

S.752 **Ordnungsgemäße Kassenführung bei der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG**

Faktische Pflicht zur Führung eines Kassenbuchs

Tobias Teutemacher*

In der Praxis kommt es zwischen Steuerberatern und Betriebsprüfern vermehrt zu Diskussionen darüber, wie die Kassenführung bei Unternehmen mit überwiegenden Bargeschäften zu führen ist, wenn diese ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Im Rahmen von Betriebsprüfungen wird bei diesen Unternehmen immer öfter die Kassenführung durch die Betriebsprüfung bemängelt, es kommt zu Zuschätzungen, weil Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nicht eingehalten wurden.

Der Beitrag gibt einen Überblick über die Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Kassenbuchführung und zeigt, warum es faktisch zwingend ist, ein ordnungsgemäßes Kassenbuch bei hohen Barumsätzen auch bei einer 4/3-Rechnung zu führen, um die Kassensturzfähigkeit zu gewährleisten.

Teutemacher, Checkliste für eine ordnungsgemäße Kassenführung, BBK 23/2012 S. 1073 ff. [SAAAE-23904]

Eine Kurzfassung des Beitrags finden Sie hier.

I. Einzelaufzeichnungspflicht und Kassenbuch bei 4/3-Rechnung

Steuerberater verweisen bezüglich der Kassenführung bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG oftmals auf den BFH-Beschluss vom 16. 6. 2006 - X B 57/05¹, wonach diese Steuerpflichtigen nicht verpflichtet sind, ein Kassenbuch zu führen, weil es keine Bestandskonten und somit auch kein Kassenkonto gibt. Zum damaligen Zeitpunkt der Veröffentlichung führte dieser Beschluss zu sehr viel Aufregung. Vertreter der Finanzverwaltung verwiesen in diversen Veröffentlichungen darauf, dass auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung bezüglich der Kassenführung Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten einzuhalten sind².

BFH, Beschluss vom 16. 2. 2006 - X B 57/05[KAAAB-80831]

Tatsächlich ergibt sich für Unternehmer, die überwiegend Umsätze im Bargeldverkehr erwirtschaften, etwa in Gastronomie, Einzelhandel oder Handwerk, eine Einzelaufzeichnungsverpflichtung, nämlich aus § 22 UStG sowie den §§ 63 bis 68 UStDV. Der o. g. BFH-Beschluss stellt klar, dass es sich bei den umsatzsteuerrechtlichen Anforderungen nicht um Aufzeichnungen „nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“ (§ 140 AO) handelt. Aber die Aufzeichnungsverpflichtung aus einem Steuergesetz wirkt, sofern dieses Gesetz keine Beschränkung auf seinen Geltungsbereich

Einzelaufzeichnungsverpflichtung nach dem UStG ...

S.753

* Dipl.-Finanzwirt Tobias Teutemacher schulte in der Finanzverwaltung jahrelang das Erkennen von Manipulationen bei Registrierkassen und PC-Kassensystemen. Er gehört darüber hinaus zum Dozententeam für „Risikomanagement bei Bargeschäften“ bei der Bundesfinanzakademie.

1 BFH, Beschluss vom 16. 2. 2006 - X B 57/05[KAAAB-80831].

2 Vgl. stellvertretend Becker/Wiethölter, Aufzeichnungspflichten beim Einnahmen-Überschuss-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG – Der falsch verstandene Beschluss des BFH vom 16. 2. 2006, StBp 12/2006 S. 377.

enthält oder sich eine solche Beschränkung aus der Natur der Sache ergibt, unmittelbar auch für andere Steuergesetze – und somit auch für das Einkommensteuergesetz³.

Aus den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften in § 22 Abs. 1 Nr. 1 UStG ergibt sich somit auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht – zwar nicht *expressis verbis* aus dem Umsatzsteuergesetz, er lässt sich aber aus dem Zusammenwirken von UStG, UStDV und AO aus den dort genannten Vorschriften herleiten:

... und im Zusammenwirken mit der AO

- ▶ § 63 UStDV ist zu entnehmen, dass die Aufzeichnungen – also auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung – so beschaffen sein müssen, dass es einem sachverständigen Dritten möglich sein muss, sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens und die abziehbaren Vorsteuern verschaffen zu können, um die Grundlagen für die Steuerberechnung festzustellen. Somit gelten die Vorschriften über das Führen von Büchern und Aufzeichnungen der §§ 140 bis 148 AO entsprechend über § 63 Abs. 1 UStDV⁴ – hier insbesondere die §§ 145, 146 und 147 AO.
- ▶ § 145 Abs. 1 Satz 2 AO schreibt vor, dass die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen müssen.
- ▶ § 146 Abs. 1 AO ergänzt, dass Aufzeichnungen auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen sind.
- ▶ Sowohl § 145 AO als auch § 146 AO verweisen in ihrer Überschrift auf „Aufzeichnungen“.

Hinweis:

Das Zusammenwirken dieser Vorschriften führt somit zur Einzelaufzeichnungspflicht, denn nur diese Einzelaufzeichnung gewährleistet eine Prüfung der Geschäftsvorfälle wie gesetzlich gefordert.

Darüber hinaus müssen diese steuerlich zu führenden Aufzeichnungen nach § 145 Abs. 2 und § 146 Abs. 5 Satz 1 AO so angefertigt werden, dass der Zweck, den sie für die Besteuerung erfüllen sollen, erreicht wird⁵. § 22 UStG dient dem Zweck, die an das Finanzamt zu entrichtende Umsatzsteuer zu ermitteln, indem die abziehbare Vorsteuer von der geschuldeten Umsatzsteuer abgezogen wird und sich somit die Zahllast oder der Erstattungsbetrag ergeben. Daraus ergibt sich, dass die Aufzeichnungen, die nach § 22 UStG vorzunehmen sind, auch in der geordneten Ablage von Belegen bestehen können.

Zweck der Besteuerung

In seinem Beschluss vom 16. 2. 2006 - X B 57/05⁶ kam der BFH zu dem Ergebnis, dass in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall diese Anforderung erfüllt ist, wenn der Unternehmer sämtliche Ausgangsrechnungen chronologisch nach dem Tag des Geldeingangs ablegt und in handschriftlich geführten Listen einträgt – auch wenn nur auf den Rechnungen, nicht aber in den angefertigten Listen, zwischen Geldeingang auf dem Bankkonto oder Barzahlung unterschieden wurde.

Geordnete Belegablage

S. 754

Nur bei Vorlage geordneter und vollständiger Belege verdient eine Einnahmen-Überschussrechnung Vertrauen und kann für sich die Vermutung der Richtigkeit in Anspruch nehmen (§ 158 AO, vgl. Abschnitt III). Im Einzelfall kann etwas anderes gelten⁷.

Vertrauensvorschuss

3 BFH, Urteil vom 2. 3. 1982 - VIII R 225/80, BStBl 1984 II S. 504[EAAAA-91943]; BFH, Urteil vom 26. 2. 2004 - XI R 25/02, BStBl 2004 II S. 599[DAAAB-21238]; BFH, Beschluss vom 16. 2. 2006 - X B 57/05[KAAAB-80831]; FG Münster, Urteil vom 23. 6. 2010 - 12 K 2714/06 E, U; Niedersächsisches FG, Urteil vom 8. 12. 2011 - 12 K 389/09[WAAAE-27322].

4 Siehe zu § 22 UStG auch Abschnitt 22.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

5 Sächsisches FG, Beschluss vom 4. 4. 2008 - 5 V 1035/07[MAAAC-78536].

6 BFH, Beschluss vom 16. 2. 2006 - X B 57/05[KAAAB-80831].

Hinweis:

Die Formulierungen im BFH-Beschluss X B 57/05 sowie die Tatsache, dass es sich um einen Beschluss handelt, den der BFH nicht in die amtliche Entscheidungssammlung (BFHE) aufgenommen hat, machen deutlich: Eine einfache Übertragung dieses Sachverhalts auf alle 4/3-Rechner ist sachlich nicht gerechtfertigt, vor allem nicht auf bargeldintensive Branchen wie z. B. Gastronomie, Einzelhandel oder Handwerk. Hierzu liefert der Beschluss keine Anhaltspunkte.

BFH-Beschluss
X B 57/05 ungeeignet
für Verallgemeinerung

II. Kassenbuch oder Kassenbericht bei der Einnahmen-Überschussrechnung zum Nachweis der Kassensturzfähigkeit

In der Praxis ergibt sich gerade bei den Unternehmern, die an eine Vielzahl ihnen unbekannter Personen Waren von geringem Wert verkaufen, das Problem: Wie müssen Bareinnahmen dokumentiert werden, wenn aus tatsächlichen und praktischen Gründen nicht die Möglichkeit besteht, jeden einzelnen Umsatz detailliert zu erfassen?

Wie sollen Unternehmer rechtssicher aufzeichnen?

Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind zwar keine „Bücher“ zu führen, dafür aber Aufzeichnungen und für diese gilt:

- ▶ Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sind einzeln aufzuzeichnen und durch Belege nachzuweisen⁸, denn die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen, § 145 Abs. 1 Satz 2 AO. Die Einzelaufzeichnungen sind auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung grundsätzlich für jeden einzelnen Geschäftsvorfall gesondert vorzunehmen⁹. Zu erfassen sind Inhalt des Geschäfts, Name, Firma und Adresse des Vertragspartners¹⁰. Dies gilt auch bei Bareinnahmen. Ausnahmen lässt der BFH in einer älteren Entscheidung¹¹ nur in den Fällen zu, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, z. B. Brötchen beim Bäcker.
- ▶ Kasseneinnahmen (Bareinnahmen) und Kassenausgaben (Barausgaben) sind täglich aufzuzeichnen, § 146 Abs. 1 Satz 2 AO. Das Wort „sollen“ in der Gesetzesformulierung wird bei bargeldintensiven Betrieben praktisch zum „müssen“, da sonst eine Kassensturzfähigkeit nicht gegeben ist¹².

Betriebseinnahmen einzeln aufzeichnen und mit Belegen nachweisen

Aus „soll“ wird „muss“

Damit die täglichen baren Geschäftsvorfälle fortlaufend, vollständig und richtig aufgezeichnet werden, besteht die Möglichkeit, die Kasseneinnahmen nur in einer Summe in ein als solches auch zu führendes **Kassenbuch** einzutragen. Das Zustandekommen dieser Summe muss dann zusätzlich durch Aufbewahrung der angefallenen Kassenstreifen, Kassenzettel und Bons nachgewiesen werden¹³.

Erzeugung eines Prüfpfads

7 BFH, Urteil vom 15. 4. 1999 - IV R 68/98, BStBl 1999 II S. 481[MAAAA-96537].

8 FG Niedersachsen, Urteil vom 8. 12. 2011 - 12 K 389/09[WAAAA-27322].

9 BFH, Urteil vom 26. 2. 2004 - XI R 25/02, BStBl 2004 II S. 599[DAAAB-21238].

10 BFH, Beschluss vom 16. 2. 2006 - X B 57/05[KAAAB-80831].

11 BFH, Urteil vom 12. 5. 1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 371[JAAAA-90229].

12 So im Ergebnis Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Köln 2014, § 146 AO Rz. 30a in Verbindung mit Rz. 27 zur Kassensturzfähigkeit. Anderer Ansicht Rätke, in: Klein, AO, 12. Aufl., München 2014, § 146 Rz. 28.

13 Sächsisches FG, Beschluss vom 4. 4. 2008 - 5 V 1035/07[MAAAC-78536].

Hinweis:

Wird für die Aufzeichnung der Kasseneinnahmen und Kassenausgaben ein PC-Kassenbuch, z. B. von Agenda oder DATEV, eingesetzt, müssen laufende Festschreibungen durchgeführt werden, damit nachträglich keine Änderungen mehr durchgeführt werden, die die ursprüngliche Eintragung nicht mehr erkennen lassen, siehe § 146 Abs. 4 AO.

Festschreibung der Aufzeichnungen in elektronischen Kassensbüchern notwendig

Bei Einsatz einer **EDV-Registrierkasse**, einer **proprietären Kasse** oder einem **PC-Kassensystem** müssen somit zwingend die Voraussetzungen der BMF-Schreiben vom 26. 11. 2010¹⁴ bzw. vom 9. 1. 1996¹⁵ erfüllt werden. Die Kassensstreifen (= Journalrolle bzw. elektronisches Journal) müssen bei nicht GdPDU-konformen Kassen dann nicht aufbewahrt werden, wenn u. a. ordnungsgemäße, vollständige Tagesendsummenbons aufbewahrt werden¹⁶. Bei GdPDU-konformen Kassensystemen (proprietäre Kassen und PC-Kassensystem) gilt grundsätzlich Einzelaufzeichnungspflicht auf Bon-Ebene, d. h. die Geschäftsvorfälle müssen sich im Einzelnen im System nachvollziehen lassen.

Anforderungen nach den BMF-Schreiben vom 26. 11. 2010 und 9. 1. 1996

Nutzt der Unternehmer in seinem Betrieb eine „**offene Ladenkasse**“ und die Bareinnahmen werden nicht einzeln aufgezeichnet, dann müssen die Bareinnahmen und Barausgaben auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG anhand eines retrograd aufgebauten Kassenberichts nachgewiesen werden. Bei einem ordnungsgemäßen retrograd aufgebauten Kassenbericht ist der geschäftliche Bargeldbestand auszuzählen (= summarische Ermittlung der Bareinnahmen)¹⁷.

Retrograd aufgebauter Kassenbericht

Dieser Kassenbestand stellt eine unentbehrliche Grundlage für die Berechnung der Tageslosung dar¹⁸. Abgezogen werden hiervon zur Ermittlung der Tageseinnahmen der Kassenanfangsbestand (Kassenbestand bei Geschäftsschluss des vorangegangenen Tages) und die durch Eigenbeleg nachgewiesenen Einlagen. Die im Laufe des Tages getätigten Ausgaben und Barentnahmen werden wieder zugerechnet. Auch die Barentnahmen müssen zwingend durch Eigenbeleg nachgewiesen sein.

Grundlage der Tageslosung

Fazit:

Daraus ergibt sich, dass die tägliche Feststellung des tatsächlichen Kassenbestandes („Kassensturz“) auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG unabdingbare Voraussetzung für die Berechnung der Tageslosung und somit für eine ordnungsgemäße Kassenführung ist¹⁹.

III. Folgen nicht ordnungsgemäßer Kassenaufzeichnungen

Grundsätzlich gilt § 158 AO auch für die Aufzeichnungen bei der Einnahmen-Überschussrechnung des Steuerpflichtigen: Diese sind, wenn sie den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden (Vertrauensvorschuss). Den Aufzeichnungen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, insbesondere den Kassenaufzeichnungen, kommt bei Unternehmern, die Umsätze nahezu

Aufzeichnungen

14 BMF, Schreiben vom 26. 11. 2010 - IV A 4 - S 0316/08/10004-07, BStBl 2010 I S. 1342[KAAAD-56752].

15 BMF, Schreiben vom 9. 1. 1996 - IV A 8 - S 0310 - 5/95, BStBl 1996 I S. 34[OAAAA-77205].

16 Siehe Teutemacher, Checkliste für eine ordnungsgemäße Kassenführung, BBK 23/2012 S. 1073 ff.[SAAAE-23904].

17 BFH, Urteil vom 20. 6. 1985 - IV R 41/82[DAAAB-28169].

18 BFH, Urteil vom 1. 10. 1969 - I R 73/66, BStBl 1970 II S. 45[NAAAAB-50568].

19 Kassensturzfähigkeit, vgl. hierzu Rätke, in: Klein, AO, 12. Aufl., München 2014, § 146 Rz. 23; Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Köln 2014, § 146 AO Rz. 27.

ausschließlich über Barverkäufe tätigen, eine besondere Bedeutung zu. Gleiches gilt für Bilanzierer.

Stellt das Finanzamt im Rahmen von Betriebsprüfungen oder Umsatzsteuersonderprüfungen fest, dass in einem Betrieb mit einem überwiegenden Anteil von Barumsätzen aufbewahrungspflichtige Aufzeichnungen wie z. B. Kassenbericht oder Tagesendsummenbons, digitale Grundaufzeichnungen oder die Verfahrensdokumentation nicht vorgelegt werden können, hat dies zur Folge, dass die vorgelegte Einnahmen-Überschussrechnung der Besteuerung nicht mehr zugrunde gelegt werden kann (§ 158 AO). Damit ist die Finanzverwaltung dem Grunde nach berechtigt, nach § 162 AO zu schätzen.

Schätzung dem Grunde nach

S. 756

Die Höhe der Schätzung richtet sich dann nach anderen Kriterien, z. B. Kalkulationsdifferenzen, Auffälligkeiten bei der Vermögens- oder Bargeldverkehrsrechnung. In Fällen, in denen z. B. weder ein Kassenbuch geführt oder ordnungsgemäße Kassentagesberichte erstellt noch Inventuren durchgeführt werden, rechtfertigen diese formellen Buchführungsmängel – auch unabhängig von dem Ergebnis einer Nachkalkulation – eine Hinzuschätzung von bis zu 10 % des erklärten Umsatzes²⁰.

Schätzung der Höhe nach

FAZIT

Auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG sind erhöhte Anforderungen an die Dokumentation der Bargeschäfte zu stellen, weil nur so eine echte Überprüfung der Einnahmen möglich ist, die eventuelle Manipulationen aufdecken kann. In der Praxis sollten die Kassenaufzeichnungen und die Aufbewahrung der Unterlagen – wenn keine Einzelaufzeichnungen geführt werden und die Einnahmen in einer Summe in einem Kassenbericht oder Kassenbuch eingetragen werden – so vorgenommen werden wie bei einem Bilanzierer²¹.

20 Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 26. 3. 2012 - 6 K 2749/11 K,G,U,F [CAAAE-12837]

21 So im Ergebnis auch Rätke, in: Klein, AO, 12. Aufl., München 2014, § 146 Rz. 28 zweiter Absatz am Ende, der schreibt: „Insbesondere bei bargeldintensiven Betrieben sollte Sorgfalt auf vollständige und geordnete Aufzeichnungen verwendet werden, um Streit mit dem Finanzamt zu vermeiden.“

AUTOR



Tobias Teutemacher,

Dipl.-Finanzwirt, schulte in der Finanzverwaltung jahrelang das Erkennen von Manipulationen bei Registrierkassen und PC-Kassensystemen. Er gehört darüber hinaus zum Dozenten-team für „Risikomanagement bei Bargeschäften“ bei der Bundesfinanzakademie.