschauungsmaterial und der *Fallstudie Kassenberichte* werden diesem Personenkreis die ersten Schritte in die Selbständigkeit erleichtert.

Angehörigen der steuerberatenden Berufe, Bilanzbuchhaltern, Kassendienstleistern und Prüfungsdiensten der Finanzverwaltung möge das Werk nicht zuletzt durch zahlreiche Hinweise auf weiterführende Literatur und Rechtsprechung als wertvoller Begleiter in der täglichen Praxis dienen.

Den idealen Einstieg in die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit einer Kassenführung bieten die auf den Seiten 27, 49 und 206 f. abgebildeten Schaubilder und Tabellen. Einen schnellen Blick auf mögliche Fehler verschafft zudem die auf den Seiten 260-264 abgedruckte Checkliste *ABC der Kassenmängel*.

Allen Leserinnen und Lesern wünsche ich gewinnbringende Lektüre.

Duisburg, im August 2014

Gerd Achilles

Inhaltsverzeichnis

1	Problembewusstsein	21
1.1	Mängel der Kassenführung	21
1.2	Vermutung der Ordnungsmäßigkeit.....	22
1.3	Beweis des Gegenteils.....	24
1.4	Rechtsfolgen.....	25
2	Bedeutung der Gewinnermittlungsart	28
3	Aufgabe der Buchführung	29
4	Bücher und Aufzeichnungen	31
4.1	Begriffsbestimmung	32
4.2	Einteilung der Bücher	33
4.2.1	Grundbücher	33
4.2.2	Hauptbuch.....	36
4.2.3	Nebenbücher.....	37
4.2.4	Hilfsbücher	37
5	Buchführungspflichten nach Handels- und Steuerrecht	37
5.1	Buchführungspflicht nach Handelsrecht	37
5.1.1	Befreiung von handelsrechtlichen Buchführungspflichten	38
5.2	Buchführungspflicht nach Steuerrecht.....	39
5.2.1	Abgeleitete Buchführungspflicht (§ 140 AO).....	39
5.2.2	Originäre Buchführungspflicht (§ 141 AO)	39
5.2.3	Freiwilliges Führen von Büchern	40
5.2.4	Prüfungschema Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht.....	42
6	Arten der Kassenführung	43
7	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)	44
7.1	Begriffsbestimmung	44
7.2	Konkretisierung der GoB bei EDV-Einsatz	47
7.3	Anwendungszeiträume der einschlägigen GoB	48
7.4	Prüfungseinstieg.....	51
8	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung im Einzelnen	52
8.1	Allgemeine Anforderungen an Buchführung und Aufzeichnungen (§ 145 AO)	52
8.1.1	Grundsatz der Übersichtlichkeit	52
8.1.2	Grundsatz der Nachvollziehbarkeit (Nachprüfbarkeit).....	52
8.1.2.1	Allgemeines	52
8.1.2.2	Belegfunktion	54
8.1.2.2.1	Kontierungen und Buchungstexte.....	57
8.1.2.2.2	Belegsicherung	58
8.1.2.2.3	Belegarten	59

8.1.2.3	Journalfunktion	65
8.1.2.4	Kontenfunktion.....	66
8.1.2.4.1	Verdichtung von Zahlen	67
8.2	Ordnungsvorschriften für Buchführung und Aufzeichnungen (§ 146 AO)	67
8.2.1	Grundsatz der Wahrheit.....	68
8.2.2	Grundsatz der Klarheit.....	68
8.2.3	Grundsatz der Vollständigkeit	69
8.2.4	Grundsatz der zeitgerechten Buchung	70
8.2.4.1	Allgemeines	70
8.2.4.2	Kassengeschäfte	72
8.2.4.2.1	Kassensturzfähigkeit.....	73
8.2.4.2.2	Führen von Neben- und Unterkassen.....	75
8.2.4.2.3	Kassenfehlbeträge	76
8.2.4.2.4	Kassenverluste.....	78
8.2.5	Grundsatz der geordneten Verbuchung.....	80
8.2.6	Ort der Dokumentation und Aufbewahrung der Belege	80
8.2.7	Verwendung einer lebenden Sprache	81
8.2.8	Unveränderbarkeit der Buchungen, Aufzeichnungen u. sonstigen Unterlagen	82
8.2.8.1	Buchungen, Aufzeichnungen und sonstige Unterlagen in Papierform	82
8.2.8.2	Buchungen, Aufzeichnungen und sonstige Unterlagen in elektronischer Form.....	82
8.2.8.2.1	Haupt-, vor-, neben- und nachgelagerte Systeme.....	82
8.2.8.2.2	Umgang mit Stammdaten	84
8.2.8.2.3	Tabellenkalkulationsprogramme	84
8.2.9	Form der Bücher und Aufzeichnungen.....	85
8.2.10	Internes Kontrollsystem (IKS)	85
8.2.11	Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS).....	86
8.2.12	Freiwillig geführte Bücher und Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 6 AO).....	91
8.3	Ordnungsvorschriften für die Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO)	91
8.3.1	Allgemeines	91
8.3.2	Einordnung der Unterlagen	91
8.3.3	Aufbewahrung elektronischer Unterlagen	92
8.3.4	Elektronische Archivierung.....	93
8.3.5	Aufbewahrung von Papierunterlagen auf Thermobelegen	95
8.3.6	Aufbewahrung auf Bild- und anderen Datenträgern.....	95
8.3.7	Akzessorietät	96
8.3.8	Kosten der Lesbarmachung	97
8.3.9	Aufbewahrungsfristen	98
8.3.9.1	Aufbewahrungsfristen nach Handels- und Steuerrecht	99
8.3.9.2	ABC der Aufbewahrungsfristen (Schwerpunkt Kassenführung)	100

8.3.10	Verlust von Unterlagen	102
8.3.11	Verantwortung für die Einhaltung der GoB.....	103
9	Ermittlung der Betriebseinnahmen	105
9.1	Grundsatz der Einzelaufzeichnung	105
9.2	Aufzeichnungspflichten nach §§ 22 UStG i. V. m. 63-68 UStDV	106
9.2.1	Sonderfall „Reisegewerbetreibende“	107
9.3	Form der Einzelaufzeichnungen	108
9.4	Ausnahmen im Einzelhandel	110
9.5	ABC der außersteuerlichen Aufzeichnungspflichten i.S.d. § 140 AO	112
9.6	Branchentypische Mindestaufzeichnungen	114
9.7	Freiwillige Einzelaufzeichnungen	115
9.7.1	Grundsatz	115
9.7.1.1	Übliche Aufzeichnungen.....	115
9.7.1.1.1	Registrier- und PC-Kassendaten	115
9.7.1.1.2	Terminkalender, Kundenkarteien und andere Organisationsunterlagen.....	115
9.7.1.1.3	Aufzeichnungen über den Wareneinsatz	116
9.7.1.1.4	Vorsorgliche Aufzeichnungen.....	117
9.7.2	Mischformen der Aufzeichnung	118
9.8	Weiterverarbeitung von Einzelaufzeichnungen	119
10	Trennung der Entgelte	121
11	Kassenbücher und Kassenbestandsrechnungen	122
11.1	Kassenbuch	122
11.2	Kassenbestandsrechnung.....	124
11.3	Elektronische Kassenbücher.....	125
12	Offene Ladenkasse (Kassenberichte)	126
12.1	Allgemeines	126
12.2	Systematik von Kassenberichten.....	126
12.3	Zählprotokolle und Zählbretter	129
12.4	Formerfordernisse.....	130
12.5	Verwechslungsgefahr	130
13	ABC der Kassenführung	132
13.1	Addition von Tageseinnahmen.....	132
13.2	Aufmerksamkeiten	132
13.3	Ausgaben-/ Festbestandskassen	133
13.4	Durchlaufende Posten.....	133
13.5	Fremdwährungen.....	133
13.6	Garderobenaufbewahrung.....	134
13.7	Geldtransit.....	134
13.8	Gutscheine	135

13.9	Hohe Kassenbestände	136
13.10	Personalrabatt.....	136
13.11	Privat verauslagte Aufwendungen	136
13.12	Privatentnahmen.....	137
13.13	Rundungen	138
13.14	Sammlung „loser“ Belege.....	138
13.15	Scheckzahlungen	139
13.16	Schriftbild	139
13.17	Trinkgelder und Bedienungszuschläge	139
13.18	Überzahlungen	140
13.19	Umtausch von Ware.....	140
13.20	Untertägige Kassenfehlbeträge	141
14	Fallstudie Kassenberichte	142
14.1	Aufgabenstellung	142
14.2	Sachverhalt.....	142
14.3	Lösung	146
15	Datenzugriffsrecht (§ 146 Abs. 6 AO)	149
15.1	Datenzugriff nach GDPdU vom 16.07.2001.....	149
15.1.1	Allgemeines	149
15.1.2	Steuerlich relevante Daten.....	151
15.1.3	Daten aus Tabellenkalkulationsprogrammen.....	153
15.1.4	Berufsgeheimnisse und Datenschutz	153
15.1.5	Arten des Datenzugriffs.....	154
15.1.6	Besonderheiten bei Datenträgerüberlassung.....	156
15.1.7	Technische Vorgaben	156
15.1.7.1	Maschinelle Auswertbarkeit.....	156
15.1.7.2	Dateiformate	156
15.1.7.3	Beschreibungsstandard	157
15.1.8	Datenzugriff auf vor-, neben- und nachgelagerte Systeme.....	158
15.1.9	Prüfbarkeit digitaler Unterlagen.....	158
15.1.9.1	Elektronische Abrechnungen i. S. d. § 14 Abs. 4 S. 2 UStG	158
15.1.9.2	Sonstige aufbewahrungspflichtige Unterlagen.....	158
15.1.10	Archivierung digitaler Unterlagen	158
15.1.11	Sanktionen.....	159
15.2	Datenzugriff nach GoBD-Entwurf vom 09.04.2014	160
15.3	Doppelter Datenzugriff auf Finanzbuchhaltung und Kassensystem.....	161
15.4	Links zum Datenzugriff	161
16	Registrierkassen und PC-Kassensysteme	162
16.1	Einführung in die Thematik	162

16.1.1	Geschichtliches.....	162
16.1.2	Verpflichtung zur Verwendung von Registrierkassen.....	162
16.1.3	Pro & Contra Registrierkassen.....	163
16.1.4	Kassendaten im Fokus der Prüfungsdienste.....	164
16.1.5	Die Vollständigkeit als Maß der Dinge.....	164
16.2	Klassifizierung digitaler Erlöserfassungssysteme.....	166
16.2.1	Mechanische Registrierkassen (Typ 1)	169
16.2.2	Registrierkassen ohne elektronisches Journal (Typ 2 A).....	169
16.2.3	Registrierkassen mit begrenztem elektronischem Journal (Typ 2 B-D)	171
16.2.4	Proprietäre Kassensysteme und PC-Kassen (Typ 3).....	172
16.2.5	Proprietäre Kassensysteme (Typ 3 A).....	173
16.2.6	Offene PC-Kassensysteme (Typ 3 B).....	174
16.2.7	Abgrenzungsproblematik der Kassentypen.....	174
16.3	Funktionsweise von Registrier- und PC-Kassen	175
16.3.1	Zugangsberechtigung über Schlüssel und Codes.....	175
16.3.2	Berichtswesen	176
16.3.3	Abfragemöglichkeiten Registrierkassen	177
17	Regelwerk für digitale Erlöserfassungssysteme.....	179
17.1	Anwendbarkeit der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)	179
17.2	Anwendbarkeit der GoBS	180
17.3	Fortentwicklung des Rechts seit Einführung der GoBS 1995	180
17.3.1	BMF-Schreiben vom 09.01.1996 (Kassenrichtlinie 1996).....	182
17.3.2	BMF-Schreiben vom 16.07.2001 (GDPdU)	185
17.3.2.1	Allgemeines	185
17.3.2.2	Zugriff per Datenträgerüberlassung	185
17.3.2.3	Kassenauslesung durch den Betriebsprüfer	185
17.3.3	BMF-Schreiben vom 26.11.2010 (Kassenrichtlinie 2010).....	187
17.3.3.1	Allgemeines	187
17.3.3.2	Regelwerk der Kassenrichtlinie 2010.....	188
17.3.3.3	Sonderregelung für Taxi- und Mietwagenunternehmen.....	189
17.3.3.4	Übergangsregel	189
17.3.3.5	Handlungsbedarf seit 26.11.2010.....	190
17.4	Datenzugriff auf dem Prüfstand des BFH	191
17.5	Exkurs: Verfahrensdokumentation	193
17.6	Rechtsfolgen für digitale Erlöserfassungssysteme.....	195
17.6.1	Vorbemerkungen	195
17.6.1.1	Mechanische Registrierkassen (Typ 1)	196
17.6.1.2	Registrierkassen ohne elektronisches Journal (Typ 2 A).....	197
17.6.1.2.1	Rechtslage bis 25.11.2010.....	197

17.6.1.2.2	Rechtslage ab 26.11.2010.....	198
17.6.1.2.3	Fortgeltung bisherigen Rechts.....	198
17.6.1.2.4	Anwendbarkeit der Übergangsregel auf Neu- und Gebrauchtgeräte.....	200
17.6.1.2.5	Weitere Anforderungen	200
17.6.1.2.6	Rechtslage ab 01.01.2017.....	201
17.6.1.3	Registrierkassen mit begrenztem elektronischem Journal (Typ 2 B–D).....	201
17.6.1.3.1	ECR ohne Datenexportmöglichkeit (Typ 2 B).....	201
17.6.1.3.2	ECR mit Datenexportmöglichkeit (Typ 2 C – D)	202
17.6.1.4	PC-Kassen und proprietäre Kassensysteme (Typ 3).....	203
17.6.1.4.1	Proprietäre Kassensysteme (Typ 3 A).....	203
17.6.1.4.2	Offene PC-Kassensysteme (Typ 3 B)	204
17.6.1.5	Sonstige Geräte	205
18	Vier-Punkte-Prüfschema von Kassen(einzel)aufzeichnungen	206
19	Der Z-Bon im Fokus der Betriebsprüfung	208
19.1	Allgemeines	208
19.2	Anschein ordnungsgemäßer Aufzeichnungen	209
19.3	Inhalte des Z-Bons	209
19.3.1	Fortlaufende Nummerierung	210
19.3.2	Stornobuchungen	210
19.3.3	GT-Speicher	211
19.3.4	Uhrzeit.....	212
19.3.5	Kundenzahl und Schubladenöffnungen.....	212
19.3.6	Geräteöffnungen	212
19.3.7	Trinkgelder	213
19.3.8	Sonstige freiwillige Angaben	213
19.4	Heilung fehlerhafter Z-Bons	213
19.5	Proforma-Rechnungen	215
19.6	Weiterverarbeitung der Tagesendsummenbons.....	215
19.7	Aufbewahrung.....	216
19.8	Kassendefekte	216
20	Zertifizierung und Software-Testate	218
21	Telecash- und Kreditkartenumsätze	220
22	Checkliste Kassenauftragszeilen gem. GDPdU/ GoBD	221
23	Einzelfälle	223
23.1	Friseur-, Kosmetik- und ähnliche Betriebe	223
23.2	Taxiunternehmen	225
23.2.1	Allgemeines	225
23.2.2	Führung und Aufbewahrung von Schichtzetteln	226
23.2.3	Datenzugriff auf Taxameter.....	228

23.2.3.1	Handlungsbedarf seit 26.11.2010.....	229
23.2.4	Kollision mit EU-Vorschriften	230
23.2.5	Trennung der Entgelte im Taxigewerbe	234
24	Manipulation digitaler Aufzeichnungen	235
24.1	Vorbemerkungen	235
24.2	Prüfung der Primäraufzeichnungen	236
24.3	Problemstellung	236
24.4	Manipulationsmöglichkeiten.....	237
24.5	Fazit und Ausblick.....	239
25	Sicherheitslösung für Kassensysteme (INSIKA®)	241
26	Das Kassenkonto in der Finanzbuchhaltung	243
27	Bilanzausweis von Kassenbeständen (§§ 246 f. HGB)	243
28	Besonderheiten bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG	245
28.1	Vorbemerkungen	245
28.2	Anwendbarkeit des § 158 AO	246
28.3	Pflicht zur Einzelaufzeichnung.....	247
28.4	Aufbewahrungspflichten	250
29	Schätzung der Besteuerungsgrundlagen (§ 162 AO)	251
29.1	Allgemeines	251
29.2	Schätzung bei formell ordnungsgemäßer Buchführung	251
29.3	Schätzung bei formell nicht ordnungsgemäßer Buchführung	252
29.4	Grundregeln der Schätzung.....	253
29.5	Schätzung bei Kassenfehlbeträgen.....	257
29.6	Grundsatz der Abschnittsbesteuerung.....	258
29.7	Grundsatz von Treu und Glauben.....	258
29.8	Dokumentation der Mängel	259
29.9	Erteilung von Auflagen	259
30	ABC der Kassenmängel (Checkliste)	260
31	Tatsächliche Verständigung (TV)	265
31.1	Voraussetzungen.....	265
31.2	Muster einer TV.....	267
32	Bildung von Rückstellungen	268
32.1	Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	268
32.2	Rückstellung zur Anpassung betrieblicher EDV-Systeme an die GDPdU	269
32.3	Rückstellungen wegen zukünftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben	269
33	Strafrechtliche Aspekte	270
34	Glossar	273
35	Stichwortverzeichnis	280

Schaubilder, Tabellen und Mustervordrucke

1	Prüfschema Ordnungsmäßigkeit i.S.d. § 158 AO	27
2	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	31
3	Terminologie der Bücher und Aufzeichnungen	32
4	Erfassung und Verbuchung von Grund(buch)aufzeichnungen	35
5	Weg eines Geschäftsvorfalles in die Steuererklärung	37
6	Prüfschema Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht	42
7	Anwendungszeiträume der einschlägigen GoB (Kassenführung)	49
8	Progressive und retrograde Prüfbarkeit	53
9	Vordruckmuster Buchungsbeleg	55
10	Vordruckmuster Einnahme-/ Ausgabebeleg (Eigenbeleg)	64
11	Aufbewahrungsfristen nach Handels- und Steuerrecht	99
12	ABC der Aufbewahrungsfristen	100
13	ABC der außersteuerlichen Aufzeichnungspflichten i.S.d. § 140 AO	112
14	Vordruckmuster Kassenbuch	123
15	Vordruckmuster Kassenbestandsrechnung	124
16	Vordruckmuster Kassenbericht	127
17	Berechnungsschema Kassenbericht	128
18	Systemgerechte und systemwidrige Kassenberichte	131
19	Arten des Datenzugriffs (Z1-Z3)	155
20	Doppelter Datenzugriff auf Finanzbuchführung und Kassensystem	161
21	Tabellarische Darstellung der Berichtsabfragen bei Registrierkassen	177
22	Vier-Punkte-Prüfschema von Kassen(einzel)aufzeichnungen	206
23	Checkliste Kassenauftragszeilen gem. GDPdU/ GoBD	221
24	Muster Schichtzettel (Taxigewerbe)	232
25	ABC der Kassenmängel (Checkliste)	260
26	Muster Tatsächliche Verständigung (TV)	267

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt	AEntG	Arbeitnehmerentsendegesetz
a.A.	andere Auffassung	AfA	Absetzung für Abnutzung
a.a.O.	am angegebenen Ort	AK	Anschaffungskosten
a.F.	alte Fassung	AktG	Aktiengesetz
Abs.	Absatz	Anm.	Anmerkung
Abschn.	Abschnitt	AO	Abgabenordnung
AdStB	Angehörige der steuerberatenden Berufe	AO-StB	Der AO-Steuerberater (Zs.)
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AO 1977)	Art.	Artikel
		Az.	Aktenzeichen

BayVGH	Bayerischer Verwaltungsgerichtshof	f., ff.	folgend, folgende
BBK	Buchführung Bilanz Kostenrechnung (Zs.)	FA	Finanzamt
		FG	Finanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof	FGO	Finanzgerichtsordnung
BFH/NV	Sammlung der nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zs.)	FinMin	Finanzministerium
		Fn.	Fußnote
		FR	Finanzrundschau (Zs.)
BGA	Kontenrahmen des Groß- und Außenhandels	GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch	GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfung digitaler Unterlagen
BGBI	Bundesgesetzblatt		
BGH	Bundesgerichtshof	gem.	gemäß
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz	GenG	Genossenschaftsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen	GewO	Gewerbeordnung
BpO	Betriebsprüfungsordnung	GewStG	Gewerbsteuergesetz
BRAGO	Bundesrechtsanwaltsgebührenverordnung	ggf.	gegebenenfalls
Bstb.	Buchstabe	GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
BStBl	Bundessteuerblatt	GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
BVerfG	Bundesverfassungsgericht	GoB	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
BWA	Betriebswirtschaftliche Auswertung		
bzgl.	bezüglich	GoBD	Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
bzw.	beziehungsweise		
ca.	circa		
Co.	Kompanie	GoBS	Grundsätze ordnungsgemäßer EDV-gestützter Buchführungssysteme
d.h.	das heißt		
DB	Der Betrieb (Zs.)	grds.	grundsätzlich
DEHOGA	Deutscher Hotel- und Gaststättenverband e. V.	GrS	Großer Senat (BFH)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zs.)	GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zs.)	GVR	Geldverkehrsrechnung
DV	Datenverarbeitung	GwG	Geldwäschegesetz
		H	Hinweis
e.V.	eingetragener Verein	h. M.	herrschende Meinung
ECR	Electronic Cash Register	HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zs.)
EDV	Elektronische Datenverarbeitung	HGB	Handelsgesetzbuch
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zs.)	Hs.	Halbsatz
EG	Europäische Gemeinschaft	HSS	Herstellerspezifische Schnittstelle
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung	HWK	Handwerkskammer
EStG	Einkommensteuergesetz	i.d.F.	in der Fassung
EStH	Einkommensteuer-Handbuch	i.d.R.	in der Regel
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien	i.E.	im Ergebnis
EU	Europäische Union	i.R.d.	im Rahmen des (der)
EuGH	Europäischer Gerichtshof	i.S.v.	im Sinne von
		i.V.m.	in Verbindung mit

IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis	Rdnr.	Randnummer
		Rev.	Revision
IHK	Industrie- und Handelskammer	RFH	Reichsfinanzhof
IKR	Industriekontenrahmen		
IKS	Internes Kontrollsystem	SGB	Sozialgesetzbuch
		sog.	sogenannte
KG	Kommanditgesellschaft	SpielV	Spielverordnung
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien	StBerG	Steuerberatungsgesetz
KM	Kontrollmitteilung	StBP	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zs.)
km	Kilometer	StGB	Strafgesetzbuch
KStG	Körperschaftsteuergesetz	Stpfl.	Steuerpflichtige/r
Kz.	Kennzahl	StPO	Strafprozessordnung
		str.	strittig
LSt	Lohnsteuer		
LStH	Lohnsteuer-Hinweise	T/K	Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/FGO
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien	Tz.	Textziffer
lt.	laut		
Ltd.	Limited	u.	und
		u.Ä.	und Ähnliches
m.E.	meines Erachtens	u.a.	unter anderem
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen	u.a.m.	und anderes mehr
MABV	Makler- und Bauträgerverordnung	u.U.	unter Umständen
Mio.	Million	USt	Umsatzsteuer
Mrd.	Milliarde	UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
MRRG	Melderechtsrahmengesetz	UStG	Umsatzsteuergesetz
mtl.	monatlich	UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
		usw.	und so weiter
n.F.	neue Fassung		
n.v.	nicht veröffentlicht	v.	von/ vom
Nr.	Nummer	v.H.	von Hundert
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zs.)	Vfg.	Verfügung
NZB	Nichtzulassungsbeschwerde	VG	Verwaltungsgericht
		vgl.	vergleiche
o.	oder	VZ	Veranlagungszeitraum
o.g.	oben genannt	WaffG	Waffengesetz
OFD	Oberfinanzdirektion	WG	Wirtschaftsgut/ -güter
OHG	Offene Handelsgesellschaft		
OLG	Oberlandesgericht	XBRL	eXtensible Business Report Language
OVG	Oberverwaltungsgericht	XML	eXtended Markup Language
p.a.	per annum	z.B.	zum Beispiel
PAngV	Preisangabenverordnung	ZPO	Zivilprozessordnung
PKW	Personenkraftwagen	Zs.	Zeitschrift
PLU	Price Look Up	ZUGFeRD	Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland
R	Richtlinie	zzgl.	zuzüglich
rkr.	rechtskräftig		
RStBl	Reichssteuerblatt		

1 Problembewusstsein

1.1 Mängel der Kassenführung

In Betrieben, die überwiegend Barumsätze tätigen, stellt die Kassenführung seit jeher einen Schwerpunkt bei Betriebsprüfungen dar. Kassenaufzeichnungen, die nicht den sog. Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprechen, stellen ein Risikopotential dar, das oft nicht erkannt oder unterschätzt wird. So führen Prüfungen in bargeldintensiven Betrieben häufig zu empfindlichen und teils existenzbedrohenden Steuernachzahlungen für mehrere Jahre, sei es aufgrund

- stiefmütterlicher Behandlung der Kassenaufzeichnungen,
- der Nichtvorlage von Unterlagen, die sich bei einem Dritten befinden, z.B. beim Kassendienstleister,
- des endgültigen Verlustes von vorlagepflichtigen Aufzeichnungen und Belegen oder
- unzureichender Kenntnisse über geltendes Recht.

In bargeldintensiven Unternehmen ist die Prüfung von Kassenaufzeichnungen i.d.R. fester Bestandteil der Prüfungsschwerpunkte. Werden dabei wesentliche formelle oder materielle (sachliche) Mängel festgestellt, ergreifen diese mit Hinblick auf die Bedeutung der Kasse für den Betrieb regelmäßig das gesamte Buchführungswerk mit der Folge, dass die in den Steuererklärungen ausgewiesenen Umsätze und Gewinne der Besteuerung nicht zu Grunde gelegt werden können. Es kommt zur Schätzung.

Neben den steuerlichen Auswirkungen durch Umsatz- und Gewinnschätzungen werden im Verlauf einer Betriebsprüfung zudem nicht selten Steuerstraf- oder Ordnungswidrigkeitenverfahren eingeleitet, in dessen Folge sich zusätzliche Belastungen für den Unternehmer ergeben können (z.B. Geldauflagen nach § 153 a StPO), die bei ausreichender Kenntnis der Materie vermeidbar gewesen wären.

Darüber hinaus können in schwerwiegenden Fällen berufsrechtliche Konsequenzen drohen, etwa der Verlust einer Gaststätten¹- oder Taxikonzession² oder ein Widerruf der Approbation bei Apothekern³.

¹ VG Hamburg vom 17.06.2004, Az. 10 K 654/03, juris; BayVG vom 02.07.2014, Az. 22 CS 14.1186, juris

² OVG Berlin-Brandenburg, Az. OVG 1 S 35.12, juris; OVG Hamburg, Az. 3 Bs 57/09, juris

³ *Pump* in DStZ 2014, S. 251 ff.

>> Steuerlich relevante Sachverhalte wie Herkunft und Höhe von Betriebseinnahmen ereignen sich in der Wissenssphäre des Unternehmers, ohne dass die Finanzbehörde (zunächst) Kenntnis davon erlangt. Mit Hinblick auf die Aufklärungs- und Beweisfunktion einer Buchführung können diese Sachverhalte nur mit einer ordnungsgemäßen Kassenführung offen gelegt und nachgewiesen werden¹. <<

1.2 Vermutung der Ordnungsmäßigkeit

Nach § 162 Abgabenordnung (AO) hat die Finanzbehörde zu schätzen, soweit sie die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige

- über seine Angaben keine ausreichenden Erklärungen zu geben vermag,
- weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides statt verweigert,
- seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt (Auslandssachverhalte),
- Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder
- *wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht nach § 158 AO zu Grunde gelegt werden ...*

Obwohl nicht selten mehrere Punkte nebeneinander zur Schätzung führen, so ist der letztgenannte der häufigste Anlass für Schätzungen im Bargeldgewerbe.

Bei Gewerbetreibenden, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres grundsätzlich das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung auszuweisen ist. Soweit sich aus Steuergesetzen nichts anderes ergibt, sind u.a. die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften sowie die Vorschriften der §§ 140-148 AO zu beachten.

Entsprechen die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen diesen Vorschriften, sind sie der Besteuerung zu Grunde zu legen, soweit § 158 AO dem nicht entgegensteht².

¹ FG Berlin vom 14.08.2007, EFG 2008, S. 188

² §§ 4 Abs. 1 S. 1, 5 EStG; H 5.2 EStH

§ 158 AO bestimmt:

Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 – 148 AO entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden.

Daraus ergibt sich eine **zweistufige Prüfung**:

1. Entsprechen die Buchführung und die Aufzeichnungen den *formellen* Formvorschriften der §§ 140-148?
2. Falls bejahend, besteht Anlass, die *sachliche* Richtigkeit der Buchführung und Aufzeichnungen zu beanstanden?

§ 158 AO gewährt den *formell* ordnungsgemäßen Büchern und Aufzeichnungen damit einen *Vertrauensvorschuss* in ihre Richtigkeit und begründet zugleich eine *widerlegbare Vermutung* zugunsten ihrer *sachlichen* Richtigkeit¹.

Die Vorschrift des § 158 AO umfasst sämtliche steuerliche² und außersteuerliche³ Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten. Wer freiwillig Bücher und Aufzeichnungen führt, ist von ihr ebenso betroffen⁴ wie Unternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln (sog. Einnahmeüberschussrechner)⁵.

Der mit der Veranlagung und Erstellung von Steuerbescheiden betraute Sachbearbeiter eines Finanzamts kann regelmäßig nicht erkennen, ob die ihm vorgelegte Gewinnermittlung den Grundsätzen ordnungsgemäßer (Kassen-)Buchführung entspricht, schon deshalb, weil es dazu der Vorlage sämtlicher Buchführungsunterlagen bedarf. Eine Entscheidung über die Frage, ob die geführten Bücher und Aufzeichnungen der Besteuerung zu Grunde zu legen sind, kann daher gewöhnlich nur im Rahmen einer

- Betriebsprüfung⁶,
- Steuerfahndungsprüfung oder
- Umsatzsteuer-Sonderprüfung,

ggf. auch im Wege einer Umsatzsteuer-Nachschaу (§ 27 b UStG) getroffen werden.

¹ BFH-Urteil vom 15.02.1989, BStBl II 1989, S. 462

² z.B. §§ 22 UStG; 63-68 UStDV (s. Kap. 9.2)

³ z.B. §§ 238 ff. HGB

⁴ FG Hessen vom 26.03.1997, EFG 1998, S. 252

⁵ BFH-Urteil vom 26.02.2004, BStBl II 2004, S. 599 m.w.N.

⁶ Soweit nachfolgend der Begriff *Betriebsprüfung* verwendet wird, schließt er die Steuerfahndungsprüfung, die Umsatzsteuer-Sonderprüfung und die mit der Umsatzsteuer-Nachschaу betrauten Stellen ein.

Ist eine Buchführung inhaltlich so beschaffen, dass auf ihr jederzeit ein Abschluss aufgebaut werden kann und sind einwandfreie Belege für die Geschäftsvorfälle¹ vorhanden, dann sind regelmäßig die Voraussetzungen der Ordnungsmäßigkeit erfüllt. Auf die Zweckmäßigkeit der Form kommt es nicht an². Materiell ordnungsmäßig sind Bücher und Aufzeichnungen, wenn die Geschäftsvorfälle nachvollziehbar, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet in ihrer Auswirkung erfasst und anschließend gebucht bzw. verarbeitet sind³.

>> § 158 AO – das Einfallstor zur
Schätzung von Umsatz und Gewinn. <<

1.3 Beweis des Gegenteils

Die Vermutung der Richtigkeit einer *formell* ordnungsgemäßen Buchführung verliert ihre Wirksamkeit erst, wenn nach Verprobungen unwahrscheinlich ist, dass das ausgewiesene Buchführungsergebnis *mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht*⁴. An diesen Nachweis stellt die Rechtsprechung strenge Anforderungen. Er kann regelmäßig nur über beweiskräftige Nachkalkulationen⁵ oder detaillierte Geldverkehrsrechnungen⁶ gelingen. Zeitreihenvergleiche allein reichen dagegen nicht aus, Schätzungen zu begründen, selbst wenn sie Auffälligkeiten aufweisen.

Wenngleich die Gefahr einer Schätzung durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen nicht vollständig gebannt ist, so kommt dem Unternehmer, der seine Bücher und Aufzeichnungen ordnungsgemäß i. S. d. §§ 140 – 148 AO führt, doch ein immenser Vorteil zu. Bei ihm ist eine Schätzung nur unter sehr engen Voraussetzungen (stichhaltige Verprobungen) möglich, z.B. wenn eine detaillierte Nachkalkulation auf gewisse *Mehrumsätze* schließen lässt, als bisher versteuert wurden. Durchgeführte Verprobungen müssen ergeben, dass die formell ordnungsgemäß geführten Bücher mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zum Teil oder vollständig sachlich (materiell) unrichtig sind. Ordnungsgemäße Kassenaufzeichnungen sind de facto damit umso bedeutsamer, je weniger sich das geprüfte Unternehmen für *detaillierte* Nachkalkulationen⁷ oder andere Verprobungsmethoden⁸ eignet.

¹ s. Glossar

² BFH-Urteil vom 14.06.1963, Az. VI 2/63, juris

³ Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 1.4

⁴ BFH-Urteile vom 26.04.1983, BStBl II 1983, S. 618; v. 08.11.1989, BStBl II 1990, S. 268; v. 09.08.1991, BStBl II 1992, S. 55; v. 07.11.1990, BFH/NV 1991, S. 724

⁵ BFH-Urteil vom 17.11.1981, BStBl II 1982, S. 430

⁶ FG des Saarlandes vom 25.02.2008, Az. 1 K 2037/04, juris (Lebensunterhalt < Sozialhilfesatz); ausführlich zur Geldverkehrsrechnung *Brinkmann* in StBP 2007, S. 325 ff.

⁷ So sind die Ergebnisse von (detaillierten) Nachkalkulationen z.B. in Friseurbetrieben oder Autoreparaturwerkstätten bereits aufgrund der Art der gemischten Tätigkeiten (Handwerk und Handel) i.d.R. mit größeren Unsicherheiten behaftet als solche in Gaststätten- oder Taxibetrieben, in denen die Kalkulationsgrundlagen (Wareneinkauf Speisen und Getränke bzw. Kraftstoffeinkauf und Fahrleistungen) meist unproblematischer ermittelt und relativ exakt auf den wahrscheinlichen Gesamtumsatz hochgerechnet werden können.

⁸ Geldverkehrsrechnung, Vermögenszuwachsrechnung, Prüfung der freien Entnahmen (Lebensunterhalt), u. a.

Eine weitere Möglichkeit der Finanzverwaltung, die sachliche Richtigkeit einer formell ordnungsgemäßen Buchführung zu widerlegen, besteht in der *stichprobenhaften Prüfung einzelner Geschäftsvorfälle*. Hierzu bietet sich für die Finanzverwaltung insbesondere die Verifikation von Kontrollmaterial an. Gelangt der Betriebsprüfer dabei zu dem Ergebnis, dass einzelne – ihm durch vorliegendes Kontrollmaterial bereits bekannte – Geschäftsvorfälle nicht oder nicht zutreffend in der Buchführung abgebildet worden sind, ist die sachliche Richtigkeit der im Übrigen formell ordnungsgemäß geführten Bücher und Aufzeichnungen ebenfalls erschüttert¹. Ob in derartigen Fällen nur eine punktuelle Berichtigung oder eine Teil- oder Vollschatzung in Betracht zu ziehen ist, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab².

Formell nicht ordnungsgemäße Bücher und Aufzeichnungen begründen von vornherein Zweifel an deren sachlicher Richtigkeit. Eine Buchführung *kann* aber trotz einzelner formeller Mängel aufgrund der *Gesamtwertung* als formell ordnungsgemäß erscheinen³. Hierfür ist das Gesamtbild aller Umstände im Einzelfall maßgebend. Insoweit kommt der *sachlichen Gewichtung der Mängel*⁴ ausschlaggebende Bedeutung zu. Eine Buchführung ist erst dann formell ordnungswidrig, wenn sie **wesentliche Mängel** aufweist oder die **Gesamtheit aller (unwesentlichen) Mängel** diesen Schluss fordert⁵.

Betreffen wesentliche Mängel oder eine Vielzahl unwesentlicher Mängel die Kassenführung eines *bargeldintensiven* Unternehmens, ergreifen sie mit Hinblick auf die Bedeutung der Kasse für den Betrieb regelmäßig das gesamte Buchführungs- oder Aufzeichnungswerk.

1.4 Rechtsfolgen

Ist das Vertrauen in die Buchführung nach § 158 AO erschüttert, sind die erklärten Umsätze und Gewinne – je nach Umständen des Einzelfalls – durch Voll-, Teil- oder Ergänzungsschätzungen zu korrigieren (§ 162 Abs. 1 u. Abs. 2 S. 2 AO). Dabei wird das Buchführungsergebnis auf *auf andere Weise* ermittelt, als der Steuerpflichtige dies getan hat. Sein Buchführungsergebnis ist nicht zu übernehmen, soweit die Beanstandungen reichen. Eine Vollschatzung anstelle einer Zuschätzung kommt nur dann in Betracht, wenn sich die Buchführung in wesentlichen Teilen als unbrauchbar erweist⁶. Je schwerwiegender die Buchführungsmängel sind, umso gröber darf das Schätzungsverfahren des Betriebsprüfers ausfallen⁷. Zur Ermittlung der Schätzungshöhe können in dafür geeigneten Betrieben, z.B. in Gaststätten, auch die mit einem sog. Zeitreihenvergleich ermittelten Rohgewinnaufschläge dienen (vereinfachte Schätzungsmethode).

¹ z.B. Auffinden sog. Proforma-Rechnungen einer Gaststätte (s. Kap. 19.5); Nachweis der Nichterfassung bestimmter Umsätze, über die das Finanzamt aus anderen Betriebsprüfungen oder durch Informationen anderer Behörden Kenntnis erlangt hat (Kontrollmaterial)

² R 5.2 Abs. 2; R 4.1 Abs. 2 S. 3 EStH 2012

³ BFH-Urteil vom 17.11.1981, BStBl II 1982, S. 430

⁴ BFH-Urteile vom 07.07.1977, BStBl II 1978, S. 307; FG Köln vom 27.01.2009, EFG 2009, S. 1092

⁵ BFH-Beschluss vom 02.12.2008, Az. X B 69/08 m. w. N.; juris

⁶ AEAO zu § 158

⁷ BFH-Urteile vom 02.02.1982, BStBl II 1982, S. 409; v. 20.09.1989, BStBl II 1990, S. 109 m. w. N.

Nachkalkulationen, Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnungen und andere Verprobungsmethoden verfolgen damit immer einen „doppelten“ Zweck. Entweder dienen sie dazu,

- die formelle Ordnungsmäßigkeit einer Buchführung zu entkräften oder
- um bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung die Schätzungshöhe festzustellen¹.

Gerade der doppelte Zweck von Verprobungen zeigt, welche hohe Bedeutung ordnungsgemäßen Kassenaufzeichnungen im Bargeldgewerbe zukommt. Denn Betriebsprüfern kann es bei Vorlage formell ordnungsgemäßer Bücher und Aufzeichnungen *nur mit exakt durchgeführten Verprobungen* gelingen, ggf. „beide Fliegen mit einer Klappe zu schlagen“.

>> Eine Betriebsprüfung dient der Prüfung der formellen und sachlichen Richtigkeit. Sie bezieht sich sowohl auf einzelne Geschäftsvorfälle (Einzelprüfung) als auch auf die Prüfbarkeit des gesamten Verfahrens (System- und Verfahrensprüfung)². <<

Raum für eigene Vermerke

¹ BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl II 1990, S. 268 m.w.N.; FG des Saarlandes, EFG 2003, S. 1437; s. a. Anmerkungen von *Wüllenkemper* in EFG 2008, S. 12 ff.

² Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 10

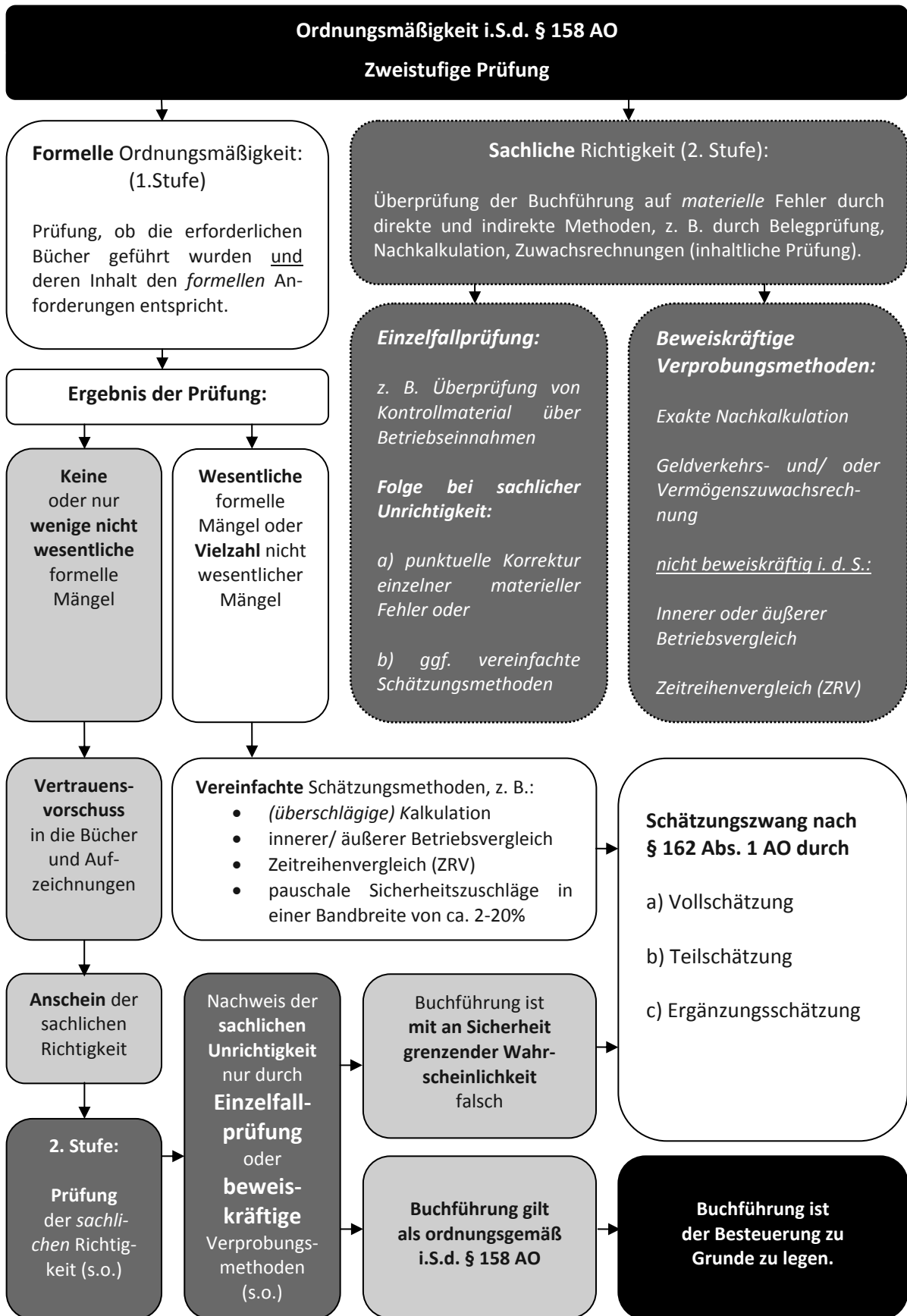


Abb. 1

2 Bedeutung der Gewinnermittlungsart

Die Aufzeichnung von Kassenbewegungen dokumentiert die Höhe der Bareinnahmen und Barausgaben und ist deshalb eine wichtige Grundlage zur Ermittlung des Gewinns.

Steuerrechtlich kann der Gewinn nach zwei unterschiedlichen Methoden ermittelt werden,

- durch Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 Abs. 1 i.V.m. 5 EStG) oder
- durch Einnahmeüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).

Abhängig davon, ob ein Unternehmer buchführungspflichtig und damit zum Betriebsvermögensvergleich verpflichtet ist oder seinen Gewinn vereinfacht im Wege einer Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln darf, ergeben sich Unterschiede bei der Beurteilung der Frage, ob Kassenaufzeichnungen ordnungsgemäß geführt wurden und damit der Besteuerung zu Grunde gelegt werden können. Denn an Buchführungspflichtige werden in Bezug auf die Kassenführung teils höhere Anforderungen gestellt als an Einnahmeüberschussrechner.

So kennt die Einnahmeüberschussrechnung keine Bestandskonten, keine Inventur und grundsätzlich keine geschlossene Kassenführung. Gleichwohl bestehen auch für den Einnahmeüberschussrechner bestimmte, vorwiegend aus dem Umsatzsteuerrecht stammende Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten¹, die im Ergebnis auch für ihn die Führung ordnungsgemäßer Kassenaufzeichnungen und deren Aufbewahrung erforderlich machen².

In den nachfolgenden Kapiteln wird zunächst erläutert, wer buchführungspflichtig ist und wie dieser Kreis der Unternehmer seine Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu erfüllen hat. Ergänzend dazu werden im Kapitel 28 die für den Einnahmeüberschussrechner geltenden Besonderheiten dargestellt.

Die Unterscheidung nach Gewinnermittlungsarten ist nötig, wenngleich sie in Bezug auf die Einnahmeermittlung in der Bargeldbranche nur geringe Bedeutung hat. Denn zumindest hinsichtlich der **Anforderungen an die Kassenführung** in Betrieben, deren Einnahmen überwiegend aus Bargeld bestehen, macht die Rechtsprechung zwischen einem Buchführungspflichtigen und einem Einnahmeüberschussrechner kaum noch Unterschiede³.

¹ §§ 14 b, 22 UStG; §§ 63-68 UStDV

² BFH-Urteile vom 02.03.1982, BStBl II 1984, 504; v. 26.02.2004, BFH/NV 2004, S. 858; v. 24.06.2009, BStBl II 2010, S. 452; Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 9

³ FG Sachsen vom 04.04.2008, Az. 5 V 1035/07, juris; FG des Saarlandes vom 21.06.2012, Az. 1 K 1124/10, juris

3 Aufgabe der Buchführung

Eine Buchführung ist die laufende systematische Dokumentation von Geschäftsvorfällen in einem kaufmännischen Unternehmen. Mit einer Buchführung soll nicht nur der Gesamtgewinn von der Eröffnung bis zur Liquidation des Unternehmens (Totalgewinn) festgestellt werden, sondern auch die Ergebnisse einzelner Wirtschaftsjahre (Periodengewinne).

Dabei werden die zu führenden Bücher und Aufzeichnungen - von wenigen Ausnahmen abgesehen – ganz oder teilweise unter Einsatz elektronischer Datenverarbeitung (EDV) erstellt und in elektronischer Form aufbewahrt. Zu diesem Zweck ist eine Vielzahl von Systemen auf dem Markt erhältlich. Dem Unternehmer ist freigestellt, welches er verwendet oder ob er auf DV-Unterstützung nach Möglichkeit verzichtet. Es muss lediglich der Zweck der Buchführung erreicht werden, die Geschäftsvorfälle übersichtlich, klar und nachprüfbar zu dokumentieren. Dies geschieht durch ordnungsgemäße Eintragungen in den *Handelsbüchern*.

>> In Deutschland existiert grundsätzlich keine Verpflichtung, seine Unterlagen digital zu erstellen. Buchführung und (Kassen)Aufzeichnungen dürfen auch auf Papier geführt werden. <<

Bei der für Kaufleute vorgeschriebenen *doppelten* Buchführung¹ sind die Geschäftsvorfälle einzeln und so zu verbuchen, dass sie geordnet darstellbar sind (Kontenfunktion) und innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Vermögens- und Ertragslage gewährleisten. Dazu werden sämtliche Geschäftsvorfälle wechselseitig auf Bestands- und Erfolgskonten gebucht. Die Salden der Bestandskonten (z.B. Kasse) fließen in die Bilanz, die Salden der Erfolgskonten (z.B. Umsatzerlöse) in die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) ein. Dadurch entsteht ein geschlossenes System, in dem der Gewinn zweifach ermittelt wird, bilanziell durch den Betriebsvermögensvergleich, in der GuV durch Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag. Die Konten sind nach Abschlussposition zu sammeln und nach Kontensummen oder Salden fortzuschreiben, damit bei Bedarf auch für einen zurückliegenden Zeitraum ein *Zwischenstatus* erstellt werden kann (z.B. betriebswirtschaftliche Auswertungen)².

Einnahmeüberschussrechner (§ 4 Abs. 3 EStG) haben es leichter. Sie stellen ihren Gewinn lediglich durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben in einer GuV dar. Liegen die jährlichen Betriebseinnahmen über 17.500 €, ist die Einnahmeüberschussrechnung auf amtlichem Vordruck (Anlage EÜR) beim Finanzamt einzureichen. Wird der Grenzbetrag unterschritten, kann der Unternehmer seine Einnahmen und Ausgaben auch formlos nach einem beliebigen Schema gliedern.

¹ Aufstellung einer Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung (§ 242 Abs. 3 HGB)

² Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 3.2.4

Für beide Gewinnermittlungsarten gilt jedoch gleichermaßen, *eine ordnungsgemäße Kas- senführung mit der Dokumentation sämtlicher Geschäftsvorfälle* zu erreichen. Sie dient nicht nur der zutreffenden Ermittlung des Gewinns für steuerliche Zwecke, sondern auch eigenen Zwecken des Unternehmers, z. B. dem Überblick über die Geschäftslage, als Steuerungs- und Kontrollfunktion, als Grundlage für Preiskalkulationen oder der erleichterten Disposition bei geplanten Investitionen. Daneben haben Geschäftspartner, Gesellschafter oder Gläubiger zwecks Überprüfung der Kreditwürdigkeit ebenso wie Krankenkassen, Sozialversicherungen, Berufsgenossenschaften und Kammern für Zwecke ihrer Beitragsfestset- zungen ein berechtigtes Interesse an geordneten Büchern und Aufzeichnungen.

Raum für eigene Vermerke:

4 Bücher und Aufzeichnungen

Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind öffentlich-rechtliche Pflichten des Unternehmers, die unmittelbar kraft Gesetzes entstehen. Dabei ist zunächst zwischen steuerlichen und außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu unterscheiden:

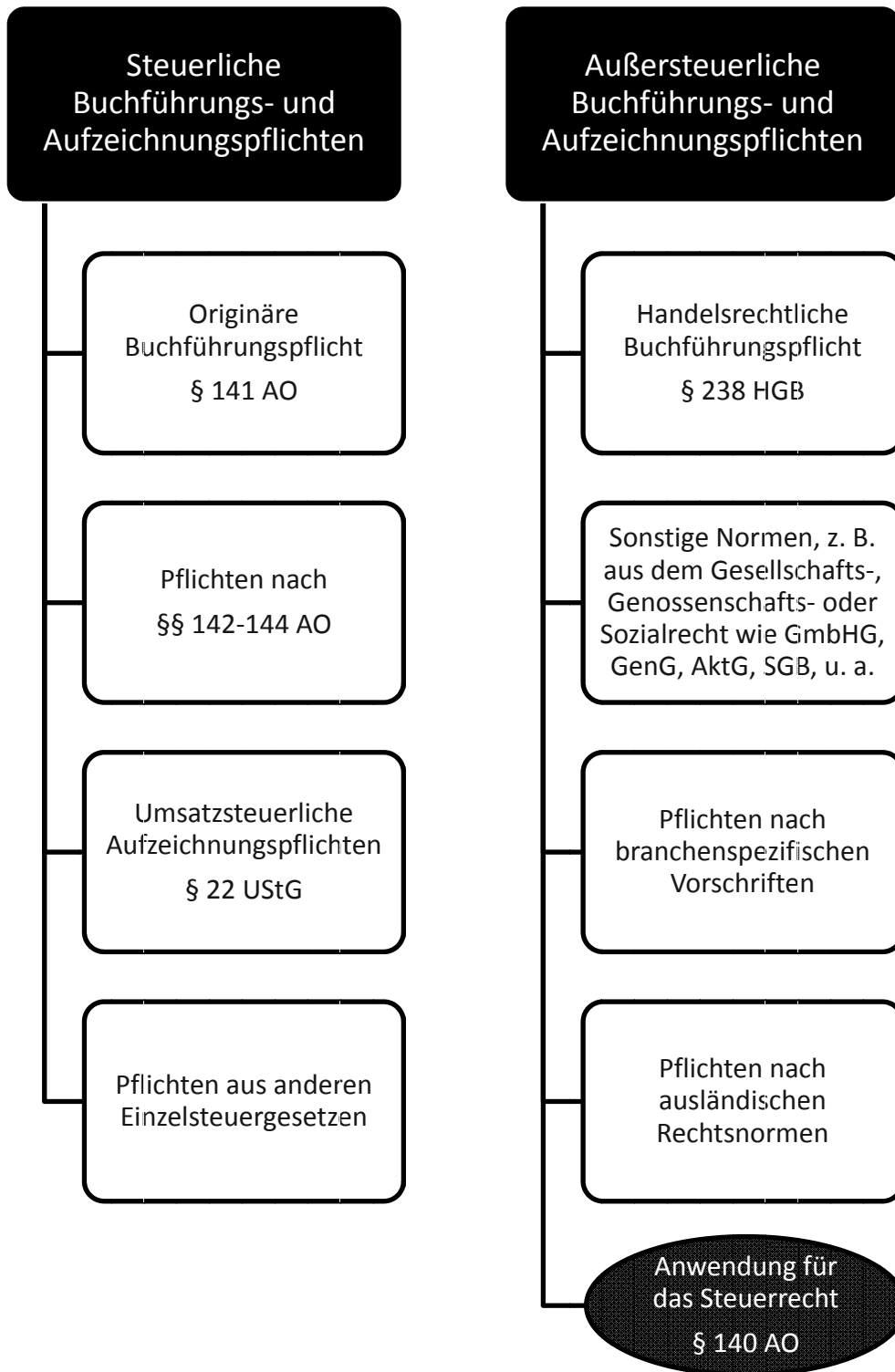


Abb. 2

Neben den steuerlichen und außersteuerlichen Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen sind alle Unterlagen aufzubewahren, die zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind. Dazu zählen alle Unterlagen sowohl auf Papier als auch in Form von Daten, Datensätzen und elektronischen Dokumenten, die dokumentieren, dass die Ordnungsvorschriften umgesetzt und deren Einhaltung überwacht wurde¹.

4.1 Begriffsbestimmung

Soweit von Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gesprochen wird, macht das eine Abgrenzung der Begriffe *Bücher* und *Aufzeichnungen* erforderlich; sie werden u. a. in der Abgabenordnung, im Handelsgesetzbuch oder in den Einzelsteuergesetzen verwendet, sind dort aber nicht näher bestimmt. Die Begriffe lassen sich nach folgender Terminologie einteilen²:

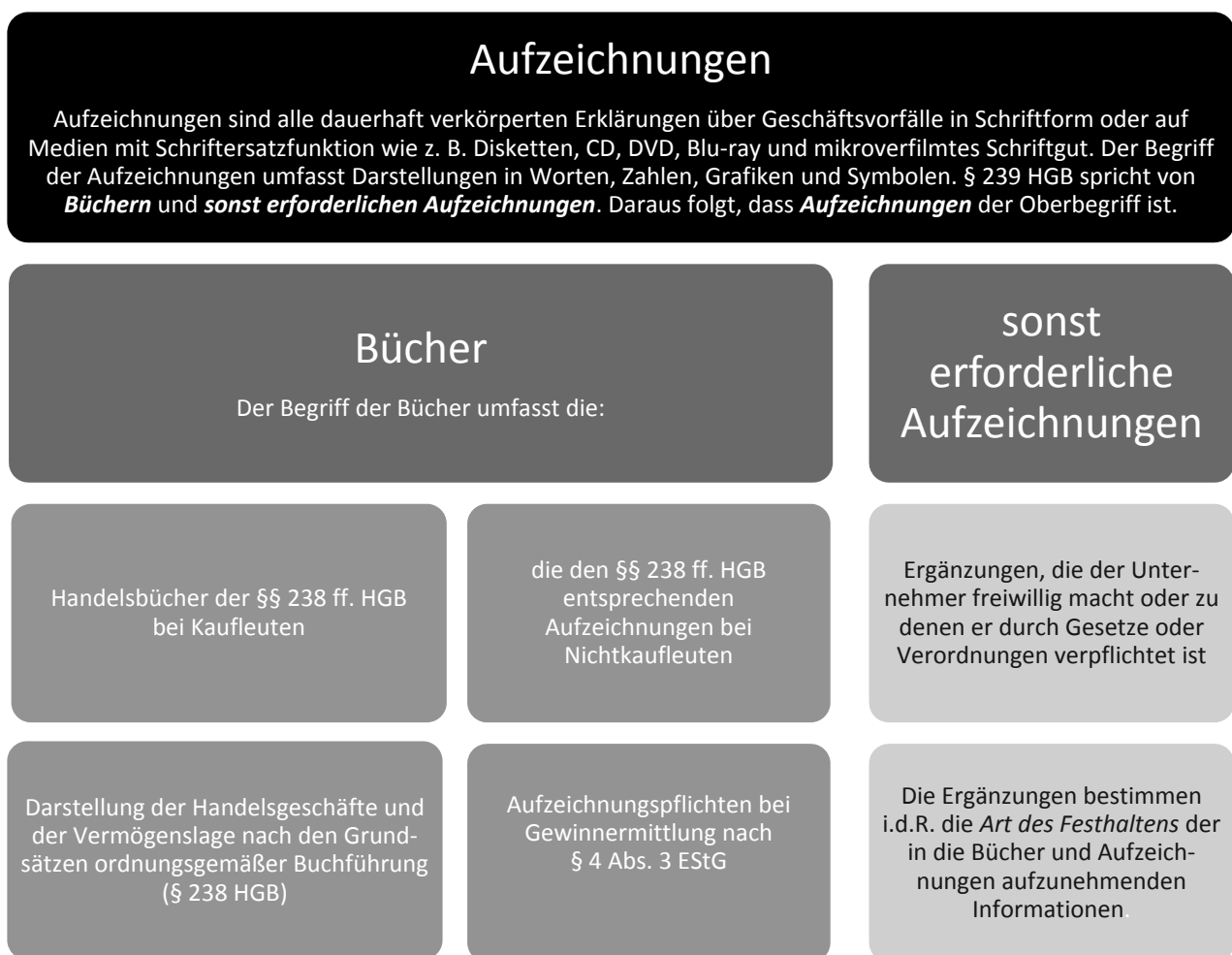


Abb. 3

¹ BFH-Urteil vom 24.06.2009, BStBl II 2010, S. 452; Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 1

² *Drüen* in Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, vor § 140 AO, Rz 9 ff.; Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 1.1

Die unterschiedlichen betrieblichen Abläufe in den einzelnen Unternehmen, die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen sowie die Verschiedenartigkeit der eingesetzten Buchführungs- und Aufzeichnungssysteme lassen nicht zu, die zu führenden und aufzubewahrenden Unterlagen abschließend für alle Unternehmen einheitlich zu definieren. Vielmehr hat *der Steuerpflichtige* Form, Umfang und Inhalt seiner Bücher und Aufzeichnungen unter Berücksichtigung der Erfordernisse seines Betriebs und im Einklang mit den Vorgaben der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung selbst festzulegen¹.

Führt er Aufzeichnungen nach verschiedenen steuerlichen und/ oder außersteuerlichen Rechtsnormen und fasst er diese in *einer* Aufzeichnung zusammen (z.B. nach §§ 238 ff. HGB und nach § 22 UStDV), müssen die zusammengefassten Aufzeichnungen den verschiedenen Zwecken genügen. Erfordern verschiedene Rechtsnormen *gleichartige* Aufzeichnungen, so ist eine mehrfache Aufzeichnung für jede Rechtsnorm separat nicht erforderlich².

4.2 Einteilung der Bücher

In einer Buchführung erfolgt die Erfassung der Geschäftsvorfälle durch chronologisch und sachlich gegliederte Aufzeichnungen in Büchern und Konten. Unterschieden wird in

- Grundbücher
- Hauptbücher
- Nebenbücher
- Hilfsbücher

Der Begriff der Bücher ist *funktional* unter Anknüpfung an die handelsrechtliche Bedeutung zu verstehen. Bücher können ebenso wie sonstige Aufzeichnungen sowohl in *Papierform*³ als auch *digital* auf Datenträgern geführt werden. Bei beiden Alternativen muss sichergestellt sein, dass sämtliche Geschäftsvorfälle nachvollziehbar und nachprüfbar erfasst sind. Dies geschieht durch Gewährleistung der sog. Beleg-, Journal- und Kontenfunktion⁴. Bei der doppelten Buchführung werden die Geschäftsvorfälle zumindest im Grund- und im Hauptbuch erfasst. Jeder Geschäftsvorfall ist hier auf wenigstens zwei Konten dargestellt (Soll- und Habenbuchung).

4.2.1 Grundbücher

Zutreffende Eintragungen in Grundbüchern wie z.B. in Kassenbüchern oder in elektronischen Registrierkassen bewirken eine chronologische Aufzeichnung, d. h. die Erfassung sämtlicher Geschäftsvorfälle in ihrer *zeitlichen Reihenfolge* und materiell mit ihrem richti-

¹ Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tzn. 1, 1.1

² Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 1.1

³ Die äußere Gestalt ist ohne Bedeutung. So kann ein papierbasiertes Kassenbuch als gebundenes Werk ebenso wie in Form einer Loseblattsammlung geführt werden (vgl. Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 1.2).

⁴ s. Kap. 8.1.2 ff.

gen und erkennbaren Inhalt¹. Grundlage der Eintragungen in den Grundbüchern sind die nach Datum sortierten unternehmensinternen und -externen Belege (z.B. Tagesendsummenbons, Rechnungen). Ein bestimmtes Ordnungssystem wird vom Gesetzgeber nicht vorgegeben. In der Praxis erfolgt die Ablage der Belege zumeist chronologisch nach Buchungskreisen (Kasse, Bank, Rechnungseingang, Rechnungsausgang). Auch eine Ablage nach Belegnummern oder in alphabetischer Reihenfolge ist generell zulässig, soweit sich ein sachverständiger Dritter in dem gewählten System in angemessener Zeit zurecht findet.

Grundbücher beinhalten **Grundaufzeichnungen**, in denen Geschäftsvorfälle laufend, zeitgerecht, vollständig und richtig festgehalten werden müssen. Mit ordnungsgemäßen Eintragungen in den Grundbüchern ist gewährleistet, dass der einzelne Geschäftsvorfall nicht verloren geht und noch nach Jahren bis hin zum Beleg zurück identifizierbar und leicht auffindbar ist. Grundbücher dienen damit vorrangig der

- Belegsicherung und der
- Unverlierbarkeit des Geschäftsvorfalles.

>> Praktische Schwierigkeiten, einzelne Geschäftsvorfälle zu erfassen, rechtfertigen keinen Verzicht auf Grundaufzeichnungen². <<

Eine planlose Sammlung und Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen widerspricht den Ordnungsvorschriften. Das würde mit zunehmender Zahl und Verschiedenartigkeit der Geschäftsvorfälle zur Unübersichtlichkeit der Buchführung führen, einen jederzeitigen Abschluss unangemessen erschweren und die Gefahr erhöhen, dass Unterlagen verloren gehen oder später leicht aus dem Buchführungswerk entfernt werden können³.

Durch die zeitnahe und chronologische Aufzeichnung in den Grundbüchern soll zudem verhindert werden, dass sich ein Unternehmer erst im Nachhinein Gedanken darüber machen kann, ob er einen bestimmten Geschäftsvorfall der unternehmerischen oder der privaten Sphäre zuordnet⁴, etwa wenn er erst später erkennen kann, ob der Geschäftsvorfall zu einem Ertrag oder zu einem Verlust führt (z.B. beim An- und Verkauf von Wertpapieren, Edelmetallen oder anderen Wertschwankungen unterliegenden Wirtschaftsgütern).

¹ Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 5.1

² FG Berlin-Brandenburg vom 17.03.2009, EFG 2009, S. 1514 (zur Schwierigkeit der Erfassung von Betriebseinnahmen bei einer überfüllten Tanzveranstaltung)

³ Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 3.2.4

⁴ Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 3.2.3

Nur Grundaufzeichnungen, welche die Belegsicherung und die Unverlierbarkeit jedes einzelnen Geschäftsvorfalles garantieren, erlangen sog. Grundbuch**funktion**. Grundaufzeichnungen sind nicht an ein bestimmtes System gebunden. Jedes System, das die Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig festhält, sodass die Grundaufzeichnung**funktion** erfüllt wird, ist ordnungsmäßig¹. Andernfalls sind die Aufzeichnungen wertlos, sie machen die Buchführung unglaubwürdig und nehmen ihr die Beweiskraft².

>> Grundbücher, welche die an sie geknüpften Funktionen nicht erfüllen, sind wertlos, machen die Buchführung unglaubhaft und nehmen ihr die Beweiskraft. <<

Das wichtigste Grundbuch in bargeldintensiven Betrieben ist das Kassenbuch. Neben dem Kassenbuch häufig verwendete Grundbücher sind Bankbücher für die unbaren Geschäftsvorfälle sowie Rechnungseingangs- und Ausgangsbücher³. Nach § 239 Abs. 4 HGB und § 146 Abs. 5 AO kann die Funktion der Grund(buch)aufzeichnungen auch durch eine geordnete und übersichtliche Ablage von Belegen erfüllt werden⁴. Deshalb können auch Kontoauszüge der Bank als Grundbuch verwendet werden; sie erlangen sog. Grundbuchersatzfunktion. Art und Anzahl der zu verwendenden Grundbücher lassen sich nicht generalisiert festlegen. Die Entscheidung darüber liegt beim Unternehmer, ausgerichtet an der Zweckmäßigkeit und den technischen und organisatorischen Anforderungen des einzelnen Unternehmens.

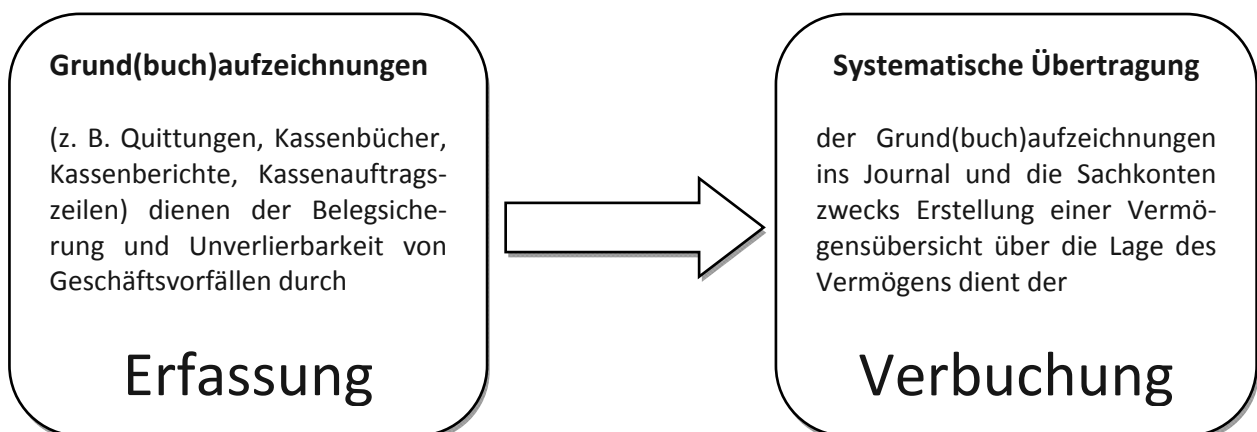


Abb. 4

¹ BFH-Urteil vom 26.03.1968, BStBl II 1968, S. 527; Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 5.1

² BFH-Urteile vom 26.03.1968, BStBl II 1968, S. 527, Rz. 37-40; v. 02.10.1968, BStBl II 1969, S. 157

³ vgl. §§ 143, 144 AO

⁴ Entwurf GoBD vom 09.04.2014, Tz. 3.2.3