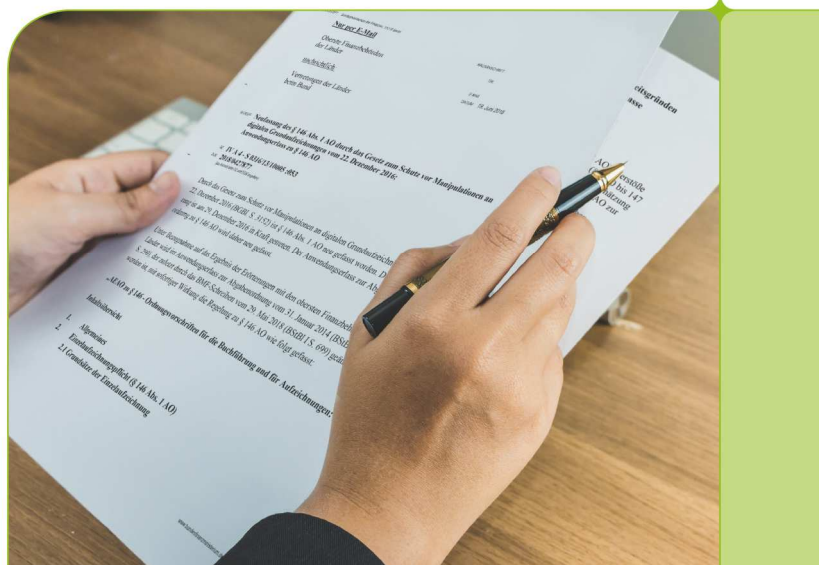


Verschärfung der Einzelaufzeichnungspflicht

Was muss wie aufgezeichnet werden



Mandanten-Info

Verschärfung der Einzelaufzeichnungspflicht

1 Einleitung

2 Geltungsbereich

3 Umfang der Einzelaufzeichnungen

3.1 Was ist aufzuzeichnen?

3.2 Wo sind die Aufzeichnungen vorzunehmen?

3.3 Erleichterungen bei den Einzelaufzeichnungen

3.4 Berufs- und Geschäftsgeheimnis

4 Elektronische Aufzeichnungssysteme

4.1 Definition

4.2 Elektronische Waagen

4.3 Ausfall des elektronischen Abrechnungssystems

4.4 Einsatz verschiedener Systeme

5 Offene Ladenkasse

5.1 Offene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungen

5.2 Offene Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen

5.2.1 Voraussetzungen

5.2.2 Retrograde Einnahmenermittlung

6 Kassensturz und Kassenzählprotokoll

1 Einleitung

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurden bereits zum 29.12.2016 die Regelungen des § 146 Abs. 1 AO geändert und dabei einige Verschärfungen bzw. „Konkretisierungen“ vorgenommen:

„¹Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. ²Kasseneinnahmen und Kassenausgaben sind täglich festzuhalten. ³Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung nach Satz 1 besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht. ⁴Das gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a verwendet“.

Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung wurde gesetzlich fixiert und um die Regelung ergänzt, dass von dieser aus Zumutbarkeitsgründen nur abgewichen werden kann, wenn eine Vielzahl von Waren an unbekannte Personen gegen Barzahlung verkauft werden. Gleichzeitig wurde festgelegt, dass diese Regelungen nicht beim Einsatz bestimmter Aufzeichnungssysteme gelten.

Am 19.06.2018 wurde der Anwendungserlass zur Abgabenordnung¹ entsprechend angepasst, d. h. die Vorgaben für die Umsetzung in der Praxis wurden konkretisiert. Damit liegt eine erste Interpretation der Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung durch die Finanzverwaltung vor. Auch wenn dieser Position sicher nicht in allen Punkten gefolgt werden kann, sollte sich die Praxis auf die (neuen) Anforderungen einstellen, um unnötige Auseinandersetzungen zu vermeiden.

Hinweis

Die vorliegende Information folgt daher (soweit nicht anders angemerkt) der Auffassung der Verwaltung. Besprechen Sie sich bitte unbedingt mit Ihrem steuerlichen Berater, wenn Sie davon abweichen wollen oder müssen.

¹ AEAO zu § 146 AO – Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen.

2 Geltungsbereich

Die Ordnungsvorschriften des § 146 AO gelten für alle Buchführungen und Aufzeichnungen. Während sich der Begriff „Buchführung“ in erster Linie auf die handelsrechtlichen Vorschriften für Kaufleute bezieht, wird unter Aufzeichnungen auch (zusätzlich) jede nach anderen Vorschriften erfolgte Erfassung der Geschäftsvorfälle verstanden, zum Beispiel bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG).

Solche Aufzeichnungsverpflichtungen können sich aus branchenspezifischen und gewerberechtlichen Regelungen ergeben. Sind diese Aufzeichnungen für die Besteuerung von Bedeutung, müssen bei ihrer Erstellung und Aufbewahrung auch die steuerlichen Vorschriften berücksichtigt werden.

Zu beachten ist insbesondere, dass nach § 22 Umsatzsteuergesetz jeder Unternehmer verpflichtet ist, seine Umsätze aufzuzeichnen. Bei den Betriebsausgaben gibt es Einschränkungen für Kleinunternehmer und wenn der Unternehmer vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Der Bundesfinanzhof hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass für diese Aufzeichnungen nach dem UStG die Vorschriften der Abgabenordnung Anwendung finden und dass diese Aufzeichnungen sich auch auf die Ertragsteuern auswirken.

Die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung gilt somit für alle Unternehmer, unabhängig von der Gewinnermittlungsart, der Größe und des Umfangs der Geschäftstätigkeit. Sie gilt auch unabhängig von der Zahlungsart, also für bare und unbare Geschäftsvorfälle.

3 Umfang der Einzelaufzeichnungen

3.1 Was ist aufzuzeichnen?

Die vorgeschriebene Einzelaufzeichnung umfasst nicht nur den Betrag und das Datum des Geschäftsvorfalles, sondern auch den Gegenstand der Lieferung und Leistung und den Namen der Geschäftspartner.

Dabei ist zu beachten, dass die Aufzeichnungen

- eine eindeutige Bezeichnung des einzelnen Artikels bzw. der einzelnen Dienstleistung,
- die Anzahl bzw. die Menge,
- den dazugehörigen endgültigen Abgabepreis,
- die vereinbarten Preisminderungen,
- den Umsatzsteuerbetrag und -satz,
- die Zahlungsart,
- das Datum,
- den Zeitpunkt des Umsatzes und
- den Namen des Geschäftspartners

umfassen.

Die Verpflichtung, diese Daten zu erfassen, besteht unabhängig davon, ob eine elektronische oder eine manuelle Aufzeichnung vorgenommen wird. Sie **besteht daher auch bei einer offenen Ladenkasse**.

Hinweis

Bitte beachten Sie, dass es sich bei den Kundendaten um personenbezogene Daten handeln kann. Werden diese aufgezeichnet, muss geprüft werden, welche Konsequenzen sich aus den Regelungen zum Datenschutz, zum Beispiel bezüglich der Bestimmungspflicht eines Datenschutzbeauftragten, ergeben.

3.2 Wo sind die Aufzeichnungen vorzunehmen?

In der betrieblichen Praxis werden die Daten auf verschiedenen Ebenen aufgezeichnet. Dabei kommen unterschiedliche (elektronische) Systeme zum Einsatz.

Für **alle** Aufzeichnungen gilt der Grundsatz der Unveränderbarkeit: „Eine Buchung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist“.²

Die Finanzverwaltung verpflichtet den Unternehmer nicht dazu, die Aufzeichnungen auf jeder Ebene im vollen Umfang vorzunehmen. Werden die Geschäftsvorfälle zum Beispiel in einem Kassensbuch einzeln und vollumfänglich aufgezeichnet, müssen diese Daten nicht einzeln in die Finanzbuchführung (Hauptbücher) übernommen werden. Hier können Summenbeträge (Barerlöse, 19 % vom ...) erfasst werden. Die Zusammensetzung dieser Summe muss sich jedoch aus den (elektronischen) Aufzeichnungen ableiten lassen. Diese Regelungen können auch auf den Einsatz verschiedener Vorsysteme übertragen werden. Grundsätzlich sind die Einzelaufzeichnungen auf der (zeitlich und organisatorisch) frühestmöglichen Stufe vorzunehmen. Ausdrücklich nimmt der Erlass auch zum Einsatz von Waagen und Wiegekassen als mögliche Vorsysteme Stellung (→Kapitel 4.2).

3.3 Erleichterungen bei den Einzelaufzeichnungen

Der Erlass lässt, auch wenn dem Grunde nach die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung besteht, einzelne Erleichterungen zu. Insbesondere sind Branchenspezifika und Zumutbarkeitsgesichtspunkte zu berücksichtigen.

Auch wenn prinzipiell jeder Artikel bzw. jede Dienstleistung detailliert anzugeben ist, wird es nicht beanstandet, wenn der Art nach gleiche Waren oder Dienstleistungen mit demselben Einzelverkaufspreis in einer **Waren- oder Dienstleistungsgruppe** zusammengefasst werden. Die verkaufte Menge bzw. Anzahl muss jedoch ersichtlich sein.

Beispiel: Eine Bäckerei kann, bei gleichem Einzelabgabepreis, eine Warengruppe für alle Blechkuchen bilden. Empfehlenswert ist, Aufzeichnungen über in den Verkauf gelangte Stückzahlen sowie über Retouren und Verderb anzufertigen, um die Vollständigkeit der Tageseinnahmen glaubhaft machen zu können.

Allgemein kann auf die Aufzeichnung der **Kundendaten** verzichtet werden, wenn diese nicht zur Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit des Geschäftsvorfalles nötig sind. Das Gleiche gilt, wenn die Daten aus branchenüblichen Gründen nicht erhoben werden.

² § 146 Abs. 4 Satz 1 AO.

Beispiel: Taxameter verfügen regelmäßig über keine Möglichkeit der Aufzeichnung von Kundendaten. Der Unternehmer bzw. sein Mitarbeiter (Fahrer) ist nicht verpflichtet, diese Daten aufzuzeichnen.

Achtung! Die von der Zentrale entgegengenommenen Bestellungen müssen, einschließlich des dort aufgezeichneten Namens (zusätzlich) aufbewahrt werden!

Beispiel: Sind Kundendaten, wie zumeist in der Gastronomie, nicht bekannt und müssen diese auch zur Ausführung des Geschäftsvorfalles nicht erhoben werden, besteht ebenfalls keine Aufzeichnungspflicht. Dieses gilt auch dann, wenn der Kunde aus außerbetrieblichen Gründen (ausnahmsweise) bekannt ist.

Achtung! Bei bestimmten Umsätzen (z. B. Familien- und Geschäftsfeiern etc.) besteht eine Verpflichtung zur Erhebung und Aufzeichnung der Kundendaten, weil diese i. d. R. durch die Reservierung bekannt sind. Das Gleiche gilt in bestimmten Branchen (z. B. bei Juwelieren).

Müssen Kundendaten (ausnahmsweise) nicht aufgezeichnet werden, das eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem verfügt aber über eine **Kundenverwaltungsmöglichkeit**, besteht keine Verpflichtung, diese zu nutzen.

Wird in diesem Fall auf die Nutzung teilweise oder vollständig verzichtet, müssen die Kundendaten nicht (zusätzlich) aufgezeichnet werden. Werden jedoch Kundendaten aufgezeichnet, sind diese auch regelmäßig aufbewahrungspflichtig, auch wenn diese Aufzeichnungen in getrennten Programmen (z. B. Terminkalender) oder Dokumenten (Quittungen, Rechnungen) vorliegen.

Beispiel: Die Regeln lassen sich am Beispiel eines Friseurbetriebs wie folgt darstellen:

Betriebsablauf	Aufbewahrungs- und Vorlagepflicht der Kundendaten	Anmerkung
Führen einer Kundenkartei mit Namen und Anschrift	ja	
Kundenname wird im Terminkalender erfasst	ja	Adresse muss nicht erfragt werden.
Laufkundschaft (Kundenname ist nicht bekannt)	nein	Name und Adresse muss nicht erfragt werden.

Hinweis

Auch wenn das Erstellen detaillierter Einzelaufzeichnungen mit einem höheren Arbeitsaufwand verbunden ist, erleichtern sie im Falle einer Betriebsprüfung den Nachweis bezüglich der Einnahmen. Bitte fragen Sie daher unbedingt Ihren Steuerberater, bevor Sie auf die Aufzeichnung einzelner Daten verzichten.

3.4 Berufs- und Geschäftsgeheimnis

Auch wenn bestimmte Daten, insbesondere bei Berufsgeheimnisträgern, einer besonderen Vertraulichkeit bzw. einer gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegen, sind diese aufzeichnungspflichtig. So müssen zum Beispiel Ärzte die Namen der Patienten in der Regel auch bei der Rechnungserstellung oder dem Bezahlvorgang aufzeichnen.

Die Finanzverwaltung weist dem Steuerpflichtigen die Aufgabe zu, bei einer zulässigen Einsichtnahme organisatorische Vorkehrungen zu treffen, sodass die geschützten Bereiche nicht eingesehen werden können. Nach der Rechtsprechung des BFH ist hier eine (digitale) Schwärzung zulässig.

4 Elektronische Aufzeichnungssysteme

4.1 Definition

Bei Einsatz elektronischer Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a AO wird durch das Gesetz festgelegt, dass es keine Ausnahme vom Grundsatz der Einzelaufzeichnung gibt. Der geänderte Anwendungserlass geht über den Gesetzeswortlaut hinaus, danach gilt die Einzelaufzeichnungspflicht für alle elektronischen Abrechnungssysteme, „unabhängig davon, ob das elektronische Aufzeichnungssystem und die digitalen Aufzeichnungen nach § 146a Abs. 3 AO i. V. m. der KassenSichV mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu schützen sind“.³

Diese Erweiterung der Regelung über den Gesetzeswortlaut hinaus ist für die Verwaltung schon deshalb notwendig, weil der § 146a AO **erst zum 01.01.2020 in Kraft tritt**⁴ und daher die Bestimmung des § 146 Abs. 1 Satz 4 AO⁵ zurzeit ins Leere geht.

³ AEAO zu § 146 AO, Rz. 2.2.2.

⁴ Art. 97 § 30 Abs. 1 EGAO.

⁵ „Das gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a verwendet“.

Elektronische Abrechnungssysteme im Sinne des § 146a AO werden durch die Kassensicherungsverordnung (KassenSichV) definiert. Dabei handelt es sich um elektronische oder computergestützte Kassensysteme (einschließlich tablet-basierter Systeme) oder Registrierkassen. Taxameter, Wegstreckenzähler und Geld- und Warenspielgeräte werden von dieser Verordnung ausdrücklich nicht umfasst.

Elektronische Abrechnungssysteme im Sinne des Anwendungserlasses zu § 146 AO sind dagegen alle elektronischen Systeme zur Dokumentation von Geschäftsvorfällen und somit zur Erstellung von Grundaufzeichnungen. Nach Meinung der Finanzverwaltung können die Ausnahmeregelungen (→Kapitel 5.2.1) daher unter anderem auch beim Einsatz von elektronischen Waagen mit und ohne Registrierkassenfunktion, Taxametern und Wegstreckenzählern, Warenautomaten sowie Geldspielgeräten etc. **nicht** in Anspruch genommen werden.

Die Erleichterungen (→Kapitel 3.3), insbesondere die branchenüblichen Aufzeichnungsvarianten, können jedoch, soweit die Voraussetzungen vorliegen, angewendet werden.

4.2 Elektronische Waagen

Prinzipiell müssen die beim Einsatz von (elektronischen) Waagen anfallenden Einzeldaten (Artikel, Gewicht, Menge oder Preis) aufgezeichnet und aufbewahrt werden.

Hat die eingesetzte Waage jedoch **keine** über die Dauer des Wiegevorhangs hinausgehende **Speicherfunktion**, müssen, wenn im Übrigen keine Einzelaufzeichnungspflicht (→Kapitel 5.2.1) vorliegt, diese Daten nicht (gesondert) aufgezeichnet und aufbewahrt werden.

Können die Daten jedoch über den Wiegevorgang hinaus **gespeichert** werden, müssen die entsprechenden Daten auch (unveränderbar) aufbewahrt werden. Dies ist regelmäßig bei **Wiegekassen** der Fall.

Nur wenn gesichert ist, dass die Einzeldaten vollständig, ohne dass eine Verdichtung vorgenommen wird, **zusätzlich** auch in einem getrennten **Kassensystem** aufgezeichnet werden und bei der Übermittlung und Speicherung der Grundsatz der Unveränderbarkeit beachtet wird, ist eine zusätzliche Aufbewahrung in dem Waagensystem nicht notwendig.

4.3 Ausfall des elektronischen Abrechnungssystems

Ist ein elektronisches Abrechnungssystem vorhanden, so muss dieses auch genutzt werden. Des Weiteren besteht dann auch immer die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung. Fällt dieses elektronische Abrechnungssystem, zum Beispiel infolge eines Stromausfalles oder eines technischen Defektes aus, sind in diesem Zeitraum die Aufzeichnungen nach den für die offene Ladenkasse gültigen Regeln (→Kapitel 5) anzufertigen.

Hinweis

Die Finanzverwaltung verlangt, dass die Ausfallzeit und die Ursache zeitnah dokumentiert und soweit möglich durch Nachweise belegt werden.

4.4 Einsatz verschiedener Systeme

In der Praxis werden in den Unternehmen häufig nebeneinander verschiedene Kassensysteme eingesetzt. Bereits im BMF-Schreiben vom 26.11.2010⁶ wird daher eine Dokumentation des Einsatzortes und des Einsatzzeitraums der Geräte gefordert. Diese Dokumentation kann beispielsweise wie folgt aussehen:

Lfd. Nr.	Bezeichnung/ Hersteller	Gerätetyp	Einsatzort	Datum von	Datum bis	Bemerkungen

Während der Einsatz verschiedener elektronischer Abrechnungssysteme unproblematisch ist, solange diese die gesetzlichen Anforderungen (insb. Unveränderbarkeit, Datenhaltung) erfüllen, ist der gleichzeitige Einsatz einer offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen und eines elektronischen Abrechnungssystems bzw. einer offenen Ladenkasse mit Einzelaufzeichnung an bestimmte Voraussetzungen gebunden.

Eine solche Nutzung der offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen und eines elektronischen Abrechnungssystems (offene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnung) wird nur dann nicht beanstandet, wenn die offene Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnung in einem „räumlich oder organisatorisch eindeutig abgrenzbaren Bereich“⁷ genutzt wird und dort das Erstellen von Einzelaufzeichnungen oder die Nutzung des vorhandenen elektronischen Abrechnungssystems technisch nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

⁶ BMF-Schreiben vom 26.11.2010, Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften.

⁷ AEAO zu § 146, Rz. 2.2.3.

- Beispiele:** 1. In einer Metzgerei befindet sich eine Theke mit Wurst- und Fleischwaren und direkt daneben ein Imbissbereich ("heiße Theke"). Die Mitarbeiter arbeiten je nach Kundenanfall an beiden Theken. Während der Verkauf der Wurst- und Fleischwaren mit einer Registrierkasse erfasst wird, werden Einnahmen aus dem „Imbiss“ in einer offenen Ladenkasse vereinnahmt und am Tagesende retrograd (→Kapitel 5.2.2) ermittelt

Dies dürfte in der Regel **nicht zulässig sein**, da keine räumliche oder organisatorische Trennung vorliegt.

Ist die Bedienung der Registrierkasse (ausnahmsweise) aus technischen oder organisatorischen Gründen nicht möglich, müsste zunächst geprüft werden, ob nicht eine Einzelerfassung der Imbisswaren (→Kapitel 5.1) vorgenommen werden muss. Nur wenn dies ebenfalls nicht zumutbar wäre, könnte das Verfahren zulässig sein.

2. Neben dem Verkauf von Obst und Gemüse in einem geschlossenen Ladenlokal erfolgt der Verkauf auf Wochenmärkten aus einem Verkaufswagen. Im Ladengeschäft wird eine elektronische Kasse genutzt. Auf den Märkten werden die Erlöse in einer offenen Ladenkasse verwahrt und die Einnahmen am Tagesende retrograd (→Kapitel 5.2.2) ermittelt. Dort wird auch keine elektronische Waage eingesetzt.

Zulässig, da eine organisatorische und räumliche Trennung vorliegt. Allerdings muss glaubhaft gemacht werden, dass die Nutzung eines (anderen) elektronischen Aufzeichnungssystems oder das Anfertigen von manuellen Einzelaufzeichnungen auf den Märkten nicht zumutbar ist.

5 Offene Ladenkasse

Trotz der Verschärfungen in den Gesetzen hat der Gesetzgeber, anders als in anderen Ländern, bisher davon abgesehen eine Registrierkassenpflicht einzuführen. Daher können neben elektronischen Systemen nach wie vor offene Ladenkassen eingesetzt werden.

„Als offene Ladenkasse gelten eine summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen sowie manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel“.⁸

5.1 Offene Ladenkasse mit Einzelaufzeichnungen

Auch bei offenen Ladenkassen schreibt das Gesetz Einzelaufzeichnungen vor. Diese müssen nicht im eigentlichen Kassenbuch vorgenommen werden. Es ist daher möglich, die Einzelaufzeichnungen zunächst auf gesonderten Unterlagen (z. B. Quittungen) vorzunehmen und am Tagesende die Summe in ein Kassenbuch (mit Bestandsermittlung) oder, wenn keine Buchführungspflicht besteht, in einen Bericht (ohne Bestandsermittlung) einzutragen.

Hinweis

Bitte beachten Sie, dass Sie ein Duplikat der Ausgangsrechnungen, also auch der erstellten Quittungen, aufbewahren müssen. Eine Verletzung der Aufbewahrungspflicht kann nicht nur zu Hinzuschätzungen im Rahmen der Betriebsprüfungen führen, sondern sie kann auch gemäß § 26a UStG zusätzlich mit einem Bußgeld von bis zu 5.000 Euro pro Fall geahndet werden.

In der Regel müssen bei der manuellen Erfassung folgende Punkte gewährleistet sein:

- eine fortlaufende Nummerierung der Belege,
- die Angabe der Belegnummer(n) im Kassenbuch oder ähnlichem und
- die tägliche Heftung der Belege mit einer entsprechenden Aufsummierung (zum Beispiel Additionsstreifen).

Alternativ zur Eintragung des Additionsergebnisses in ein Kassenbuch oder in ähnliche Aufzeichnungen ist es auch möglich, den Tagesumsatz in einem Kassenbericht retrograd zu ermitteln (→Kapitel 5.2.2) und mit den Einnahmen laut Addition zu vergleichen. Bei Differenzen muss ein Beleg für die Kassendifferenz erstellt werden, hierfür muss die Ursache gesucht und dokumentiert und soweit möglich abgestellt werden.

⁸ AEAO zu § 146, Rz. 2.1.4.

5.2 Offene Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen

5.2.1 Voraussetzungen

Durch die Einfügung des Satzes 3 in den § 146 Abs. 1 AO sind die Ausnahmeregeln von der Einzelaufzeichnungspflicht gesetzlich fixiert und gegenüber der bisherigen Rechtsprechung eingeschränkt worden:

„Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung (...) besteht aus Zumutbarkeitsgründen bei Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung nicht“.⁹

Der Gesetzeswortlaut beschränkt die Ausnahmeregelung auf den **Verkauf von Waren**. Eine Definition dieses Begriffes ist der Abgabenordnung nicht zu entnehmen. Es wird daher häufig auf das Handelsrecht verwiesen, das aber auch keine Legaldefinition enthält. Die Übertragung der umsatzsteuerlichen Abgrenzungen (Lieferung/sonstige Leistung) dürfte nicht zielführend sein, so stellte der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 12.07.2017 fest, dass „die Darreichung von Speisen und Getränken eine erhebliche Nähe zu dem Verkauf von Waren“¹⁰ hat, auch wenn es sich umsatzsteuerlich um eine Dienstleistung handelt.

Die Abgrenzungsproblematik wird durch die mit dem Erlass vorgenommene Ausweitung der Ausnahmeregelung entschärft.¹¹ Diese gilt nach Meinung der Finanzverwaltung auch für **Dienstleistungen**, wenn diese an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlungen erbracht werden, ein elektronisches Abrechnungssystem nicht verwendet wird und sich der Kundenkontakt „im Wesentlichen auf die Bestellung und den kurzen Bezahlvorgang beschränkt“.¹² Bei einem Kundenkontakt, der in etwa der Dauer der Dienstleistung entspricht und „der Kunde auf die Ausübung der Dienstleistung üblicherweise individuell Einfluss nehmen kann“,¹³ sind Einzelaufzeichnungen zu führen.

⁹ § 146 Abs. 1 Satz 3 AO.

¹⁰ Bundesfinanzhof, Beschluss vom 12.07.2017, X-B-16/17.

¹¹ Ob diese Auslegung durch die Finanzverwaltung einer richterlichen Prüfung standhält, sei dahingestellt. Im Moment können sich der Steuerpflichtige und sein Berater darauf berufen.

¹² AEAO zu § 146, Rz. 2.2.6.

¹³ Ebenda.

Beispiel: Somit sind bei Dienstleistungen von Friseuren, anders als bei WC-Dienstleistungen in Kaufhäusern, Einzelaufzeichnungen vorzunehmen.

Weitere Voraussetzung für die Anwendung der Ausnahmeregelung ist, dass der Umsatz mit einer **Vielzahl von nicht bekannten Personen** getätigt wird.

Diese Bedingung wird beispielsweise regelmäßig **nicht** von Juwelieren erfüllt, die handwerklich hergestellten, hochwertigen Schmuck verkaufen. Allerdings ist für die Erfüllung der Bedingung nicht entscheidend, ob (einzelne) Kunden aus nicht betrieblichen Gründen dem Unternehmer bekannt sind.

EC- und Kreditkartenzahlungen sind keine **Barzahlungen**. Bei unbaren Zahlungen existiert keine Ausnahme von der Einzelaufzeichnungspflicht. Diese Zahlungen sind daher gesondert und einzeln in den Aufzeichnungen festzuhalten.

Soweit **branchenspezifische** Einzelaufzeichnungspflichten bestehen oder z. B. aus haftungsrechtlichen Gründen solche gefertigt werden, müssen diese auch für steuerliche Zwecke geführt bzw. aufbewahrt werden. Die Ausnahmeregelung greift insoweit nicht.

Hinweis

Die Voraussetzungen dafür, dass die Bedingungen für die Ausnahmeregelung vorliegen, ist durch den Aufzeichnungspflichtigen nachzuweisen. Erstellen Sie daher – gegebenenfalls zusammen mit Ihrem Steuerberater – zeitnah eine entsprechende Dokumentation. In dieser sollten Sie auch betriebliche Besonderheiten (z. B. fehlender Stromanschluss) und Vergleiche mit dem Wettbewerb berücksichtigen.

5.2.2 Retrograde Einnahmenermittlung

Bei einer offenen Ladenkasse ohne Einzelaufzeichnungen sind die Tageseinnahmen ausgehend vom gezählten Kassenbestand wie folgt in einem Kassenbericht zu ermitteln:

	BEZEICHNUNG	NACHWEIS
	ausgezählter Kassenendbestand bei Geschäftsschluss	(Kassenzählprotokoll → Kapitel 6)
+	Wareneinkauf/Nebenkosten	Belege
+	Geschäftsausgaben	Belege
+	Privatentnahmen	Eigenbeleg
+	sonstige Ausgaben (z. B. Geldtransit)	Eigenbeleg
./.	Kassenendbestand des Vortages	Kassenbericht Vortag
=	Kasseneingang	
./.	Privateinlagen	Eigenbeleg
./.	sonstige Einnahmen (z. B. Geldtransit)	Eigenbeleg
=	Tagesbareinnahmen (Tageslosung)	

Die summarische Ermittlung der Tageseinnahmen mittels Kassenberichten befreit nicht von bestehenden außersteuerlichen oder branchenspezifischen Einzelaufzeichnungspflichten.

Soweit trotz zulässiger retrograder Einnahmenermittlung punktuell Einzelaufzeichnungen bestimmter Betriebseinnahmen (z. B. Bestellscheine) gefertigt werden, sind die zugehörigen Belege aufzubewahren.

6 Kassensturz und Kassenzählprotokoll

Voraussetzung für die retrograde Ermittlung der Einnahmen ist die tägliche Vornahme eines Kassensturzes. Auch bei elektronischen Erfassungssystemen sollte regelmäßig ein Kassensturz vorgenommen werden. Ein sogenanntes Kassenzählprotokoll ist nicht vorgeschrieben. Aus Gründen der Beweisführung ist das Zählergebnis gesondert festzuhalten und mit Datum und Uhrzeit versehen durch den Zähler zu unterschreiben bzw. unterschreiben zu lassen.

Ergänzend kann der Nachweis des Zustandekommens des Zählergebnisses mit einem Zählprotokoll oder mit einem Hinweis auf einen vorhandenen Zählautomat geführt werden.

Soweit beim Einsatz elektronischer Abrechnungssysteme oder bei offenen Ladenkassen mit Einzelnachweisen Differenzen zwischen dem Soll- und dem Ist-Bestand der Kassen festgestellt werden, ist die Differenz zu dokumentieren. Sodann muss die vermutliche Ursache ermittelt und für die Anpassungsbuchung ein entsprechender Eigenbeleg erstellt werden.

Bei Unsicherheiten ist immer Ihr steuerlicher Berater der richtige Ansprechpartner.

© 2018 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © ukimurakung/fotolia.com

Stand: September 2018

DATEV-Artikelnummer: 19979

E-Mail: literatur@service.datev.de