

74

AO ■ ESt ■ USt

Anforderungen an die Aufzeichnung der Bareinnahmen bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

AO §§ 140 ff., 146, 158, 162, 200 ■ EStG § 4 Abs. 3 ■ UStG § 22

Die Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG bestimmt im Grundsatz nur die Art der Gewinnermittlung, enthält selbst aber keine Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen. Ergibt sich eine solche Verpflichtung aus anderen Gesetzen? Wie müssen die Aufzeichnungen beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit möglich ist, sich einen Überblick über die Umsätze des Unternehmens zu verschaffen? Unter welchen Voraussetzungen darf das Finanzamt schätzen?

Sachverhalt

A betreibt eine Gaststätte mit Abgabe von kalten Speisen. Den Gewinn ermittelt er durch Einnahmenüberschussrechnung. Er führt eine offene Ladenkasse und erstellt eine Kladde, in der die Tageseinnahmen handschriftlich mit Bleistift eingetragen werden. Dabei hat er mehrmals Eintragungen ausradiert und durch andere Zahlen ersetzt. Ursprungsaufzeichnungen über die Ermittlung der Tageseinnahmen liegen nicht vor. Die erklärten Rohgewinnaufschlagsätze von ca. 190 % liegen am unteren Rand der Richtsatzsammlung. Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 führte der Prüfer eine sachgerechte Nachkalkulation durch. Da A die Preislisten für die Prüfungsjahre nicht vorlegte, kalkulierte der Prüfer mit den aktuellen Preisen. Die Kalkulationsdifferenz betrug ca. 24.000 Euro jährlich. Das Finanzamt nahm – dem Prüfer folgend – eine Zuschätzung i. H. von jährlich 16.000 Euro vor. Im Einspruchsverfahren trägt A vor, das Finanzamt sei nicht zur Schätzung berechtigt, da er bei der (vereinfachten) Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG lediglich die Tageseinnahmen aufzeichnen müsse.

Frage

1. Besteht eine Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einnahmen?
2. Muss A ein Kassenbuch führen?
3. Wie sind die Aufzeichnungen zu führen?
4. Wie kann die vollständige Einnahmenerfassung dokumentiert werden?

5. Ist die Schätzung des Finanzamts gerechtfertigt
 - a) dem Grunde nach?
 - b) der Höhe nach?

Antwort

1. Die Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einnahmen ergibt sich aus § 22 UStG.
2. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG besteht keine Pflicht zum Führen eines Kassenbuchs.
3. A muss die Bareinnahmen und -ausgaben täglich persönlich aufzeichnen. Er hat die Belege aufzubewahren, aus der sich die Ermittlung der Bareinnahmen und -ausgaben ergibt.
4. Bei der offenen Ladenkasse können die Bareinnahmen durch ordnungsgemäße Kassenberichte dokumentiert werden.
5. a) Die Schätzung ist dem Grunde nach gerechtfertigt. Die Befugnis zur Schätzung ergibt sich aufgrund von Mängeln in der Aufzeichnung der Tageseinnahmen sowie aufgrund des Ergebnisses der Nachkalkulation.
 - b) Die Schätzung ist der Höhe nach gerechtfertigt, da ein Abschlag für alle Unsicherheiten vorgenommen wurde.

Begründung

*Aufzeichnungs-
verpflichtung
nach UStG*

Zu 1: Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG können Stpfl., die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen und die auch freiwillig keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben als Gewinn ansetzen. Die Vorschrift enthält keine Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen und/oder der Betriebsausgaben. Eine Verpflichtung ergibt sich jedoch aus § 22 UStG i. V. m. §§ 63 bis 68 UStDV. Die Aufzeichnungsverpflichtung aus einem Steuergesetz wirkt, sofern dieses Gesetz keine Beschränkung auf seinen Geltungsbereich enthält, unmittelbar auch für andere Steuergesetze, somit hier auch für das Einkommensteuergesetz.¹

*Kein Kassenbuch
erforderlich*

Zu 2: Weder § 22 UStG noch die UStDV enthalten eine Regelung, dass Bareinnahmen in einem Kassenbuch aufzuzeichnen sind. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gibt es keine Bestandskonten und somit auch kein Kassenkonto. Vereinnahmtes Geld wird sofort Privatvermögen. Die Feststellung eines Kassenbestands, für den bei

¹ BFH vom 26.02.2004 (BStBl 2004 II S. 599).

der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich ein Kassenbuch erforderlich ist, kommt hier nicht in Betracht.²

Zu 3: Nach § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 AO müssen die Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen (§ 22 UStG) vorzunehmen sind, so geführt werden, dass sie dem konkreten Besteuerungszweck genügen. Der Nachweis der vollständigen Erfassung der Betriebseinnahmen kann daher auch durch eine geordnete Belegsammlung erbracht werden, wenn diese ebenso wie Kassenaufzeichnungen nachgeprüft werden kann. Eine ordnungsgemäße Überschussrechnung setzt voraus, dass die Höhe der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben durch Belege nachgewiesen wird.³ Es muss eine Überprüfung in entsprechender Anwendung der §§ 140 bis 147 AO möglich sein. Das setzt eine tägliche Aufzeichnung voraus⁴ und bedingt regelmäßig, dass der Stpfl. die Aufzeichnungen selbst führen muss. Es reicht nicht aus, wenn er die Kassenbelege nur sammelt und sie dann dem Steuerberater übergibt, der die Zahlen dann zeitlich später aufzeichnet. Außerdem sind die Einnahmen grundsätzlich einzeln aufzuzeichnen. Dem Grundsatz nach gilt das auch für Bareinnahmen. Aus Gründen der Zumutbarkeit und Praktikabilität (Vielzahl von einzelnen Geschäften mit geringem Wert) besteht die Pflicht zur Einzelaufzeichnung jedoch nicht für Einzelhändler (und vergleichbare Berufsgruppen), die im Allgemeinen Waren an ihnen der Person nach unbekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen.⁵ Diese müssen nur die Tageseinnahmen festhalten. A gehört zu diesem Personenkreis.

*Aufzeichnung der
Tageseinnahmen
reicht aus*

Gerade in den Fällen, in denen – wie hier – dem Stpfl. eine Einzelaufzeichnungspflicht nicht zugemutet werden kann, muss die Einnahmeermittlung aber nachvollziehbar dokumentiert und überprüfbar sein. Die Aufzeichnungen müssen so beschaffen sein, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmers zu erhalten (§ 63 Abs. 1 UStDV). Auch wenn keine Pflicht zum Führen eines Kassenbuchs besteht, trägt der Einnahmeüberschussrechner das Risiko, dass das Finanzamt wegen nicht hinreichender Aufzeichnungen die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann und deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 162 AO erfüllt sind. Die Aufbewahrung aller Belege und die Nachvollziehbarkeit der erklärten Einnahmen anhand der Aufzeich-

2 BFH vom 16.02.2006 X B 57/05 (BFH/NV 2006 S. 940).

3 BFH vom 07.02.2008 X B 189/07.

4 BFH vom 22.02.1973 (BStBl 1973 II S. 480).

5 BFH vom 12.05.1966 (BStBl 1966 III S. 372).

nungen ist im Regelfall notwendige Voraussetzung für den Schluss, dass die Betriebseinnahmen vollständig erfasst und die geltend gemachten Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind.⁶

Eine bloße handschriftliche Liste der täglichen Umsätze ohne Aufbewahrung weiterer Belege kann nicht als ordnungsgemäße Aufzeichnung der Betriebseinnahmen anerkannt werden.⁷ Aus der von A erstellten Kladde ist nicht ersichtlich, wann und auf welche Weise die jeweiligen Tagesumsätze ermittelt worden sind. Die erklärten Tagesumsätze bestehen nur aus einer Zahl, deren Herkunft und Richtigkeit nicht nachprüfbar ist.

Zu 4: Um den Anforderungen an eine nachvollziehbare und überprüfbare Dokumentation der Betriebseinnahmen gerecht zu werden, muss der Stpfl. bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zeitnahe Aufzeichnungen führen, die über eine bloße Belegsammlung hinausgehen.⁸ Beim Einsatz von Registrierkassen kann dies durch die Erstellung und Aufbewahrung der Tagesendsummenbons („Z-Bons“) erfolgen. Führt der Unternehmer – wie hier A – eine offene Ladenkasse, können die Bareinnahmen anhand eines Kassenberichts nachgewiesen werden, in dem sie mit dem Anfangs- und Endbestand der Kasse abgestimmt werden. Für die Anfertigung eines Kassenberichts ist der geschäftliche Bargeldendbestand auszuzählen. Der Kassenbestand ist sodann rechnerisch um die belegmäßig festgehaltenen Entnahmen und Ausgaben zu erhöhen und um die dokumentierten Einlagen zu mindern. Anschließend ist der Bargeldanfangsbestand abzuziehen, sodass sich die Tageseinnahme ergibt.⁹

Zu 5 a: Nach § 162 Abs. 2 Satz 1 AO ist insbesondere zu schätzen, wenn der Stpfl. über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft verweigert. Das Gleiche gilt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn der Stpfl. Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen, die der Stpfl. zu führen hat, nicht nach § 158 AO der Besteuerung zugrunde gelegt werden können. Nach § 158 AO sind die Buchführung und die Aufzeichnungen des Stpfl. nur dann der Besteuerung zugrunde zu legen, wenn sie §§ 140 bis 148 AO entsprechen und soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Die Aufzeichnungen des A werden den Anforderungen der Rechtsprechung nicht gerecht. Es ist

6 BFH vom 15.04.1999 (BStBl 1999 II S. 481).

7 FG des Saarlandes vom 13.01.2010 (EFG 2010 S. 772).

8 BFH vom 02.09.2008 V B 4/08.

9 FG Münster vom 23.06.2010 12 K 2714/06, Niedersächsisches FG vom 08.12.2011 (EFG 2013 S. 291).

*Kassenbericht
erforderlich*

*Formelle Aufzeich-
nungsmängel
rechtfertigen
Schätzung*

nicht ersichtlich, wann und auf welche Weise die jeweiligen Tagesumsätze ermittelt worden sind (vgl. „Zu 3“). Die erklärten Einnahmen sind nicht nachvollziehbar. Auch die mehrmaligen Ausradierungen der ursprünglichen Eintragungen in der Kladde lassen Zweifel an der Richtigkeit der Eintragungen aufkommen. Die Verletzung dieser Nachweispflichten führt zu einer Schätzungsbefugnis aufgrund formeller und materieller Mängel der betrieblichen Aufzeichnungen (§ 145 AO), nämlich Mängel in der Aufzeichnung der Tageseinnahmen (§ 146 Abs. 1 AO).¹⁰

Zudem eröffnen die Ergebnisse der sachgerecht durchgeführten Nachkalkulation eine Schätzungsbefugnis. Denn es kann auch eine im Wege des inneren Betriebsvergleichs erstellte Nachkalkulation, die eine ausreichende Aufgliederung des Wareneinsatzes und eine sorgfältige Ermittlung der Aufschlagsätze enthält, selbst die Beweiskraft einer formell ordnungsmäßigen Buchführung widerlegen und in Höhe der errechneten Beträge nicht gebuchte Betriebseinnahmen nachweisen.¹¹

Bedeutung der Nachkalkulation

Zu 5 b: Eine Schätzung soll so erfolgen, dass die mit der größten Wahrscheinlichkeit verwirklichten Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt werden. Die Ergebnisse der Schätzung müssen wirtschaftlich vernünftig und möglich sein.¹² In der Praxis hat sich eine Reihe von Schätzungsmethoden entwickelt. Die Methodenwahl steht im pflichtgemäßen Ermessen des Finanzamts. Der Stpfl. hat keinen Anspruch auf Anwendung einer bestimmten Schätzungsmethode.¹³ Bei der Nachkalkulation durch den Prüfer bestanden erhebliche Probleme, die zutreffenden Rohgewinnaufschlagsätze für die einzelnen Warengruppen zu ermitteln, weil A die Preislisten für den Prüfungszeitraum nicht zur Verfügung stellte. Hierzu war er nach § 200 Abs. 1 AO verpflichtet.¹⁴ Durch die pflichtwidrige Nichtangabe der Preise konnte der Prüfer keine genaue Nachkalkulation durchführen. Er hat deshalb die Rohgewinnaufschlagsätze aus den aktuellen Einkaufs- und Verkaufspreisen ermittelt. Die Übertragung der aktuellen Werte auf die Prüfungsjahre birgt aber die Gefahr in sich, dass die Verhältnisse nicht vergleichbar sind. Der Prüfer hat aber nicht die Nachkalkulationsdifferenz i. H. von ca. 24.000 Euro jährlich für die Hinzuschätzung zugrunde gelegt, sondern einen pauschalen Abschlag i. H. von 33 ⅓ % als Ausgleich für alle Unsicherheiten vorgenommen,

Unsicherheiten bei einer Schätzung

10 BFH vom 31.07.2009 VIII B 28/09 (BFH/NV 2009 S. 1967).

11 BFH vom 17.11.1981 (BStBl 1982 II S. 430).

12 BFH vom 09.12.2001 (BStBl 2001 II S. 775).

13 BFH vom 03.09.1998 XI B 209/95 (BFH/NV 1999 S. 290).

14 BFH vom 17.11.1981 (BStBl 1982 II S. 203).

sodass sich eine jährliche Hinzuschätzung von 16.000 Euro ergab. Dieser Abschlag reicht aus, um alle Unwägbarkeiten in ausreichendem Maße einzubeziehen. Das Schätzungsergebnis hält sich in dem Schätzungsrahmen, der nach den Umständen des konkreten Falls zur Verfügung steht.

Verfasser: Dipl.-Finanzwirt (FH) Burkhard Weber, Westerburg