

Neufassung der Aufzeichnungspflichten im AEAO zu § 146 AO

Kritische Stellungnahme zum BMF-Entwurf

Miriam Wied*

Mit Datum vom 2.2.2018 hat das BMF den Entwurf des beabsichtigten Anwendungserlasses zu § 146 AO an verschiedene Verbände mit der Bitte um Stellungnahme übersendet. Der Versuch einer Klarstellung von in der Praxis aufkommenden Problemen hinsichtlich der Einzelaufzeichnungspflicht schlägt m. E. in Teilen fehl. Nachfolgend ist zunächst der Text des Erlasses nach Textziffern abgedruckt; im direkten Anschluss erfolgt jeweils die kritische Würdigung derselben.

Hülshoff/Wied, Einzelaufzeichnungspflichten bei Bargeschäften, NWB 28/2017 S. 2094 [BAAAG-48821]

1. Allgemeines

1.1 Nur der ordnungsmäßigen Buchführung kommt Beweiskraft zu (§ 158 AO). Verstöße gegen die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 140 bis 147 AO) können z. B. die Anwendung von Zwangsmitteln nach § 328 AO, eine Schätzung nach § 162 AO oder eine Ahndung nach § 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO zur Folge haben. Die Verletzung der Buchführungspflichten ist unter den Voraussetzungen der §§ 283 und 283b StGB (sog. Insolvenzstraftaten) strafbar.

Anmerkung:

Konsequent ist die sprachliche Änderung zu den Verstößen gegen die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen, die zuvor nur als Buchführungsvorschriften bezeichnet waren.

Eckert, Aufzeichnungspflichten, Lexikon [AAAAG-61326]

1.2 Zu den Begriffen „vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet und unveränderbar“ vgl. Rz. 36 bis 60 des BMF-Schreibens vom 14.11.2014, BStBl 2014 I S. 1450.

Anmerkung:

Dieser Absatz ist überflüssig, da er lediglich einen Verweis auf die im BMF-Schreiben vom 14.11.2014¹ genannten Begriffe „vollständig, richtig, zeitgerecht, geordnet sowie unveränderbar“ darstellt. Hinzu kommt, dass der Begriff „unveränderbar“ nicht dem im Gesetz aufgeführten Zweck entspricht. Hier heißt es in § 146 Abs. 4 AO nämlich wörtlich:

„(4) Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht

Steinberg, Fokus: GoBD – Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten, NWB-BB 5/2017 S. 135 [UAAAG-43265]

* Miriam Wied ist Sachbearbeiterin in der OFD NRW. Der Beitrag wurde in nicht dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt allein die persönliche Meinung der Autorin wieder.

1 BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450 [HAAAE-37193].

vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.“

Insofern müsste der Begriff „unveränderbar“ in „nachvollziehbar veränderbar“ umbenannt werden.

1.3 Es ist Aufgabe des Steuerpflichtigen, seine aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Unterlagen (Daten) keine gesetzlich geschützten Bereiche tangiert werden können, zum Beispiel bei Rechtsanwälten, Steuerberatern, Ärzten usw.

Anmerkung:

Dieser neu eingefügte Absatz könnte Anlass zu Verwirrung geben. Wird im ersten Teilsatz noch von aufbewahrungspflichtigen Unterlagen gesprochen (zu denen m. E. auch elektronische Unterlagen gehören), spricht der zweite Teilsatz von „steuerlich relevanten Unterlagen (Daten)“ und lässt den aufmerksamen Leser darüber grübeln, ob mit „steuerlich relevanten Unterlagen“ hier nur Daten gemeint sein sollen. Insgesamt wird dieser Punkt daher zu präzisieren sein. Unglücklich ist außerdem der spätestens mit dem BMF-Schreiben vom 14.11.2014² abgeschaffte Begriff der „steuerlich relevanten Daten“. Das BMF sollte vielmehr bemüht sein, einen einheitlichen Sprachgebrauch zu verwenden und hier mithin auf die Bezeichnung „aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtige Unterlagen“ auszuweichen.

Verwendung veralteter Begriffe

1.4 Buchführungspflichtige Steuerpflichtige haben für Bargeldbewegungen ein Kassenbuch (ggf. in der Form aneinandergereihter Kassenberichte) zu führen.

Anmerkung:

Dieser Hinweis ist m. E. überflüssig, da hinlänglich bekannt.

2. Einzelaufzeichnungspflicht (§ 146 Abs. 1 AO)

Anmerkung:

In Abschnitt 2 wird nun auf die Einzelaufzeichnungspflicht eingegangen, die mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22.12.2016 (BGBl 2016 I S. 3152) erstmals, aber lediglich klarstellend ins Gesetz aufgenommen wurde.

Becker, Das Kassengesetz auf dem Gabentisch – und was nun?, BBK 3/2017 S. 116 [OAAAG-35906]

2.1 Grundsätze der Einzelaufzeichnung

2.1.1 Aufzeichnungen (z. B. nach §§ 238 ff. HGB und nach § 22 UStG) müssen unterschiedlichen steuerlichen Zwecken genügen. Erfordern verschiedene Rechtsnormen gleichartige Aufzeichnungen, so ist eine mehrfache Aufzeichnung für jede Rechtsnorm nicht erforderlich (vgl. Rz. 13 des BMF-Schreibens vom 14.11.2014, BStBl 2014 I S. 1450). Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung gilt

2 BMF, Schreiben v. 14.11.2014 - IV A 4 - S 0316/13/10003, BStBl 2014 I S. 1450 [HAAAE-37193].

demnach unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Hinsichtlich der Aufzeichnungspflichten bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.7.

2.1.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles unmittelbar nach seinem Abschluss und in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts, seiner Entstehung und Abwicklung und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Vertragspartners. Dies gilt auch für Bar-einnahmen und für Barausgaben (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 371). Die vorgenannten Grundsätze gelten für jeden, der eine gewerbliche, berufliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit selbständig ausübt. Der Umstand der sofortigen Zahlung rechtfertigt keine Ausnahme (vgl. BFH-Urteil vom 26.2.2004 - XI R 25/02, BStBl 2004 II S. 599).

Anmerkung:

Die Punkte 2.1.1 und 2.1.2 halte ich für gut gelungen, da endlich einmal offiziell klargestellt wird, aus welchen außersteuerlichen und steuerlichen Grundlagen die Einzelaufzeichnungspflicht sowohl für bilanzierende Unternehmer als auch für Unternehmer, die ihren Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermitteln, hergeleitet wurde und wird. Zusätzlich wird klargestellt, dass Geschäftsvorfälle unmittelbar nach ihrem jeweiligen Abschluss festzuhalten sind. Die Divergenz zur § 2 Nr. 1 der KassenSichV³ soll hier einmal unbeachtet bleiben.

Rätke, Gibt es eine Aufzeichnungspflicht für die Kasse bei der EÜR?, BBK 21/2017 S. 1009 [FAAAG-60643]

2.1.3 Die Grundaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass sie jederzeit eindeutig in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können. Zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar zu der Entstehung des jeweiligen Geschäftsvorfalles aufzuzeichnen sind der verkaufte, eindeutig bezeichnete Artikel, der endgültige Einzelverkaufspreis, der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag, vereinbarte Preisminderungen, die Zahlungsart, das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes sowie die verkaufte Menge bzw. Anzahl. Eine Verpflichtung zur einzelnen Verbuchung (im Gegensatz zur Aufzeichnung) eines jeden Geschäftsvorfalles besteht dagegen nicht. Werden der Art nach gleiche Waren mit demselben Einzelverkaufspreis in einer Warengruppe zusammengefasst, wird dies nicht beanstandet, sofern die verkaufte Menge bzw. Anzahl ersichtlich bleibt. Dies gilt entsprechend für Dienstleistungen.

Anmerkung:

Punkt 2.1.3 ist zu schwammig formuliert: Während im gut gelungenen Punkt zuvor von der unmittelbaren Aufzeichnung eines jeden Geschäftsvorfalles gesprochen wird, dürfen die Grundaufzeichnungen offenbar „zeitnah, d. h. möglichst unmittelbar“ aufgezeichnet werden. Dies beinhaltet einen nicht verständlichen Widerspruch und wird in der Praxis zu einigen Diskussionen über die Interpretation von „zeitnah“ und „möglichst unmittelbar“ führen, die im vorherigen Punkt eigentlich bereits klargestellt war.

Was bedeutet „zeitnah“?

3 Verordnung zur Bestimmung der technischen Anforderungen an elektronische Aufzeichnungs- und Sicherungssysteme im Geschäftsverkehr (Kassensicherungsverordnung – KassenSichV) v. 26.9.2017, BGBl 2017 I S. 3515.

Inwiefern die für die Aufzeichnungen notwendigen Informationen wie eindeutige Artikelbezeichnung, der endgültige Einzelverkaufspreis, der dazugehörige Umsatzsteuersatz und -betrag, vereinbarte Preisminderungen, die Zahlungsart, das Datum und der Zeitpunkt des Umsatzes sowie die verkaufte Menge bzw. Anzahl einen zeitlichen Aufschub (im Gegensatz zum Geschäftsvorfall) erhalten sollen, bleibt in meinen Augen unverständlich, da genau diese Angaben zur Beschreibung eines Geschäftsvorfalles zwingender Bestandteil sind. Ebenfalls wird als Geschäftsvorfall nicht eine ausgeführte Dienstleistung beschrieben, sondern lediglich ein Warenverkauf erwähnt. Die im letzten Satz aufgeführte Gleichbehandlung für Dienstleistungen kann m. E. auch nur für den direkt vorherigen Satz gelesen werden. Auch hier erscheint mir eine andere Formulierung zielführender.

Formulierungen nicht eindeutig

2.1.4 Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung gilt grundsätzlich unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder eine offene Ladenkasse verwendet. Ein elektronisches Aufzeichnungssystem ist die zur elektronischen Datenverarbeitung eingesetzte Hardware und Software, die elektronische Aufzeichnungen zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen und somit Grundaufzeichnungen erstellt. Welche dieser elektronischen Aufzeichnungssysteme zusätzlich die besonderen Anforderungen des § 146a AO erfüllen müssen (Pflicht zur Aufzeichnung anderer Vorgänge, Schutz durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung), bestimmt sich nach § 1 KassenSichV. Als offene Ladenkasse gelten eine summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel.

Anmerkung:

Während sich einleitend dankenswerterweise eine nachvollziehbare Definition für elektronische Aufzeichnungssysteme befindet, halte ich die im letzten Satz versuchte Definition hinsichtlich der offenen Ladenkasse für nicht gelungen, da zwar richtig, aber schwer verständlich. Gerade im Bereich der offenen Ladenkasse gibt es häufig die Verwechslung der Aufzeichnungsart (z. B. mittels einer offenen Ladenkasse) mit der Ermittlung der Bareinnahmen (Einzelaufzeichnungspflicht oder Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht). Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung steht nämlich vor Auswahl des Aufzeichnungsmittels. Gibt es beispielsweise eine Einzelaufzeichnungspflicht für einen bestimmten Steuerpflichtigen, kann er dem nicht entgehen, nur weil er eine offene Ladenkasse nutzt und hierdurch meint, eine summarische und retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sei hierdurch zulässig. Gerade dieses Missverständnis führt in der Praxis häufig zu Irritationen und schlussendlich nicht selten zur Verwerfung der Buchführung (Beweiskraft der Buchführung gemäß § 158 AO wird widerlegt), weil einer Einzelaufzeichnungspflicht durch z. B. Kassenberichte ohne weitere Aufzeichnungen nicht nachgekommen wurde.

Definition der offenen Ladenkasse fraglich

Becker, Die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) – Eine vertane Chance, BBK 17/2017 S. 803 [ZAAAG-54729]

2.1.5 Branchenspezifische Mindestaufzeichnungspflichten und Zumutbarkeitsgesichtspunkte sind zu berücksichtigen. Es wird z. B. nicht beanstandet, wenn in einem Einzelhandelsgeschäft oder einem vergleichbaren Dienstleistungsunternehmen mit hohem Anteil an Laufkundschaft die Mindestangaben zur Nachvollziehbarkeit des Geschäftsvorfalles (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.3) einzeln aufgezeichnet werden, nicht jedoch die Kundendaten, da diese im Regelfall im typischen Einzelhandel nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles benötigt werden (vgl. Rz. 37 des BMF-Schreibens vom 14.11.2014, BStBl 2014 I S. 1450). Dies gilt auch, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem eine Kundenerfassung und Kundenverwaltung zulässt, die Kundendaten aber tatsächlich nicht oder nur teilweise erfasst werden. Soweit Aufzeichnungen

über Kundendaten aber tatsächlich geführt werden, sind sie aufbewahrungspflichtig, sofern dem nicht gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.

Anmerkung:

Während ich die Klarstellung hinsichtlich der Aufzeichnung der Kundendaten für noch gelungen erachte, halte ich einen Hinweis auf die Notwendigkeit der Aufbewahrung bei der tatsächlich vorgenommenen Aufzeichnung von Kundendaten für ebenso überflüssig, wie den Hinweis, „sofern dem nicht gesetzliche Vorschriften entgegenstehen“. Dass in einigen Branchen datenschutzrechtliche Belange zu berücksichtigen sind (z. B. im Hotelgewerbe o. Ä.), braucht der speziellen Anforderungen wegen nicht im Anwendungserlass der AO erwähnt zu werden.

Ausführungen ohne
Mehrwert

2.1.6 Wird zur Erfassung von aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfällen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet und fällt dieses aus (z. B. Stromausfall, technischer Defekt), ist während dieser Zeit eine Aufzeichnung auf Papier zulässig. Die Ausfallzeit des elektronischen Aufzeichnungssystems ist zu dokumentieren und soweit vorhanden durch Nachweise zu belegen (z. B. Rechnung über Reparaturleistung).

2.1.7 Der Grundsatz der Einzelaufzeichnungspflicht gilt auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Nach § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 AO müssen die Aufzeichnungen so geführt werden, dass sie dem konkreten Besteuerungszweck entsprechen (vgl. Rz. 25 des BMF-Schreibens vom 14.11.2014, BStBl 2014 I S. 1450). Eine ordnungsgemäße Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG setzt voraus, dass die Höhe der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben durch geordnete und vollständige Belege nachgewiesen wird (BFH-Urteil vom 15.4.1999 - IV R 68/98, BStBl 1999 II S. 481). Ist die Einzelaufzeichnungspflicht nicht zumutbar, muss die Einnahmeermittlung nachvollziehbar dokumentiert und überprüfbar sein.

2.2 Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht aus Zumutbarkeitsgründen

2.2.1 Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen (BFH-Urteil vom 12.5.1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 371). Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Anmerkung:

Dieser Absatz beschäftigt sich mit der technischen, betriebswirtschaftlichen und praktischen Unmöglichkeit⁴ zur Aufzeichnung von einzelnen Geschäftsvorfällen und stellt hierdurch im Prinzip auf die offene Ladenkasse bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von unbekannten Personen ab (vgl. § 146 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO). Genau diese Annahme wird im nachfolgenden Absatz 2.2.2 erneut aufgegriffen. Insofern halte ich Punkt 2.2.1 für ebenfalls überflüssig.

Inhaltliche Doppelungen

2.2.2 Bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung gilt die Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO aus Zumutbarkeitsgründen nicht,

4 BFH, Urteil v. 12.5.1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 371 [JAAAA-90229].

wenn kein elektronisches Aufzeichnungssystem, sondern eine offene Ladenkasse verwendet wird (§ 146 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO, vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.4). Wird hingegen ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, gilt die Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen nach § 146a Abs. 3 AO i. V. mit der KassenSichV mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen sind.

Anmerkung:

Die Klarstellung in diesem Absatz halte ich für notwendig und erforderlich, da die Ausführungen in § 146 Abs. 1 Sätze 3 und 4 AO diesbezüglich Interpretationsspielraum ließen, wenn man nicht den gewollten Zweck der gesetzlichen Regelung aus der Gesetzesbegründung erfahren könnte.

Klarstellung der gesetzlichen Regelung

2.2.3 Werden eines oder mehrere elektronische Aufzeichnungssysteme verwendet, sind diese grundsätzlich zur Aufzeichnung sämtlicher Erlöse zu verwenden. Ist für einen räumlich oder organisatorisch eindeutig abgrenzbaren Bereich aus technischen Gründen oder aus Zumutbarkeitserwägungen eine Erfassung über das vorhandene elektronische Aufzeichnungssystem nicht möglich, wird es nicht beanstandet, wenn zur Erfassung dieser Geschäftsvorfälle eine offene Ladenkasse verwendet wird. Soweit der Steuerpflichtige mehrere Geschäftskassen führt, sind die Anforderungen an die Aufzeichnung von baren und unbaren Geschäftsvorfällen für jede einzelne Sonder- und Nebenkasse zu beachten. § 146 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 AO bleiben hiervon unberührt.

2.2.4 Liegen Einzeldaten einer Waage (Artikel, Gewicht bzw. Menge und Preis der Ware) einem aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Geschäftsvorfall zugrunde, sind diese einzeln aufzuzeichnen und aufzubewahren. Werden diese Einzeldaten unter Berücksichtigung von § 146 Abs. 4 AO zusätzlich in einem elektronischen Kassensystem aufgezeichnet, wird es nicht beanstandet, wenn die Einzeldaten der Waage nicht zusätzlich aufbewahrt werden. Verwendet der Steuerpflichtige eine offene Ladenkasse sowie eine Waage, die lediglich das Gewicht und/oder den Preis anzeigt und über die Dauer des einzelnen Wiegevorgangs hinaus über keine Speicherfunktion verfügt, wird es unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO nicht beanstandet, wenn die o. g. Einzeldaten der Waage nicht aufgezeichnet werden. Erfüllt die Waage hingegen die Voraussetzung einer elektronischen Registrierkasse, ist die Verwendung einer offenen Ladenkasse unzulässig.

2.2.5 Von einem Verkauf von Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen ist auszugehen, wenn nach der typisierenden Art des Geschäftsbetriebs alltäglich Barverkäufe an namentlich nicht bekannte Kunden getätigt werden (vgl. BFH-Urteile vom 12.5.1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 371, und vom 16.12.2014 - X R 29/13, BFH/NV 2015 S. 790). Dies setzt voraus, dass die Identität der Käufer für die Geschäftsvorfälle regelmäßig nicht von Bedeutung ist. Unschädlich ist, wenn der Verkäufer aufgrund außerbetrieblicher Gründe tatsächlich viele seiner Kunden namentlich kennt.

Anmerkung:

Die Formulierung im letzten Satz dieses Absatzes halte ich für unglücklich. M. E. ist es unerheblich, ob der Verkäufer aufgrund betrieblicher Gründe (z. B. Stammkundschaft) Kunden tat-

Namen der Kunden von Belang?

sächlich namentlich kennt. Eine Differenzierung mit außerbetrieblich bekannten Personen macht hier weder Sinn noch ist diese Differenzierung durch Betriebsprüfer überprüfbar.

2.2.6 Die Zumutbarkeitsüberlegungen, die der Ausnahmeregelung nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO zugrunde liegen, sind grundsätzlich auch auf Dienstleistungen übertragbar. Es wird vor diesem Hintergrund nicht beanstandet, wenn diese Ausnahmeregelung auf Dienstleistungen angewendet wird, die an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung erbracht werden (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.2.5) und kein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet wird. Hierbei muss der Geschäftsbetrieb auf eine Vielzahl von Kundenkontakten ausgerichtet und der Kundenkontakt des Dienstleisters und seiner Angestellten im Wesentlichen auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang beschränkt sein. Einzelaufzeichnungen sind dagegen zu führen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann. Auf die Aufzeichnungserleichterung können sich Dienstleister – wie auch Einzelhändler – aber insoweit nicht berufen, als tatsächlich Einzelaufzeichnungen geführt werden (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.2 und Nr. 2.1.3). Die Mindestanforderungen an eine offene Ladenkasse (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 3.2) bleiben unberührt.

Einzelaufzeichnungen sind dagegen zu führen, wenn der Kundenkontakt in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann. Auf die Aufzeichnungserleichterung können sich Dienstleister – wie auch Einzelhändler – aber insoweit nicht berufen, als tatsächlich Einzelaufzeichnungen geführt werden (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.2 und Nr. 2.1.3).

Anmerkung:

Dieser Absatz entbehrt m. E. jeglicher Grundlage. Die im Gesetz genannte Einschränkung auf Waren ist eindeutig und scheint (zwar nicht ganz konsequent) dem BFH-Urteil vom 12.5.1966⁵ entnommen. Auch hier ging es eindeutig um die Lieferung von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung. Eine Erweiterung auf Dienstleistungen ist m. E. durch ein BMF-Schreiben nicht möglich. Hierdurch würde das Gesetz erweitert und die klar ausgedrückte Einschränkung auf den Warenverkauf ad absurdum geführt. Schließlich ist die redaktionelle Doppelung der Sätze 3 und 4 zu korrigieren.

BMF contra Gesetz und
Rechtsprechung

Inhaltliche Doppelung

3. Aufzeichnungspflichten bei Verwendung einer offenen Ladenkasse

3.1 Es besteht keine gesetzliche Pflicht zur Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems.

3.2 Einzelaufzeichnungen können durch die vollständige und detaillierte Erfassung (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.1.2 und 2.1.3) aller baren Geschäftsvorfälle in Form eines Kassenbuches erfolgen. Wird ein Kassenbericht zur Ermittlung der Tageslosung verwendet, kann die Einzelaufzeichnung auch durch die geordnete (z. B. nummerierte) Sammlung aller Barbelege gewährleistet werden.

3.3 Besteht aus Zumutbarkeitsgründen keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung (vgl. AEAO zu § 146, Nr. 2.2.2) müssen die Bareinnahmen zumindest anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden. Hierbei ist stets vom gezählten Kassenendbestand des jeweiligen Geschäftstages auszu-

⁵ BFH, Urteil v. 12.5.1966 - IV 472/60, BStBl 1966 III S. 371 [JAAAA-90229].

gehen. Von diesem Kassenendbestand werden der Kassenendbestand bei Geschäftsschluss des Vortages sowie die durch Eigenbeleg zu belegenden Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbeleg nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen. Ein so genanntes „Zählprotokoll“ (Auflistung der genauen Stückzahl vorhandener Geldscheine und -münzen) ist nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 16.12.2016 - X B 41/16, BFH/NV 2017 S. 310), erleichtert jedoch den Nachweis des tatsächlichen Auszahlens.

3.4 Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. Werden Kasseneinnahmen und Kassenausgaben ausnahmsweise erst am nächsten Geschäftstag aufgezeichnet, ist dies noch ordnungsgemäß, wenn zwingende geschäftliche Gründe einer Aufzeichnung noch am gleichen Tag entgegenstehen und aus den Aufzeichnungen und Unterlagen sicher entnommen werden kann, wie sich der sollmäßige Kassenbestand entwickelt hat (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.1974 - I R 216/72, BStBl 1974 II S. 96). Kassenaufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass ein sachverständiger Dritter jederzeit in der Lage ist, den Sollbestand mit dem Istbestand der Geschäftskasse zu vergleichen (BFH-Urteil vom 20.9.1989 - X R 39/87, BStBl 1990 II S. 109).

3.5 Die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten bleiben unberührt.

4. Verzögerungsgeld (§ 146 Abs. 2b AO)

Die Festsetzung eines Verzögerungsgelds nach § 146 Abs. 2b AO in Zusammenhang mit Mitwirkungsverstößen im Rahmen von Außenprüfungen ist nicht auf Fälle beschränkt, bei denen die elektronische Buchführung im Ausland geführt und/oder aufbewahrt wird. Eine mehrfache Festsetzung eines Verzögerungsgelds wegen fortdauernder Nichtvorlage derselben Unterlagen ist jedoch nicht zulässig (BFH-Beschlüsse vom 16.6.2011 - IV B 120/10, BStBl 2011 II S. 855, und vom 28.6.2011 - X B 37/11, BFH/NV 2011 S. 1833). Wird die Verpflichtung nach Festsetzung des Verzögerungsgelds erfüllt, so ist der Vollzug nicht einzustellen.

5. DV-gestützte Buchführung und Aufzeichnungen (§ 146 Abs. 5 AO)

§ 146 Abs. 5 AO enthält die gesetzliche Grundlage für die sog. „Offene-Posten Buchhaltung“ sowie für die Führung der Bücher und sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf maschinell lesbaren Datenträgern (z. B. Magnetplatten, Magnetbänder, CD, DVD, Blu-ray-Disk, Flash-Speicher). Bei einer Buchführung auf maschinell lesbaren Datenträgern (DV-gestützte Buchführung) müssen die Daten unverzüglich lesbar gemacht werden können. Es wird nicht verlangt, dass der Buchungsstoff zu einem bestimmten Zeitpunkt (z. B. zum Ende des Jahres) lesbar gemacht wird. Er muss ganz oder teilweise lesbar gemacht werden, wenn die Finanzbehörde es verlangt (§ 147 Abs. 5 AO).

Dies gilt sinngemäß auch für sonst erforderliche Aufzeichnungen. Wer seine Bücher oder sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf maschinell lesbaren Datenträgern führt, hat die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff – GoBD – (BMF-Schreiben vom 14.11.2014, BStBl 2014 I S. 1450) zu beachten.

AUTORIN

Miriam Wied,

Steueramtsrätin Dipl.-Finw. (FH), ist Sachbearbeiterin im Referat für Amtsbetriebsprüfung und LSt-Außenprüfungsdienste bei der OFD Nordrhein-Westfalen. In ihren Zuständigkeitsbereich fallen die Buchführungs- und Aufzeichnungsvorschriften der §§ 140 bis 148 und 158 AO.

Fundstelle(n):

BBK Online Beitrag 2018

[LAAAG-75458]