



KNOLL

Steuerrechts-Institut +

1

Vorbereitung auf die Prüfung

Fachassistent*in Digitalisierung und IT-Prozesse 2025

FERNUNTERRICHT

LEHRBRIEF

Verfahrensrecht 01

**Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
nach handels- und steuerrechtlichen Vorschriften**

Verfasser:

Mike Kundt

Finanzkaufmann



© Steuerrechts-Institut Knoll GmbH

www.knoll-steuer.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Dokument ist urheberrechtlich geschützt. Eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut Knoll GmbH außerhalb der eigenen Fortbildungszwecke, etwa auch der Verkauf, ist unzulässig. Wir verweisen auf unsere allgemeinen Geschäftsbedingungen.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir in unseren Lehrmaterialien auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.



INHALTSVERZEICHNIS

EINFÜHRUNG.....	1
I. BUCHFÜHRUNGS- UND AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN NACH HANDELS- UND STEUERRECHT	1
1. Buchführungspflicht nach Handelsrecht	1
2. Buchführungspflicht nach Steuerrecht	3
2.1 Abgeleitete (derivative) Buchführungspflicht	3
2.2 Originäre Buchführungspflicht	4
3. Aufzeichnungspflichten nach Steuerrecht.....	7
3.1 Aufzeichnung des Wareneingangs	7
3.2 Aufzeichnung des Warenausgangs	8
3.3 Aufzeichnungspflichten nach dem UStG.....	9
3.4 Weitere Aufzeichnungspflichten	10
3.5 Aufzeichnungspflichten bei Taxi- und Mietwagenunternehmen	11
4. Sonstige Aufzeichnungspflichten	12
5. „Führen von Büchern“ und „sonstige erforderliche Aufzeichnungen“	13
II. GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG.....	16
1. Einführung	16
2. Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	18
3. Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung	21
4. Grundsatz der Vollständigkeit	21
4.1 Einzelaufzeichnungspflicht	21
4.2 Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungspflicht	22
4.3 Besonderheit bei der Anwendung der Unzumutbarkeitsregelung	24
5. Grundsatz der Richtigkeit	24
6. Grundsatz der zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen.....	25
7. Grundsatz der Ordnung	26
8. Grundsatz der Unveränderbarkeit.....	27
III. ERLEICHTERUNGEN BEI BUCHFÜHRUNGS- UND AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN	28



IV. BUCHFÜHRUNGS- ODER AUFZEICHNUNGSMÄNGEL UND DEREN FOLGEN	29
1. Beweiskraft der Buchführung.....	29
2. Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel	30
3. Schätzung von Besteuerungsgrundlagen.....	31
3.1 Betriebsvergleich	32
3.2 (Gesamt-)Geldverkehrsrechnung.....	33
3.3 Vermögenszuwachsrechnung	33
3.4 (Nach-)Kalkulation.....	33
3.5 Zeitreihenvergleich	33
3.6 Rechtsprechung zu den Schätzungsmethoden	34
3.7 Mathematisch-statistische Methoden	35
V. THESENFÖRMIGE ZUSAMMENFASSUNG WICHTIGER MERKPOSTEN	36



EINFÜHRUNG

Dieser Lehrbrief befasst sich – ausgehend von den Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach dem Handels- und Steuerrecht – mit den zu beachtenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (im Folgenden „GoB“). Darüber hinaus werden Ausführungen zu möglichen Buchführungs-Erleichterungen gemacht sowie die Folgen einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung beleuchtet.

Soweit nachfolgend von „GoBD“ die Rede ist, handelt es sich jeweils um die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“¹. Auf die in den GoBD enthaltenen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bzw. von Aufzeichnungen wird im LEHRBRIEF „GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSGEMÄßEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN IN ELEKTRONISCHER FORM SOWIE ZUM DATENZUGRIFF“ detailliert eingegangen.

Der vorliegende Lehrbrief basiert – soweit nicht anders angegeben – auf dem Rechtsstand Juni 2024.

I. BUCHFÜHRUNGS- UND AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN NACH HANDELS- UND STEUERRECHT

Mit der Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht bezweckt der Gesetzgeber eine vollständige Aufzeichnung aller Geschäftsvorfälle, die im Jahresabschluss zusammengefasst die wirtschaftliche Lage des Unternehmens widerspiegelt. Diese Aufzeichnung ist so zu organisieren, dass sich sowohl der Steuerpflichtige selbst als auch ein **sachverständiger Dritter** innerhalb **angemessener Zeit** einen **Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens** verschaffen kann.



Merke

Die Buchführung – sowie die Aufzeichnungen – müssen so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage des Unternehmens vermitteln kann (vgl. H 5.2 „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung [GoB]“ EStH).

1. Buchführungspflicht nach Handelsrecht

Nach § 238 HGB ist jeder Kaufmann – soweit keine Befreiung nach § 241a HGB greift – verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den GoB ersichtlich zu machen. Darüber hinaus sind nach den §§ 240, 242 HGB sowohl zu Beginn des Handelsgewerbes als auch für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar und eine Bilanz aufzustellen.

Diese handelsrechtlichen Verpflichtungen gelten insbesondere für **Kaufleute** i. S. d. §§ 1–3, 5–6 HGB.

¹ BMF, Schreiben vom 28.11.2019 (Az. IV A 4 - S 0316/19/10003 :001; BStBl. I 2019, S. 1269), geändert durch BMF, Schreiben vom 11.03.2024 (Az. IV D 2 - S 0316/21/10001 :002; BStBl. I 2024, S. 374).

§ 1 HGB	§§ 2, 3 HGB	§ 5 HGB	§ 6 HGB
Ist-Kaufmann	Kann-Kaufmann	Fiktiv-Kaufmann	Form-Kaufmann
derjenige, der ein Handelsgewerbe betreibt. Handelsgewerbe: jeder Gewerbebetrieb, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.	derjenige, der - nicht schon ein Handelsgewerbe nach § 1 HGB oder eine Land- und Forstwirtschaft mit einem in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb betreibt und - in das Handelsregister eingetragen ist.	derjenige, der in das Handelsregister eingetragen ist.	Handelsgesellschaften z. B. OHG, KG, GmbH, AG.

Ob ein Gewerbebetrieb vorliegt, ist nach den Vorgaben des § 15 Abs. 2 EStG zu beurteilen; er liegt vor, wenn folgende Merkmale kumulativ erfüllt sind:

- selbständige nachhaltige Betätigung,
- mit Gewinnerzielungsabsicht,
- unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,
- keine Land- und Forstwirtschaft i. S. d. § 13 EStG

und

- keine selbständige Tätigkeit i. S. d. § 18 EStG.

Die Folgenden sind **Nicht-Kaufleute** und unterliegen demzufolge **keiner Buchführungspflicht**:

- Angehörige der freien Berufe (z. B. Ärzte, Rechtsanwälte, Steuerberater),
- Kleingewerbetreibende, deren Unternehmen nach Art und Umfang nicht einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert,
- Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, deren Unternehmen nach Art und Umfang nicht einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und hinsichtlich derer keine Eintragung im Handelsregister erfolgt ist.

Für die Frage, ob ein **in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich** ist, kommt es auf die Umstände des Einzelfalls sowie das Gesamtbild des Unternehmens an.

Relevant sind z. B. belastbare Kriterien wie

- die Anzahl der Beschäftigten,
- der Umfang des unbaren Geldverkehrs,
- der Umfang des Warenein- und -ausgangs

sowie vor allem

- die Höhe der Umsätze.

Umfangreiche Geschäftsbeziehungen können eine erhebliche Zahl an Geschäftsvorfällen mit sich bringen und damit eine kaufmännische Organisation erforderlich machen.



► **Beispiele:**

Kriterium	Anhaltspunkt für das gegebene Erfordernis eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes?
Vielzahl an unterschiedlichen hergestellten Erzeugnissen bzw. erbrachten Leistungen	ja
hoher technischer bzw. organisatorischer Aufwand für die Herstellung der Erzeugnisse bzw. Erbringung der Leistungen	ja
große Lagerhaltung	ja
mehrere Standorte bzw. Niederlassungen (ggf. auch international)	ja
wenige Beschäftigte	nein

Nach § 241a HGB ist für Einzel-Kaufleute eine **Befreiung von der Buchführungspflicht** (sowie von der Aufstellung eines Inventars und eines Jahresabschlusses in Form einer Bilanz) möglich, wenn an den Abschlussstichtagen zweier aufeinanderfolgender Geschäftsjahre kumulativ gilt:

- Die Umsatzerlöse betragen jeweils nicht mehr als 800.000 €² (für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen; vorher: 600.000 €)

und

- der Jahresüberschuss beträgt jeweils nicht mehr 80.000 €³ (für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen; vorher: 60.000 €).

Einzel-Kaufleute sind in diesem Zusammenhang

- der Ist-Kaufmann nach § 1 HGB und
- der Kann-Kaufmann nach den §§ 2, 3 HGB sowie
- der Fiktiv-Kaufmann nach § 5 HGB;
- **nicht** jedoch der Form-Kaufmann nach § 6 HGB.

2. Buchführungspflicht nach Steuerrecht

2.1 Abgeleitete (derivative) Buchführungspflicht

Nach § 140 AO müssen Steuerpflichtige etwa bestehende außersteuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für die Besteuerung erfüllen (sog. abgeleitete oder derivative Buchführungspflicht). Hierdurch wird der Gesetzgeber entlastet, da er für einzelne Steuertatbestände nicht erst spezifische Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten schaffen muss.

² Vgl. Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27.03.2024; BGBl. I 2024 Nr. 108.

³ BGBl. I 2024 Nr. 108.

Wichtige Beispiele bilden insbesondere

- die handelsrechtlichen Buchführungspflichten (§§ 238 ff. HGB) oder
- die speziellen Regelungen für einzelne Rechtsformen, wie z. B. aus §§ 91 ff. AktG, §§ 41 ff. GmbHG oder § 33 GenG⁴.

Soweit Steuerpflichtige Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach ausländischen Rechtsnormen unterliegen, sind diese auch für die Besteuerung in Deutschland zu erfüllen.

Eine Buchführungspflicht kann sich auch durch unmittelbar geltende Rechtsakte der Europäischen Union ergeben (AEAO zu § 140).

Durch § 140 AO werden demnach keine zusätzlichen (originären) Aufzeichnungspflichten begründet; vielmehr werden bestehende außersteuerrechtliche Aufzeichnungspflichten zu steuerlichen Pflichten gemacht.

Verstöße gegen außersteuerrechtliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen deshalb Verstößen gegen steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten i. S. d. §§ 141 ff. AO gleich.

Die Buchführungspflicht endet bei den unter § 140 AO fallenden Steuerpflichtigen mit dem Verlust der Kaufmannseigenschaft.

2.2 Originäre Buchführungspflicht

Soweit nicht bereits abgeleitete Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten aus § 140 AO bestehen, sind gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte nach § 141 AO dazu verpflichtet, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen (sog. originäre Buchführungspflicht), sofern sie im Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr mindestens einen der folgenden Schwellenwerte überschreiten:

- Umsätze⁵ von mehr als 800.000 €⁶ (für Kalenderjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen; vorher: 600.000 €⁷),
- Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Flächen von mehr als 25.000 € oder
- Gewinn aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft von mehr 80.000 € (für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, vorher: 60.000 €⁸).

Die genannten Umsatz- und Gewinn-Schwellenwerte entsprechen zwar betragsmäßig den Grenzwerten für Umsatzerlöse und Jahresüberschuss, bis zu denen nach § 241a HGB eine Befreiung von der (handelsrechtlichen) Buchführungspflicht möglich ist, allerdings müssen beide Grenzwerte nach dem HGB in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren vorliegen. Zudem müssen – anders als nach dem HGB – die Grenzwerte der AO (wie erwähnt) nicht kumulativ vorliegen. Darüber hinaus können die Werte aufgrund unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsregeln im Handels- oder Steuerrecht voneinander abweichen.

Obwohl die Buchführungspflicht in den vorgenannten Fällen kraft Gesetz besteht, ist der Steuerpflichtige zu ihrer Erfüllung erst auf eine entsprechende Mitteilung seitens der Finanzbehörde hin verpflichtet, genauer: gemäß § 141 Abs. 2 AO mit Beginn des Wirtschaftsjahrs, das auf die Bekanntgabe dieser Mitteilung folgt.

4 GenG = Genossenschaftsgesetz.

5 Hinsichtlich der Berechnung der Umsatzgrenze wird auf den Abschnitt 19.3 UStAE verwiesen (AEAO zu § 141, Nr. 3).

6 Vgl. Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27.03.2024; BGBl. I 2024 Nr. 108.

7 Artikel 97 § 19 Abs. 3 EGAO.

8 Artikel 97 § 19 Abs. 4 EGAO.



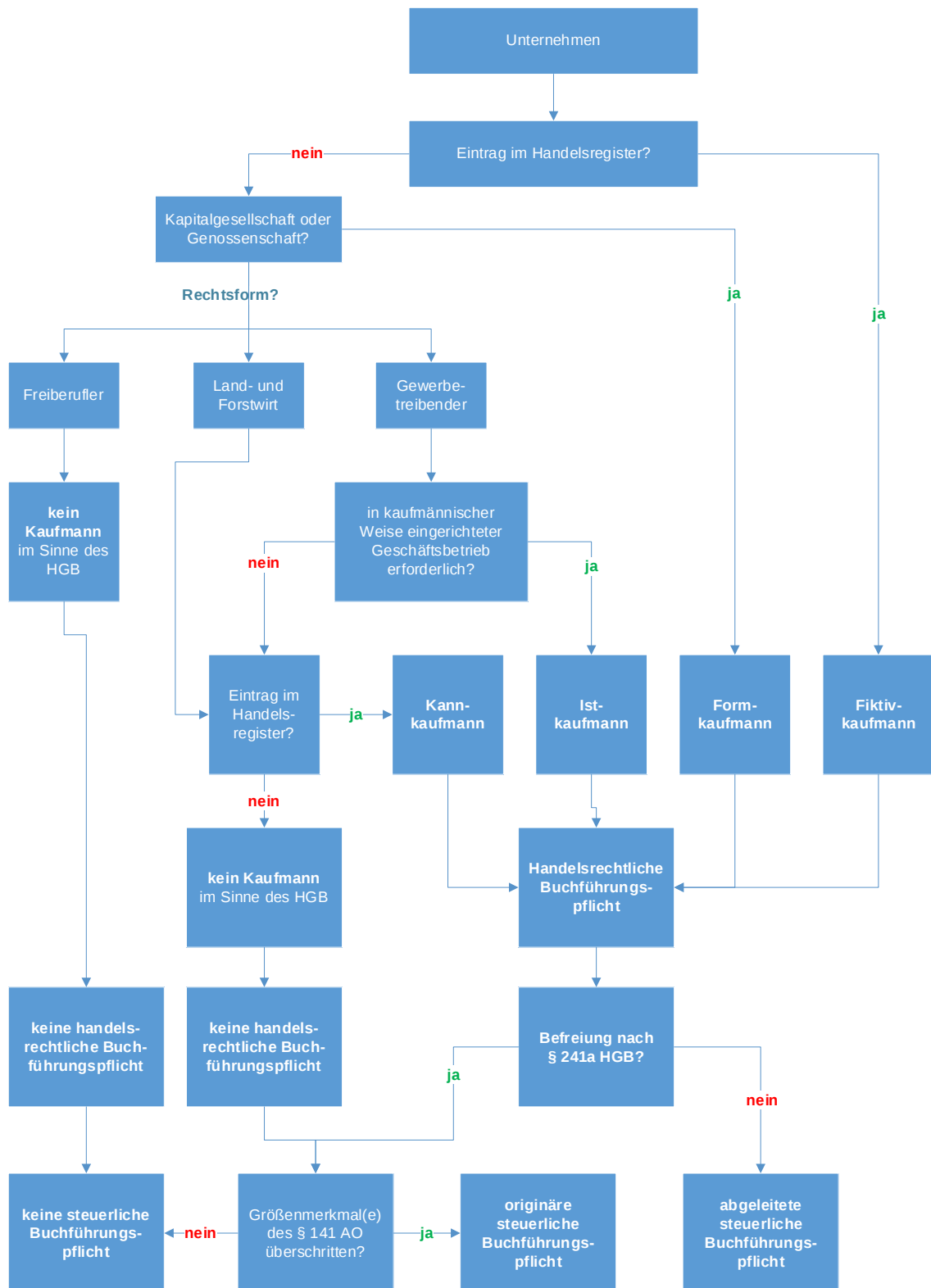
Die Buchführungspflicht endet gemäß § 141 Abs. 2 Satz 2 AO mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr folgt, in dem die Finanzbehörde festgestellt hat, dass die Voraussetzungen für die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 AO nicht mehr vorliegen.



VIDEO auf KNOLL digital

Buchführungspflicht – v12336

Abbildung 1: Die Buchführungspflicht nach Handels- und Steuerrecht



Quelle: eigene Darstellung des Verfassers



3. Aufzeichnungspflichten nach Steuerrecht

Steuerrechtlichen *Aufzeichnungspflichten* kommt dann eine Bedeutung zu, wenn weder nach Handelsrecht noch nach Steuerrecht eine *Buchführungspflicht* besteht. Buchführungspflichtige Betriebe erfüllen diese Aufzeichnungspflichten regelmäßig schon durch ihre kaufmännische Buchführung.

Die AO sowie Einzelsteuergesetze (z. B. UStG, EStG) begründen eine ganze Reihe weiterer – ergänzender – Aufzeichnungspflichten.

3.1 Aufzeichnung des Wareneingangs

Gewerbliche Unternehmer (§ 15 Abs. 2 und 3 EStG) müssen nach § 143 Abs. 1 AO den Wareneingang gesondert aufzeichnen. Dies geschieht im Regelfall durch die Führung eines Wareneingangsbuches. Bei buchführenden gewerblichen Unternehmern ist es ausreichend, wenn sich die erforderlichen Angaben aus dem Inhalt der Buchführung (z. B. durch das Wareneingangskonto) ergeben.

Aufzuzeichnen sind nach § 143 Abs. 2 AO

- alle Waren
 - einschließlich der Rohstoffe, unfertigen Erzeugnisse, Hilfsstoffe und Zutaten,
- die der Unternehmer im Rahmen seines Gewerbebetriebs
 - zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch,
 - entgeltlich oder unentgeltlich,
 - für eigene oder für fremde Rechnung
- erwirbt.

Dies gilt auch dann, wenn die Waren vor der Weiterveräußerung oder vor dem Verbrauch be- oder verarbeitet werden sollen. Waren, die nach Art des Betriebs üblicherweise zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch für den Betrieb erworben werden, sind auch dann aufzuzeichnen, wenn sie für betriebsfremde Zwecke verwendet werden.

Die Aufzeichnungen müssen nach § 143 Abs. 3 AO folgende Angaben enthalten:

- den Tag des Wareneingangs oder das Datum der Rechnung,
- den Namen oder die Firma und die Anschrift des Lieferers,
- die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
- den Preis der Ware

sowie

- einen Hinweis auf den Beleg.

Als **handelsübliche Bezeichnung** wird jede im Geschäftsverkehr für die Gegenstände allgemein verwendete Bezeichnung, die den Erfordernissen von Kaufleuten im Sinne des HGB genügt und von Unternehmern in den entsprechenden Geschäftskreisen allgemein verwendet wird. Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedenartiger Gegenstände umfassen, wie z. B. „Geschenkartikel“, reichen grundsätzlich nicht aus.⁹

Die neben § 143 AO bestehenden besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG (vgl. unten Punkt I. 3.3) bleiben unberührt. Sie können jedoch zusammengefasst erfüllt werden, sofern damit den jeweils gestellten Anforderungen genügt wird.

9 Vgl. Abschnitt 14.5 Absatz 15 UStAE.

Durch die nach § 143 AO erforderlichen Aufzeichnungen zum Wareneingang besteht grundsätzlich die Möglichkeit, die Warenbewegungen vom Veräußerer zum Erwerber nachzuprüfen. Dies ist jedoch nicht lückenlos möglich, weil sich die Pflicht zur Aufzeichnung des Wareneingangs und des Warenausgangs an verschiedene Adressaten richtet. So haben z. B. Land- und Forstwirte, wenn sie nach § 141 AO buchführungspflichtig sind, zwar den Warenausgang aufzuzeichnen, nicht aber den Wareneingang.

Mit der Aufzeichnung des Wareneingangs soll insbesondere auch die Überprüfung des Betriebsergebnisses durch eine (Nach-)Kalkulation seitens der Finanzverwaltung ermöglicht werden (vgl. unten Punkt IV. 3.3).

Soweit keine Waren erworben werden, braucht auch kein Wareneingang aufgezeichnet zu werden. Aus § 143 AO ergibt sich (im Umkehrschluss), dass die Vorschrift weder für Land- und Forstwirte noch für selbständig Tätige gilt.

3.2 Aufzeichnung des Warenausgangs

- Gewerbliche Unternehmer, die regelmäßig Waren an andere gewerbliche Unternehmer zur Weiterveräußerung oder zum Verbrauch als Hilfsmittel liefern (also insbesondere Großhändler und Zulieferer)

sowie

- buchführungspflichtige Land- und Forstwirte

müssen nach § 144 Abs. 1 AO bzw. § 144 Abs. 5 AO den Warenausgang gesondert aufzeichnen.

Die geschieht im Regelfall durch die Führung eines Warenausgangsbuches. Bei buchführenden gewerblichen Unternehmern und den betroffenen Land- und Forstwirten ist es ausreichend, wenn sich die erforderlichen Angaben aus dem Inhalt der Buchführung (z. B. durch das Warenausgangskonto) ergeben.

Die Aufzeichnungen müssen – vergleichbar mit dem Wareneingang nach § 143 Abs. 3 AO – nach § 144 Abs. 3 AO folgende Angaben enthalten:

- den Tag des Warenausgangs oder das Datum der Rechnung,
- den Namen oder die Firma und die Anschrift des Abnehmers,
- die handelsübliche Bezeichnung der Ware,
- den Preis der Ware

sowie

- einen Hinweis auf den Beleg.

Die Abgrenzung zwischen Groß- und Einzelhandel erfolgt nicht anhand der Bezeichnung des Unternehmens, sondern der objektiven Gegebenheiten. So müssen Einzelhändler, deren Angebot auch von gewerblichen Kunden für deren betriebliche Zwecke genutzt wird – wie dies bei Lebensmittel-Discountern, Baumärkten oder Elektro-Fachmärkten der Fall ist –, auch eine gesonderte Aufzeichnung des Warenausgangs vornehmen.

Nach den Erfahrungen der Finanzbehörden wird gegen die Aufzeichnungspflichten des § 144 AO verstoßen, um Warenabgaben an Wiederverkäufer zu verdecken.

Den Abnehmern wird dadurch die Möglichkeit eröffnet, den Wareneingang und den damit zusammenhängenden Umsatz nicht zu erfassen.¹⁰

¹⁰ BMF, Schreiben vom 13.07.1992 (Az. IV A 7 - S 0314 - 1/92; BStBl. I 1992, S. 490, Anhang 63 AO-Handbuch 2023).



Wer die Aufzeichnungen des Wareneingangs vorsätzlich oder leichtfertig nicht, nicht richtig oder nicht vollständig erstellt, handelt ordnungswidrig (§ 379 Abs. 2 Nr. 1a AO). Eine vergleichbare Sanktionsvorschrift besteht für die Aufzeichnung des Wareneingangs nicht.

3.3 Aufzeichnungspflichten nach dem UStG

Umfangreiche zusätzliche Aufzeichnungspflichten ergeben sich bei Steuerpflichtigen insbesondere nach § 22 UStG i. V. m. §§ 63–68 UStDV. Die wichtigsten davon sind nachfolgend tabellarisch dargestellt:

§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG	Aufzeichnung ■ der vereinbarten Entgelte für ausgeführte Leistungen und sonstige Leistungen, – getrennt nach steuerpflichtigen (je Steuersatz und Option nach § 9 UStG) und steuerfreien Umsätzen und ■ der sonstigen Bemessungsgrundlagen i. S. d. UStG – z. B. Kosten für Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG und sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG
§ 22 Abs. 2 Nr. 2 UStG	Aufzeichnung der vereinnahmten Entgelte (Anzahlungen/Vorauszahlungen) für die vom Unternehmer noch nicht ausgeführten Leistungen
§ 22 Abs. 2 Nr. 3 UStG	■ Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für Lieferungen i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG, d. h. – private Verwendung sowie Entnahme von Gegenständen (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG), – unentgeltliche Zuwendung von Gegenständen an das Personal, außer bei Aufmerksamkeiten bis maximal 40 € (§ 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG), und/oder – jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, außer Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens (§ 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG), soweit die Gegenstände jeweils zum Vorsteuerabzug berechtigt haben ■ Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG
§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG	■ Aufzeichnung der Entgelte für – steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an den Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, und – geleistete Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen für solche Leistungen, die noch nicht ausgeführt worden sind, sowie der darauf entfallenden Steuerbeträge; ■ Voraussetzung ist, dass der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist; ■ zu erfassen sind auch nachträgliche Entgeltsminderungen
§ 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG	Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr sowie die dafür entrichtete Einfuhrumsatzsteuer, wenn der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist
§ 22 Abs. 2 Nr. 8 UStG	Aufzeichnung bei Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG)
§ 22 Abs. 4 UStG	Aufzeichnung der Berechnungsgrundlage für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

Nach § 63 UStDV müssen die Aufzeichnungen so beschaffen sein, dass es einem **sachverständigen Dritten** innerhalb **angemessener Zeit** möglich ist, einen **Überblick über die Umsätze des Unternehmers** und **die abziehbaren Vorsteuern** zu erhalten und **die Grundlagen für die Steuerberechnung** festzustellen.

Damit werden die wichtigsten Anforderungen an eine ordnungsgemäße Buchführung auch im Umsatzsteuerrecht verankert.

Soweit es **unzumutbar** ist, die

- Entgelte getrennt nach Steuersätzen und auf die steuerfreien Umsätze zu verteilen oder
- Steuersätze bei den Bemessungsgrundlagen nach § 10 Abs. 4 und 5 UStG zu trennen,

kann beim zuständigen Finanzamt nach § 63 Abs. 4 UStDV beantragt werden, dies nachträglich auf der Grundlage der Wareneingänge oder nach anderen Merkmalen durchzuführen.



Hinweis

Bei getrennten Steuersätzen sind **offene Ladenkassen ohne Einzelaufzeichnungen** unzulässig, denn eine Kassenführung mit retrograden Kassenberichten (*vgl. unten, Punkt II. 6*) kann keine Unterscheidung nach steuerbaren, steuerbefreiten oder dem Regelsteuersatz bzw. einem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Umsatz erfolgen.

3.4 Weitere Aufzeichnungspflichten

Auch das EStG und die AO enthalten spezielle Aufzeichnungspflichten; die wichtigsten sind nachfolgend kurz tabellarisch aufgeführt:

§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG	laufende Führung eines besonderen Verzeichnisses für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter
§ 4 Abs. 4a Satz 6 EStG	gesonderte Aufzeichnung der Entnahmen und Einlagen für Zwecke des § 4 Abs. 4a EStG
§ 4 Abs. 7 EStG	Aufzeichnungspflichten für alle Aufwendungen i. S. d. § 4 Abs. 5 EStG (z. B. Bewirtungsaufwendungen, Werbegeschenke)
§ 6 Abs. 2 Satz 4 EStG	laufende Führung eines besonderen Verzeichnisses geringwertiger Wirtschaftsgüter („GWG“) für angeschaffte, hergestellte oder in das Betriebsvermögen eingelegte Wirtschaftsgüter
§ 142 AO	Buchführungspflichtige Land- und Forstwirte: Anbauverzeichnis (Nachweis, mit welchen Fruchtarten die selbstbewirtschafteten Flächen bestellt waren)
§ 147a AO	Steuerpflichtige, mit einer Summe der positiven Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung oder aus sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 EStG von mehr als 500.000 € (ab 1.1.2027: 750.000 €) ¹¹ : Aufzeichnungen über die den Einkünften zugrundeliegenden Einnahmen und Werbungskosten

¹¹ Vgl. Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27.03.2024; BGBl. I 2024 Nr. 108.



3.5 Aufzeichnungspflichten bei Taxi- und Mietwagenunternehmen

Bei **Taxametern und Wegstreckenzählern** handelt es sich um elektronische Aufzeichnungssysteme, deren Aufzeichnungen der Einzelaufzeichnungspflicht unterliegt (vgl. unten Punkt II. 4.1). Die Einzelaufzeichnungspflicht gilt darüber hinaus auch für Geschäftsvorfälle, die nicht mit dem Taxameter oder Wegstreckenzähler aufgezeichnet werden, wie z. B.

- Rechnungsfahrten oder
- Krankenfahrten.

Soweit die Daten zulässigerweise nicht durch das Taxameter oder durch den Wegstreckenzähler aufgezeichnet werden (können) oder soweit diese den tatsächlichen Geschäftsvorfall nicht zutreffend wiedergeben (z. B. Fahrt zu frei vereinbartem Preis außerhalb des Pflichtfahrgebiets mit aktiviertem Taxameter), werden die erforderlichen Daten durch Ergänzungen oder Korrekturen manuell erfasst. Dies kann entweder in einem nachgelagerten elektronischen Aufzeichnungssystem (sog. „ergänzendes System“; z. B. Back-Office-System) oder in einer anderen geeigneten und zugelassenen Form (z. B. händisch) erfolgen.

Eine Ergänzung oder Korrektur kann insbesondere notwendig sein, wenn für die tatsächlich durchgeführte Fahrt nicht der in dem Gerät einprogrammierte (und aufgezeichnete) Tarif gilt, weil es sich beispielsweise um eine Kranken- oder Privatfahrt handelt.

Zur Erfüllung der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind mindestens die folgenden branchenüblichen Daten aufzuzeichnen:

Taxiunternehmen	Mietwagenunternehmen
<u>Allgemeine Daten pro Schicht bzw. Abrechnungstag</u>	
■ eindeutige Fahrererkennung	■ eindeutige Fahrererkennung
■ Taxikennung (Ordnungsnummer des Fahrzeugs)	■ Mietwagenkennung (Ordnungsnummer des Fahrzeugs)
■ Zählerwerksdaten zu Beginn und Ende der Schicht	■ Daten der Summierwerke mindestens arbeitstäglich
■ Schichtdauer (Datum und Uhrzeit zu Schichtbeginn und -ende), soweit das Taxi von einer Arbeitnehmerin oder einem Arbeitnehmer gefahren wird	■ Schichtdauer (Datum und Uhrzeit zu Schichtbeginn und -ende), soweit der Mietwagen von einer Arbeitnehmerin oder einem Arbeitnehmer gefahren wird
■ Summe der Gesamteinnahmen nach Zahlungsarten	■ Summe der Gesamteinnahmen nach Zahlungsarten
	■ Kilometerstand lt. Tachometer (bei arbeitstäglichem Fahrtbeginn)
<u>Einzeldaten je Geschäftsvorfall</u>	
■ Fahrtbeginn und Fahrtende (Datum und Uhrzeit)	■ Fahrtbeginn und Fahrtende (Datum und Uhrzeit)
■ Fahrttyp (Tariffahrt oder sonstige Fahrt)	■ Fahrttyp (Tariffahrt oder sonstige Fahrt)
■ zurückgelegte Strecke (nur bei Tariffahrten)	■ zurückgelegte Strecke (nur bei Tariffahrten)
■ Fahrpreis	
■ Zuschlag	
■ in Rechnung gestellte Gesamtsumme	■ in Rechnung gestellte Gesamtsumme
■ Umsatzsteuersatz	■ Umsatzsteuersatz
■ Zahlungsart (z. B. bar, unbar)	■ Zahlungsart (z. B. bar, unbar)
■ gezahlte Trinkgelder (sofern steuerlich relevant)	■ gezahlte Trinkgelder (sofern steuerlich relevant)

Ausführliche Hinweise zur Aufzeichnung (und Aufbewahrung) von Geschäftsvorfällen und anderen steuerlich relevanten Daten bei Taxi- und Mietwagenunternehmen enthält das BMF-Schreiben vom 11.3.2024.¹² Für die Zeiträume von 2010 bis 2023 ergeben sich die Anforderungen an Unternehmen des Taxigewerbes aus dem BMF-Schreiben vom 26.11.2010.¹³

4. Sonstige Aufzeichnungspflichten

Über § 140 AO sind auch solche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten umfasst, die sich aus gewerberechtlichen oder branchenspezifischen Vorschriften ergeben (vgl. oben Punkt I. 2.1).

Eine Aufzählung dieser Regelungen kann – nicht zuletzt im Hinblick darauf, dass auch landesrechtliche Regelungen¹⁴ Aufzeichnungspflichten enthalten – nur exemplarisch erfolgen:

► Beispiele:

Apotheken	Herstellungsbücher und Prüfungsbücher nach § 22 Apothekenbetriebsverordnung (ApBetrO)
Bewachungsgewerbe	Aufzeichnungen über jeden Bewachungsvertrag nach § 21 Bewachungsverordnung (BewachV)
Bezirks-schornsteinfeger	Kehrbücher nach § 19 Abs. 1 Schornsteinfeger-Handwerksgesetz (SchfHwG)
Fahrschulen	Aufzeichnungen über die Ausbildung eines jeden Fahrschülers nach § 31 sowie § 42 Fahrlehrergesetz (FahrIG) ■ bis 31.12.2017: zusätzlich Aufzeichnungen über das erhobene Entgelt nach § 18 Abs. 1 und 2 FahrIG a. F. ■ seit 1.1.2018: keine zusätzlichen Aufzeichnungen über erhobene Entgelte mehr
Fischerei	Sachsen: Aufzeichnungen über Aalfang (z. B. Anzahl und Gesamtgewicht der entnommenen Aale) nach § 8 Sächsische Fischereiverordnung (SächsFischVO)
Handelsmakler	Tagebücher nach § 100 HGB
Hotel- und Pensionsgewerbe	■ Meldescheine nach §§ 29, 30 Bundesmeldegesetz (BMG) ■ Hamburg: Aufzeichnungen über Namen sowie Dauer des Aufenthalts aller Übernachtungsgäste in Hamburg für die Kultur- und Tourismussteuer nach § 7 Hamburgisches Kultur- und Tourismussteuergesetz (HmbKTTG)
Kassenärzte	■ Aufzeichnungen aus der Erbringung, der Verordnung sowie der Abgabe von Versicherungsleistungen nach § 294 SGB V bzw. ■ Aufzeichnungen über festgestellte Arbeitsunfähigkeitsdaten nach § 295 SGB V
Tier-/Pflanzenhändler	Aufnahme- und Auslieferungsbücher für bestimmte wildlebende Pflanzen und Tiere nach § 6 Bundesartenschutzverordnung (BartSchV)
Weinbau-Betriebe	Weinbuchführung (Aufzeichnungen über bezogene und abgefüllte Erzeugnisse) nach § 29 Weingesetz (WeinG)

¹² BMF, Schreiben vom 11.03.2024 (Az. IV D 2 - S 0316-a/21/10006 :008; BStBl. I 2024, S. 367).

¹³ BMF, Schreiben vom 26.11.2010 (Az. IV A 4 - S 0316/08/10004-07; BStBl. I 2010, S. 1342).

¹⁴ Vgl. <https://justiz.de/online Dienste/bundesundlandesrecht/index.php>.



Hinweis

In den einzelnen Bundesländern existieren spezielle außersteuerrechtliche Aufzeichnungspflichten, die auch für die Besteuerung zu erfüllen sind.

Darüber hinaus können sich auch aus anderen Rechtsnormen Aufzeichnungspflichten ergeben. So sind z. B. für die Ermittlung der förderfähigen Aufwendungen nach § 3 FZulG¹⁵ laufende Aufzeichnungen zu führen, die eindeutig und zeitnah die geleisteten Arbeitsstunden eines Arbeitnehmers in einem Forschungs- und Entwicklungsvorhaben belegen.

§ 140 AO schränkt aber bewusst ein, dass die Bücher und Aufzeichnungen **für die Besteuerung von Bedeutung sein** müssen. Das bedeutet: Nicht allen Aufzeichnungen, die nach anderen Rechtsnormen zu führen sind, kommt automatisch eine Bedeutung für die Besteuerung zu (Ausnahme, wie erläutert: nach Handelsrecht zu führende Aufzeichnungen).



Hinweis

Hinsichtlich der Frage, inwiefern Aufzeichnungen eine Bedeutung für die Besteuerung haben, hat der Steuerpflichtige ein Erstqualifikationsrecht. In der Praxis kann diese Beurteilung zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen. So ist es möglich, dass im Verlauf von Außenprüfungen Unterlagen, die zunächst als nicht steuerlich relevant eingeschätzt wurden, zu steuerlich relevanten Unterlagen umqualifiziert werden.

5. „Führen von Büchern“ und „sonstige erforderliche Aufzeichnungen“

Wie gesehen, ist der Kaufmann nach § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet, Bücher zu führen und damit seine Handelsgeschäfte und die Lage des Vermögens in Büchern ersichtlich zu machen (sog. Handelsbücher, § 239 Abs. 1 HGB). Entgegen dem gesetzlichen Wortlaut muss dies nicht zwingend in der Form von Büchern erfolgen. Der Begriff „Bücher“ ist vielmehr funktional in Anknüpfung an die handelsrechtliche Bedeutung zu verstehen. Die äußere Gestalt der Aufzeichnungen ist deshalb nicht von Bedeutung, so dass in diesem Sinne „Bücher“ z. B. als gebundenes Buch, als Loseblatt-Sammlung oder auch als Datenträger geführt werden können.

Welche Bücher zu führen sind, ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Zur Erfassung der Geschäftsvorfälle bedarf es bei der doppelten Buchführung der Vornahme von Aufzeichnungen in Büchern und Konten. Diese werden in Grund-, Haupt-, Neben- und Hilfsbücher unterschieden.

Grundbücher – auch Journale genannt – werden zur vollständigen und chronologischen Erfassung der Geschäftsvorfälle genutzt. Welche Grundbücher zu führen sind, bestimmt sich nach der Zweckmäßigkeit und der Struktur der Geschäftsvorfälle. Im Grundbuch werden die Geschäftsvorfälle regelmäßig mit den erforderlichen Angaben (z. B. Datum, Sachverhalt, Konto/Gegenkonto, Betrag, Beleg) erfasst und aufgezeichnet. Belege bilden die Grundlage der Grundbucheintragen (vgl. unten Punkt II. 2.).

Sofern ein Einnahmen-Überschussrechner zur Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle und späteren Erstellung einer Einnahmen-Überschussrechnung nicht das System einer doppelten Buchführung wählt, ist der Analogieschluss zu einer Journalfunktion schwierig.

► Beispiele:

- Rechnungseingangs- und -ausgangsbuch
- Wareneingangs- und -ausgangsbuch
- Kassenbuch
- Einzelaufzeichnungen aus Registrierkassen oder PC-Kassen

¹⁵ Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz).

**Hinweis**

Buchführungspflichtige Steuerpflichtige haben für Bargeldbewegungen ein **Kassenbuch** (ggf. in der Form aneinandergereihter Kassenberichte) zu führen (AEAO zu § 146, Nr. 1.4). Werden überwiegend Bargeschäfte getätigt, ist das Kassenbuch wesentlicher Bestandteil der Buchführung.¹⁶

Werden sämtliche baren und unbaren Geschäftsvorfälle (auch Privatentnahmen oder -einlagen) in einem elektronischen Aufzeichnungssystem erfasst, bedarf es keines zusätzlich geführten Kassenbuchs.¹⁷

Auch wenn nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige kein Kassenbuch führen müssen, sind die Betriebseinnahmen durch geordnete und vollständige Belege nachzuweisen (AEAO zu § 146, Nr. 2.1.7).

Zur Erleichterung der Übernahme der Grundbucheintragungen in das Hauptbuch wird üblicherweise der Buchungssatz vermerkt.

Die **Hauptbücher** ordnen die Geschäftsvorfälle nach sachlichen Ordnungskriterien. Diese ermöglichen einen Abschluss in Form einer Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Funktion der Sachkonten kann durch die Führung von Rechnungseingangs- und -ausgangsbüchern ersetzt werden.¹⁸

Zusammengefasste oder verdichtete Aufzeichnungen im Hauptbuch sind zulässig, sofern sie in den Grundbüchern (oder im Journal) nachvollziehbar in ihre Einzelpositionen aufgegliedert werden können.

In den **Nebenbüchern** werden Teilbereiche der Buchführung gesondert erfasst und erweitern damit die Aussagekraft der Hauptbücher, die dann insoweit nur noch Sammelbuchungen enthalten.

► **Beispiele:**

- Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung
- Lohnbuchhaltung
- Anlagenbuchhaltung

Hilfsbücher dienen zumeist reinen Kontrollzwecken. Hierzu gehören z.B. Auftragsbücher, Bestellbücher, Terminbücher und Mahnbücher.

§ 239 HGB weist – außer auf die Bücher – auch auf „sonst erforderliche Aufzeichnungen“ hin. Der genaue Unterschied zwischen „Büchern“ und „Aufzeichnungen“ ist gesetzlich nicht näher definiert. Bücher sind nach § 239 Abs. 1 HGB zunächst die Handelsbücher. Jedoch wird dieser Begriff im HGB nicht einheitlich verwendet. Während durch die Überschrift des Dritten Buches („Handelsbücher“) alle nachfolgenden Regelungen zur Rechnungslegung umfasst sind, werden in § 257 Abs. 1 Nr. 1 HGB neben den Handelsbüchern auch noch Inventare, Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüsse gesondert genannt. Auch im § 147 Abs. 1 Nr. 1 AO findet sich die Unterscheidung zwischen Büchern einerseits und Aufzeichnungen, Inventaren, Eröffnungsbilanz und Jahresabschlüssen andererseits.

Bücher und Aufzeichnungen unterliegen einheitlich den Ordnungsvorschriften der §§ 146, 147 AO. Bedeutung kommt der Unterscheidung zwischen Büchern und Aufzeichnungen letztlich vor allem hinsichtlich der – gesondert im LEHRBRIEF „AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN NACH HANDELS- UND STEUERRECHT“ behandelten – Aufbewahrungspflichten zu, weil die steuerrechtlichen Aufbewahrungspflichten umfangreicher sind als die handelsrechtlichen.

¹⁶ BFH, Urteil vom 20.06.1985 (Az. IV R 41/82; BFH/NV 1985 S. 12, NWB DAAAB-28169).

¹⁷ Vgl. Teutemacher: Kein (zusätzliches) Kassenbuch bei Kassenführung mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme? (BBK Nr. 11 vom 04.06.2022, NWB ZAAAI-62285).

¹⁸ BFH, Urteil vom 24.11.1971 (Az. I R 141/68; BStBl. II 1972, S. 400).

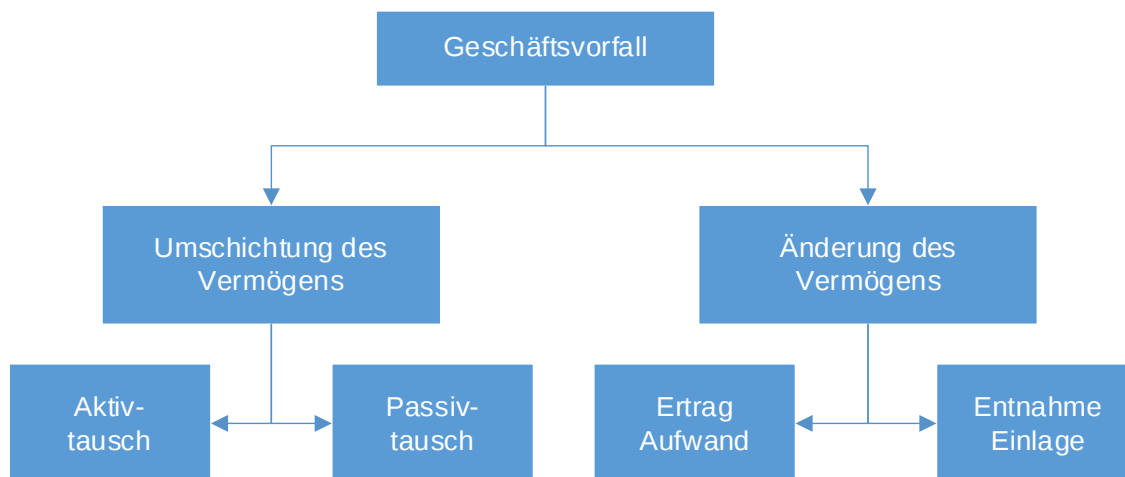
Im Übrigen handelt es sich bei Aufzeichnungspflichten für bestimmte Gewerbezeige (z. B. Wildhandelsbuch für gewerbsmäßigen An- oder Weiterverkauf von Wild nach § 8 Brandenburgische Verordnung zur Überwachung und Kontrolle des Wildhandels – Wildhandelsüberwachungsverordnung – WildÜV¹⁹) um Aufzeichnungen, auch wenn die Vorschrift von „Büchern“ spricht.

Aufzeichnungen sind alle dauerhaft verkörpert Erklärungen über Geschäftsvorfälle in Schriftform oder auf Medien mit Schriftersatzfunktion (z. B. auf Datenträgern). Der Begriff „Aufzeichnungen“ umfasst ganz allgemein Darstellungen in Worten, Zahlen, Symbolen und Grafiken.

Werden Aufzeichnungen nach verschiedenen Rechtsnormen in einer Aufzeichnung zusammengefasst (z. B. nach §§ 238 ff. HGB einerseits und nach § 22 UStG andererseits), müssen diese den unterschiedlichen Zwecken genügen. Erfordern verschiedene Rechtsnormen gleichartige Aufzeichnungen, so ist eine mehrfache Aufzeichnung separat für jede Rechtsnorm nicht erforderlich.

Geschäftsvorfälle sind alle rechtlichen und wirtschaftlichen Vorgänge, die innerhalb eines bestimmten Zeitabschnitts den Gewinn bzw. Verlust oder die Vermögenszusammensetzung in einem Unternehmen dokumentieren oder beeinflussen bzw. verändern.

Abbildung 2: Arten von Geschäftsvorfällen



Quelle: eigene Darstellung des Verfassers in Anlehnung an Teutemacher, Praxis-GoBD, 1. Aufl., dort Abb. 7

¹⁹ Vgl. <https://bravors.brandenburg.de/de/verordnungen-212175>.

II. GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄßIGER BUCHFÜHRUNG

1. Einführung

Unabhängig von der Frage, ob die Bücher und Aufzeichnungen aufgrund handelsrechtlicher, steuerrechtlicher oder außersteuerrechtlicher Vorschriften zu erstellen sind, müssen in jedem Fall die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beachtet werden.

Eine abschließende Definition der GoB ist weder dem Handels- noch dem Steuerrecht zu entnehmen. Der Begriff „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ selbst ist aber in § 238 Abs. 1 Satz 1 HGB enthalten und lässt sich inhaltlich aus § 238 HGB und § 239 HGB sowie aus § 145 AO, § 146 AO und § 147 AO herleiten.



von Prüfungsrelevanz

Die GoB sind ein unbestimmter Rechtsbegriff, der insbesondere durch Rechtsnormen und Rechtsprechung geprägt ist und von der Rechtsprechung und Verwaltung jeweils im Einzelnen auszulegen und anzuwenden ist.²⁰

Bei den GoB handelt es sich um ein ganzes System von Regelungen, das die gesamte Rechnungslegung umfasst. Sie können sich durch gutachterliche Stellungnahmen, Handelsbrauch, ständige Übung, Gewohnheitsrecht, organisatorische und technische Änderungen weiterentwickeln und sind damit einem Wandel unterworfen.

Im Übrigen war bereits in § 162 der Reichsabgabenordnung aus dem Jahr 1919 geregelt, dass die Eintragungen in den Büchern „*fortlaufend, vollständig und richtig bewirkt werden*“ sollen. Ebenso durfte der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung „*nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen sind*“. Letztlich hat sich an diesen Ordnungsmäßigkeitsgrundsätzen bis heute nichts geändert.

Ob eine Buchführung ordnungsgemäß ist, ist jeweils nach dem im Einzelfall vorhandenen Buchführungswerk bzw. den erfolgten Aufzeichnungen zu beurteilen.



Hinweis

Mit Urteil vom 12.5.1966²¹ hat der BFH entschieden, dass sich der Inhalt der GoB in erster Linie nach dem richtet, was das allgemeine Bewusstsein der anständigen und ordentlichen Kaufmannschaft, die der Verpflichtung zur Ersichtlichmachung der Geschäftsvorfälle und der Lage des Vermögens sorgfältig nachkommen will, hierunter versteht. Dabei darf nicht der Maßstab eines übermäßig gewissenhaften Kaufmanns zugrunde gelegt werden. Die Buchführung ist bereits dann ordnungsgemäß, wenn sie den durchschnittlichen Anforderungen an die Redlichkeit und Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns genügt.

Die **GoB** dürfen nicht mit den – im LEHRBRIEF „GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSGEMÄßEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN IN ELEKTRONISCHER FORM SOWIE ZUM DATENZUGRIFF“ gesondert behandelten – **GoBD** verwechselt werden. Auf diese wird hier nur aus Gründen der Übersichtlichkeit hingewiesen. Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen GoB und GoBD ist eine klare Trennung nicht immer möglich bzw. sinnvoll.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung umfassen folgende Anwendungsbereiche:

- Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (und Aufbewahrung),
- Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur,
- Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung.

²⁰ BFH, Urteil vom 12.05.1966 (Az. IV 472/60; BStBl. III 1966, S. 371).

²¹ BFH, Urteil vom 12.05.1966 (Az. IV 472/60; BStBl. III 1966, S. 371).

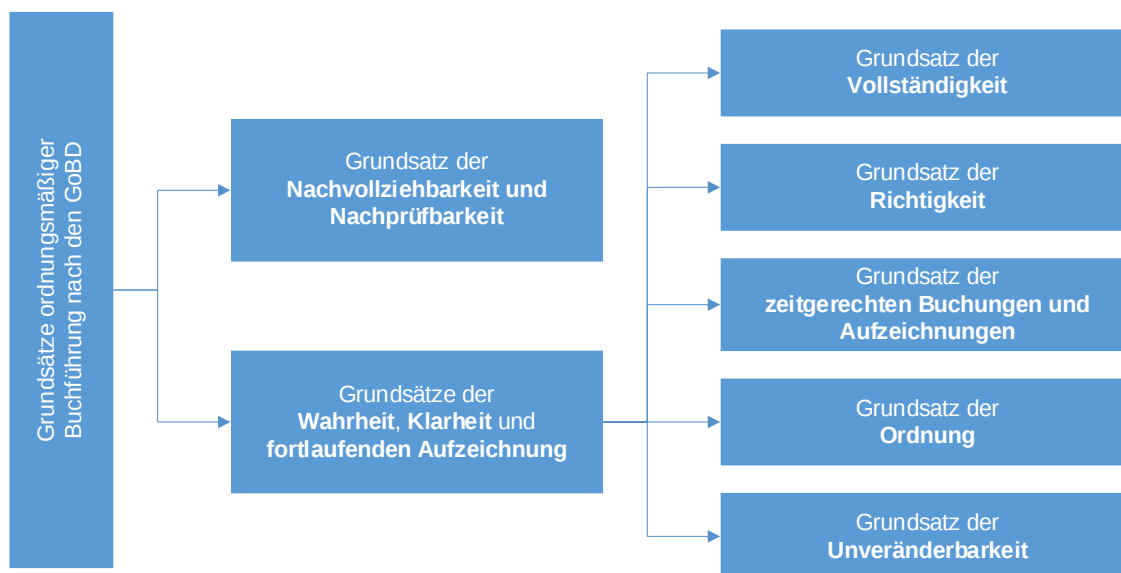
Nachfolgend wird nur auf diejenigen GoB-Grundsätze eingegangen, die sich speziell mit der Buchführung (und Aufbewahrung) befassen. Andere Grundsätze, wie z. B. das sog. Realisationsprinzip, wonach gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB nur diejenigen Gewinne erfasst werden dürfen, die am Abschlussstichtag realisiert sind, werden im Rahmen des FAIT nicht behandelt.

In der Literatur werden die GoB – je nach Verfasser – aufgrund der fehlenden Bestimmtheit des Rechtsbegriffs unter verschiedenen Begrifflichkeiten zusammengefasst und definiert. So können z. B. die Vorgaben des § 239 Abs. 2 HGB, wonach die Eintragungen in den Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden müssen, einerseits als eine Beschreibung jeweils einzelner Grundsätze (z. B. „Vollständigkeit“, „Richtigkeit“ und „zeitgerechte Erfassung“) oder andererseits – aufgrund des inhaltlichen Zusammenhangs – auch zusammengefasster Grundsätze („Vollständigkeit und Richtigkeit“) verstanden werden. Zudem existieren auch unterschiedliche Begriffe für eigentlich gleiche Inhalte, z. B. „Grundsatz der zeitgerechten Erfassung“ und „Grundsatz der zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen“.

Teilweise beinhalten einzelne Grundsätze auch weitere Grundsätze. So umfasst z. B. der „Grundsatz der Klarheit“ üblicherweise auch den „Grundsatz der Unveränderbarkeit“, weil unveränderte Aufzeichnungen zur Klarheit beitragen.

Aus Gründen der Übersichtlichkeit werden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nachfolgend in Anlehnung an die GoBD gegliedert. Dadurch wird z. B. auch der in der Literatur häufig genannte „Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit“, der letztlich auf die Vorgaben im § 239 Abs. 2 HGB aufbaut – richtigerweise – in einzelne Grundsätze (also z. B. Vollständigkeit, Richtigkeit) aufgeteilt.

Abbildung 3: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nach der Gliederung in den GoBD



Quelle: eigene Darstellung des Verfassers

Für die einzelnen Grundsätze sind folgende Fundstellen maßgebend:

Grundsatz	Tz. dieses Lehrbriefs	Fundstelle HGB	Fundstelle AO
Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	II. 2.	§ 238 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 HGB	§ 145 Abs. 1 AO
Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung	II. 3.		
■ Vollständigkeit	II. 4.	§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 AO
■ Richtigkeit	II. 5.	§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 AO
■ zeitgerechte Buchungen und Aufzeichnungen	II. 6.	§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 AO
■ Ordnung	II. 7.	§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 AO
■ Unveränderbarkeit	II. 8.	§ 239 Abs. 3 HGB	§ 146 Abs. 4 AO

Bei all diesen Grundsätzen gilt nach § 239 Abs. 1 Satz 1 HGB, dass bei der Führung der Bücher und bei den sonst erforderlichen Aufzeichnungen eine **lebende Sprache** zu nutzen ist.²² Dazu gehört z. B. die sorbische Sprache, die in den sorbischen Heimatkreisen in Sachsen sowie dem angestammten Siedlungsgebiet in Brandenburg der deutschen Sprache gleichgestellt ist. Eine lebende Sprache wird grundsätzlich dadurch gekennzeichnet, dass jederzeit eine Übersetzung möglich ist. Keine lebenden Sprachen sind – unabhängig von der Frage der Übersetzbarkeit – insbesondere die lateinische oder die altgriechische Sprache.

Darüber hinaus ist die Verwendung von Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben und Symbolen zulässig, wenn deren Bedeutung eindeutig ist.



VIDEO auf KNOLL digital

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung – v12337

2. Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit

Der Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit ergibt sich aus § 238 Abs. 1 Satz 2 und Satz 3 HGB; wortlautgleiche Regelungen enthalten § 145 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 AO:

§ 238 Abs. 1 Satz 2 HGB	§ 145 Abs. 1 Satz 1 AO
<i>Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.</i>	<i>Die Buchführung muss so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann.</i>
§ 238 Abs. 1 Satz 3 HGB	§ 145 Abs. 1 Satz 2 AO
<i>Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.</i>	<i>Die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.</i>

²² Der Jahresabschluss ist in deutscher Sprache zu erstellen (§ 244 HGB).



Sachverständige Dritte sind regelmäßig Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Buchhalter sowie Außenprüfer und Steuerfahnder der Finanzverwaltung oder auch jede andere fachkundige Person, die in der Lage ist, Bilanzen zu lesen und zu beurteilen.

Inwiefern die **Zeit**, die notwendig ist, um anhand der konkreten Buchführung einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens zu erlangen, ihrer Länge nach **angemessen** ist, hängt insbesondere vom Umfang der Buchführung ab. Angemessen ist sie auf jeden Fall, wenn der Überblick anhand des Buchwerks und der Belege ohne Schwierigkeiten und ohne weitere Auskünfte zügig gewonnen werden kann.

Im Falle komplexer Sachverhalte sowie ermessensbehafteter Geschäftsvorfälle stehen evtl. erforderliche Nachfragen seitens der sachverständigen Dritten der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nicht entgegen.

Die Nachvollziehbarkeit und die Nachprüfbarkeit bedingen sich gegenseitig. Sie bilden regelmäßig einen Schwerpunkt im Rahmen steuerlicher Betriebsprüfungen.

Bei Nicht-Buchführungspflichtigen sind die sonst erforderlichen Aufzeichnungen nach § 145 Abs. 2 AO so vorzunehmen, dass der Zweck erreicht wird, den sie für die Besteuerung zu erfüllen haben.

Eine Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit ist überhaupt nur durch **Belege** möglich, denn diese stellen die Verbindung zwischen den tatsächlichen Vorgängen einerseits und den Aufzeichnungen bzw. Buchungen in den Büchern andererseits her. Deswegen muss jede Buchung oder Aufzeichnung im Zusammenhang mit einem Beleg stehen.



von Prüfungsrelevanz

Keine Buchung ohne Beleg!

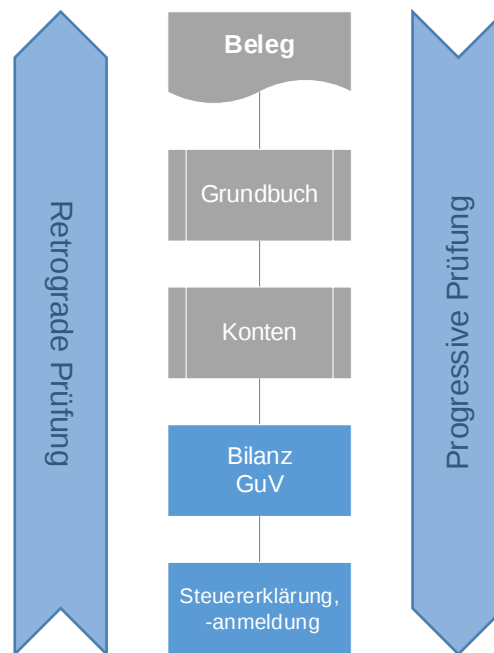
Eine Buchführung oder Aufzeichnungen sind nur nachvollziehbar und nachprüfbar, wenn sich die Geschäftsvorfälle hinsichtlich ihrer Entstehung und Abwicklung lückenlos verfolgen lassen.

Hierfür ist die Möglichkeit sowohl

- der **progressiven Prüfung** (vom Beleg über die Sachkonten zum Jahresabschluss)
- als auch
- der **retrograden Prüfung** (vom Ansatz im Jahresabschluss über die Sachkonten zum Beleg)
- sicherzustellen.

So führt bei steuerlichen Außenprüfungen die progressive Prüfung den Prüfer vom Beleg bis letztlich zur Steuererklärung/Steueranmeldung; die retrograde Prüfung verläuft genau umgekehrt.

Abbildung 4: Retrograde und progressive Prüfbarkeit



Quelle: eigene Darstellung des Verfassers

Ein Zusammenhang zwischen einem Beleg und dessen Erfassung als Geschäftsvorfall kann regelmäßig nur durch eine Kontierung auf dem Beleg erreicht werden. Handels- oder Geschäftsbriefe erhalten erst mit dem Kontierungsvermerk und der Verbuchung auch die Funktion eines Buchungsbelegs.

Eine Kontierung ist jedoch dann nicht zwingend erforderlich, wenn durch anderweitige organisatorische Maßnahmen die progressive und retrograde Prüfbarkeit innerhalb angemessener Zeit auf anderem Wege gewährleistet ist.



von Prüfungsrelevanz

Jeder Geschäftsvorfall muss sich hinsichtlich seiner Entstehung und Abwicklung lückenlos nachvollziehen lassen.

Belege kommen in allen Bereichen der Buchführung vor, z. B.:

- Aufträge/Auftragsbestätigungen,
- Ein- und Ausgangsrechnungen,
- Gebührenbescheide,
- Kontoauszüge,
- Lieferscheine,
- Lohn- und Gehaltsabrechnungen.

Belege lassen sich unterteilen in

- Fremdbelege und
- Eigenbelege.

Eigenbelege werden vom Unternehmen selbst erstellt, wenn keine Fremdbelege vorliegen. Dies gilt auch in Fällen, bei denen die Buchung scheinbar selbsterklärend ist.



Der **Belegfunktion** kommt bei der IT-gestützten Buchführung mit ihren digitalen Datensätzen angesichts der gleichzeitigen (Weiter-)Existenz analoger Belege, z. B. Papierbelege, eine besondere Bedeutung zu.

3. Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung

Die Grundsätze der Wahrheit, Klarheit und fortlaufenden Aufzeichnung sind ein Sammelbegriff für die unterschiedlichen Vorgaben zur inhaltlichen Vollständigkeit und Richtigkeit sowie Ordnung und Zeitgerechtigkeit der Buchführung und Aufzeichnungen. Für die Erfüllung dieser Grundsätze ist die Beachtung der *nachfolgend unter II. 4.–8.* einzeln erläuterten Grundsätze erforderlich.

4. Grundsatz der Vollständigkeit

Der Grundsatz der Vollständigkeit ergibt sich aus § 239 Abs. 2 HGB; eine ähnliche Regelung enthält § 146 Abs. 1 Satz 1 AO:

§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO
<i>Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.</i>	<i>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen.</i>

„Vollständig“ sind die Eintragungen dann, wenn die Geschäftsvorfälle lückenlos und einzeln aufgezeichnet werden. Die mehrfache Aufzeichnung von Geschäftsvorfällen ist selbstverständlich nicht zulässig.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass zur Erfüllung des Grundsatzes der Vollständigkeit auch gehört, dass alle Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter sowie sämtliche Schulden erfasst sind. Darüber hinaus müssen alle wertaufhellenden Informationen berücksichtigt werden, die für die Verhältnisse am Bilanzstichtag von Bedeutung sind.

Die GoB erfordern – in der Regel – die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für den Betrieb ermöglicht.²³

4.1 Einzelaufzeichnungspflicht

In § 146 Abs. 1 Satz 1 AO ist – ergänzend zum Wortlaut des § 239 Abs. 2 HGB – noch eine weitere Anforderung an die Ordnungsmäßigkeit von Buchungen und Aufzeichnungen genannt: Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind **einzeln** festzuhalten.

Obwohl eine solche Anforderung in § 239 Abs. 2 HGB nicht ausdrücklich enthalten ist, ergibt sich die Einzelaufzeichnungspflicht aus dem Wesen der kaufmännischen Buchführung. Diese erfordert grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles

- unmittelbar nach seinem Abschluss und
- in einem Umfang, der einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit eine lückenlose Überprüfung der Grundlagen, des Inhalts, der Entstehung und Abwicklung des Geschäftsvorfalles sowie 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.²⁴

²³ BFH, Urteil vom 12.05.1966 (Az. IV 472/60; BStBl. III 1966, S. 371).

²⁴ BFH, Urteil vom 12.05.1966 (Az. IV 472/60; BStBl. III 1966, S. 371).

Die Einzelaufzeichnungspflicht wurde durch das „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ vom 22.12.2016²⁵ ausdrücklich in § 146 Abs. 1 Satz 1 AO verankert. Da sich die Pflicht zur Einzelaufzeichnung bereits aus den GoB ergibt, hatte die Ergänzung im § 146 Abs. 1 Satz 1 AO nur deklaratorischen Charakter.²⁶ Diese Regelung ist am 29.12.2016 in Kraft getreten.

Für Zeiträume vor 2017 galt eine solche Einzelaufzeichnungspflicht bei unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen auch faktisch schon durch die Regelungen des § 22 UStG (vgl. oben Punkt I. 3.3).



Hinweis

Die Pflicht zur Einzelaufzeichnung gilt **grundsätzlich** unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige ein elektronisches Aufzeichnungssystem oder aber eine offene Ladenkasse verwendet (AEAO zu § 146, Nr. 2.1.4).

4.2 Unzumutbarkeit der Einzelaufzeichnungspflicht

Die Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Abs. 1 Satz 1 AO besteht nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO aus Zumutbarkeitsgründen nicht, wenn Waren an eine Vielzahl nicht bekannter Personen gegen Barzahlung verkauft werden. Einer gesonderten Prüfung der Zumutbarkeit bedarf es in diesem Fall nicht (AEAO zu § 146, Nr. 2.2.2).

Die Regelung des § 146 Abs. 1 Satz 3 AO geht auf das BFH-Urteil vom 12.5.1966²⁷ zurück, wonach die Erfüllung der Einzelaufzeichnungspflicht (nur) dann unzumutbar ist, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen.



Hinweis

Im Urteilsfall aus dem Jahre 1966 (Bäckerei mit Lebensmittel-Einzelhandel, Streitjahr 1956) wurde die Buchführung als nicht ordnungsgemäß betrachtet, weil die baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufgezeichnet worden waren. Der BFH kam zu dem Schluss, dass die Regeln ordnungsmäßiger Buchführung zwar grundsätzlich die Einzelaufzeichnung aller baren Betriebseinnahmen verlangen, diese Verpflichtung aber im entschiedenen Fall nicht vorlag, weil es *„technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich [ist], an die Aufzeichnung der einzelnen zahlreichen baren Kassenvorgänge in Einzelhandelsgeschäften gleiche Anforderungen wie bei anderen Handelsgeschäften zu stellen, nämlich zur Identifizierung und zur Bestimmung des Inhalts des Geschäfts, Namen und Anschrift des Kunden und den Gegenstand des Kaufvertrages festzuhalten.“* Einzelhandelsunternehmer, die *„Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen“* verkaufen, müssen die baren Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufzeichnen.

Das im BFH-Urteil genannte Merkmal des „geringeren Wertes“ ist im Übrigen mittlerweile unbeachtlich.

Durch AEAO zu § 146, Nr. 2.2.6 werden die für den Verkauf von Waren genannten Zumutbarkeitsüberlegungen – ergänzend zum Gesetzeswortlaut – auch auf **Dienstleistungen** übertragen. Damit wird möglichen Abgrenzungsproblemen zwischen Waren und Dienstleistungen (z. B. Umsätze in einem Eiscafé) entgegengewirkt.

²⁵ BGBl. I 2016 S. 3152.

²⁶ Zugmaier/Nöcker/Mittelhammer, § 146 AO Rz. 31.

²⁷ BFH, Urteil vom 12.05.1966 (Az. IV 472/60; BStBl. III 1966, S. 371).

Hierfür muss aber 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 bei Dienstleistungen also 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.

Das bedeutet, dass z. B. bei Friseur- bzw. Kosmetikstudios grundsätzlich die Einzelaufzeichnungspflicht greift.



Hinweis

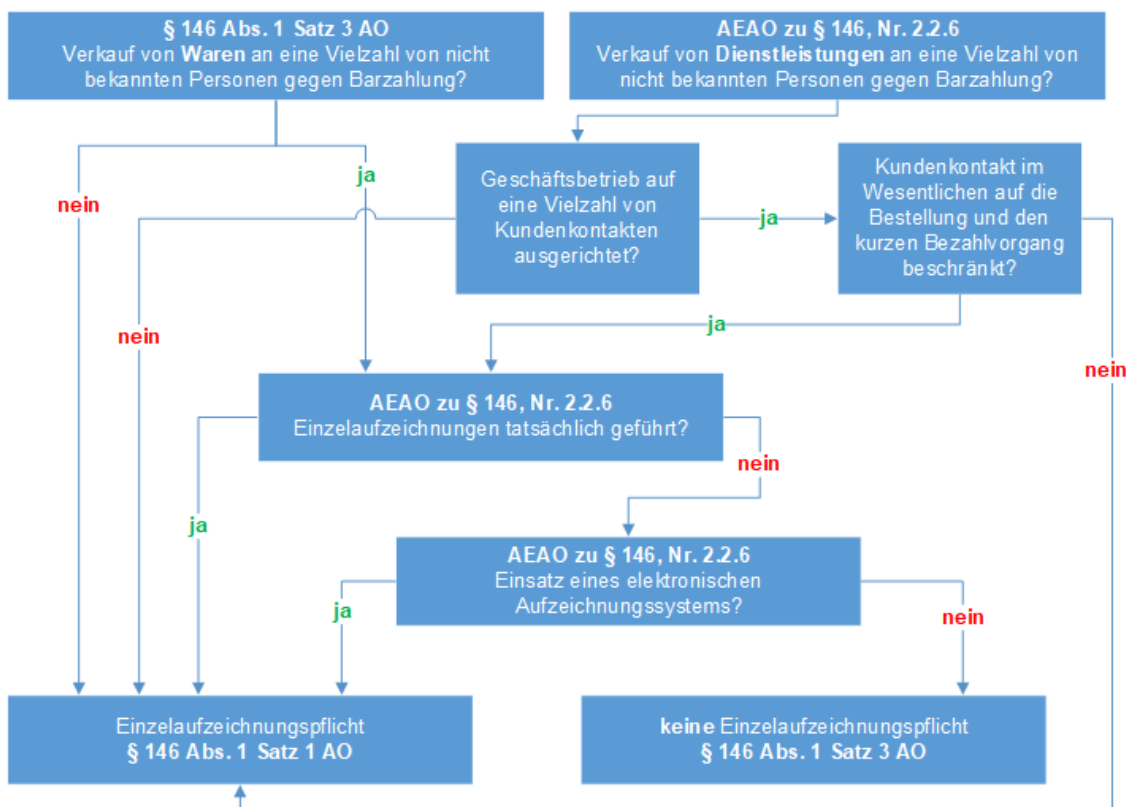
Die – nach den GoB obligatorische – Einzelaufzeichnung von verkauften Waren sowie Dienstleistungen kann unzumutbar sein.

Bei der Verwendung eines elektronischen Aufzeichnungssystems stellt sich die Frage der Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen nicht, da sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufgezeichnet und aufbewahrt werden können.

Auf die Aufzeichnungserleichterung können sich Dienstleister – wie auch Einzelhändler – aber insoweit nicht berufen, als tatsächlich Einzelaufzeichnungen geführt werden (AEAO zu § 146, Nr. 2.2.6).

Für weitere Einzelheiten wird auf den LEHRBRIEF „GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSGEMÄßEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN IN ELEKTRONISCHER FORM SOWIE ZUM DATENZUGRIFF“, *dort Punkt II. 2.1* verwiesen.

Abbildung 5: Die Einzelaufzeichnungspflicht sowie deren Ausnahme und Rückausnahme



Quelle: eigene Darstellung des Verfassers

Selbst wenn Einzelaufzeichnungen nicht zumutbar sind, muss die Einnahmeermittlung selbstverständlich nachvollziehbar dokumentiert und überprüfbar sein (AEAO zu § 146, Nr. 2.1.7). Dies geschieht durch einen retrograden Kassenbericht (AEAO zu § 146, Nr. 3.3).



VIDEO auf KNOLL digital

Einzelaufzeichnungspflicht – v12338

4.3 Besonderheit bei der Anwendung der Unzumutbarkeitsregelung

Wie oben ausgeführt, ergibt sich eine mögliche Unzumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO i. V. m. AEAO zu § 146, Nr. 2.2. Eine Unterscheidung der Regelung hinsichtlich der Buchführungspflicht ist nicht enthalten.

Da § 146 AO auf alle anwendbar ist, die nach den §§ 140 bis 144 AO Buchführungs- und/oder Aufzeichnungspflichten zu erfüllen haben²⁸, erscheint dies zunächst auch nicht notwendig.

Allerdings sind buchführungspflichtige Unternehmen nach § 239 Abs. 2 HGB ohnehin zur Einzelaufzeichnung verpflichtet. Diese ergibt sich aus dem Wesen der kaufmännischen Buchführung. Insoweit ist es fraglich, ob eine steuerliche Erleichterungsregelung die Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung bei Buchführungspflichtigen aufheben kann.²⁹

Zur Vermeidung von – ggf. mit erheblichem finanziellem Risiko verbundenen – rechtlichen Streitigkeiten sollte deswegen die Zulässigkeit der Anwendung der Unzumutbarkeitsregelung nach § 146 Abs. 1 Satz 3 AO im Vorfeld genau geprüft werden.

5. Grundsatz der Richtigkeit

Der Grundsatz der Richtigkeit ergibt sich aus § 239 Abs. 2 HGB; eine ähnliche Regelung enthält § 146 Abs. 1 Satz 1 AO:

§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO
<i>Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.</i>	<i>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen.</i>

„Richtig“ sind die Eintragungen dann, wenn die Geschäftsvorfälle inhaltlich zutreffend und wahrheitsgemäß aufgezeichnet werden. Die Abbildung fiktiver oder fingierter Geschäftsvorfälle ist selbstverständlich nicht zulässig.

²⁸ Zugmaier/Nöcker/Mittelhammer, § 146 AO Rz. 3.

²⁹ So sieht z. B. Teutemacher in „Kassenführung bei Nutzung einer offenen Ladenkasse ab 2022“ die Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung auch für Buchführungspflichtige (BBK Nr. 4 vom 18.02.2022, Seite 186, dort Punkt IX. 3, NWB MAAAI-03728).



6. Grundsatz der zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen

Die zeitgerechte Verbuchung der Geschäftsvorfälle – dies betrifft auch die Kassenführung – sind in der Regel entscheidende Grundlagen einer kaufmännischen Buchführung. Mängel auf diesem Gebiet nehmen der Buchführung im Allgemeinen die Ordnungsmäßigkeit.³⁰

Der Grundsatz der zeitgerechten Buchungen und Aufzeichnungen ergibt sich aus § 239 Abs. 2 HGB; eine ähnliche Regelung enthält § 146 Abs. 1 Satz 1 AO:

§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO
<i>Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.</i>	<i>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen.</i>

Das Erfordernis der zeitgerechten Erfassung betrifft den zeitlichen Zusammenhang zwischen dem Eintritt des Geschäftsvorfalles und dessen Verbuchung. Das Gesetz gibt keine bestimmten zeitlichen Grenzen vor. Buchungsintervalle sollen – in Anlehnung an die zeitlichen Vorgaben bei der Erfassung von Kreditgeschäften nach R 5.2 Abs. 1 Satz 4 zu § 5 EStG – jedoch nicht länger als einen Monat sein.³¹

Einen Sonderfall der zeitgerechten Erfassung bilden **Kasseneinnahmen und -ausgaben**. Diese sind nach § 146 Abs. 1 Satz 2 AO täglich festzuhalten.

Die erhöhten Anforderungen an die Dokumentation von Bargeschäften ist erforderlich, weil hier – anders als zum Beispiel bei Banküberweisungen – echte Fremdbelege fehlen und damit eine echte Kontrollmöglichkeit nicht gegeben ist.³²

Sinn dieses Gebots ist es mithin, Manipulationen zu erschweren, aber auch, die Gefahr des Verlustes von Dokumentationsunterlagen zu minimieren. Dies gilt insbesondere bei Betrieben, bei denen der Bargeldverkehr im Mittelpunkt der geschäftlichen Betätigung steht. Weiterhin dient die Pflicht zur täglichen Dokumentation der Herstellung der so genannten Kassensturzfähigkeit.³³



Hinweis

Kassensturzfähigkeit bedeutet, dass eine Überprüfung des Ist-Kassenbestandes mit dem Soll-Kassenbestand möglich ist.

Die Kassensturzfähigkeit ist ein wichtiges Kriterium für die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung.³⁴

§ 146 Abs. 1 Satz 2 AO enthält keine Vorgabe dazu, wie die Kasseneinnahmen und -ausgaben festzuhalten sind. In der Praxis werden sog. Kassenberichte genutzt, bei denen die Bareinnahmen auf der Grundlage des Kassenbestandes zum Geschäftsschluss entweder

- des aktuellen Tages (sog. **retrograder Kassenbericht**)

oder

- des Vortages (sog. **progressiver Kassenbericht**)

ermittelt werden.

³⁰ BFH, Urteil vom 01.10.1969 (Az. I R 73/66; BStBl. II 1970, S. 45).

³¹ BFH, Urteil vom 25.03.1992 (Az. I R 69/91; BStBl. II 1992, S. 1010).

³² FG München, Urteil vom 28.05.2009 (Az. 14 K 4018/06, NWB MAAAD-29508).

³³ BFH, Urteil vom 31.07.1974 (Az. I R 216/72; BStBl. II 1975, S. 96).

³⁴ Vgl. z. B. BFH, Beschluss vom 23.12.2004 (Az. III B 14/04; BFH/NV 2005 S. 667 Nr. 5, NWB GAAAB-44193).

Besteht aus Zumutbarkeitsgründen keine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung (vgl. oben Punkt II. 4.2), müssen die Bareinnahmen (zumindest) anhand eines retrograden Kassenberichts nachgewiesen werden (AEAO zu § 146, Nr. 3.3). Hierbei ist stets vom gezählten Kassen-Endbestand des jeweiligen Geschäftstages auszugehen; von diesem werden der Kassen-Endbestand bei Geschäftsschluss des Vortages sowie die – durch Eigenbelege zu belegenden – Bareinlagen abgezogen. Ausgaben und durch Eigenbelege nachzuweisende Barentnahmen sind hinzuzurechnen.



Hinweis

Mit Urteil vom 25.3.2015³⁵ hat der BFH entschieden, dass das Fehlen von Kassenberichten bei einer „offenen Ladenkasse“ schon allein zu einer Hinzuschätzung berechtigt (vgl. dazu unten Punkt IV. 3).

Als „offene Ladenkasse“ gelten alle Bargelderfassungen, die eine summarische, retrograde Ermittlung der Tageseinnahmen ermöglichen oder manuelle Einzelaufzeichnungen ohne Einsatz technischer Hilfsmittel zu Grunde liegen (AEAO zu § 146, Nr. 2.1.4). Wird ein elektronisches Aufzeichnungssystem verwendet, ist eine Nutzung als „offene Ladenkasse“ nicht möglich (Hinweis auf AEAO zu § 146, Nr. 2.2.4 zu Waagen, die die Voraussetzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion erfüllen).

Aufgrund der hohen Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer „offenen Ladenkasse“ sollte im Vorfeld genau überlegt werden, ob diese Form der Kassenführung geeignet ist.

Ein sog. „Zählprotokoll“ (d.h. eine Auflistung der genauen Stückzahl vorhandener Geldscheine und -münzen) ist nicht erforderlich³⁶, erleichtert jedoch den Nachweis, dass tatsächlich ausgezählt wurde (AEAO zu § 146, Nr. 3.3). Zudem wäre dies ein weiterer Nachweis dafür, dass tatsächlich der tägliche Kassenbestand durch eine Bestandsaufnahme ermittelt wurde.

7. Grundsatz der Ordnung

Der Grundsatz der Ordnung ergibt sich aus § 239 Abs. 2 HGB; eine ähnliche Regelung enthält § 146 Abs. 1 Satz 1 AO:

§ 239 Abs. 2 HGB	§ 146 Abs. 1 Satz 1 AO
<i>Die Eintragungen in Büchern und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.</i>	<i>Die Buchungen und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen sind einzeln, vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen.</i>

„Geordnet“ sind die Eintragungen etwa dann, wenn die Geschäftsvorfälle auf der Basis eines sinnvollen Kontensystems (Kontenplan) – sog. **Kontenfunktion** – fachgerecht kontiert wurden und z.B. durch Belegnummern einwandfrei identifizierbar sind. Wird ein Geschäftsvorfall in (Teil-)Buchungssätze aufgeteilt (z.B. Split-Buchungen), so müssen diese anhand einer eindeutigen Identifikationsnummer identifiziert und zugeordnet werden können.

³⁵ BFH, Urteil vom 25.03.2015 (Az. X R 20/13; BStBl. II 2015, S. 743).

³⁶ BFH, Beschluss vom 16.12.2016 (Az. X B 41/16; BFH/NV 2017, S. 310).



Mit Urteil vom 12.1.1968³⁷ hat der BFH entschieden, dass

- bare und unbare Geschäftsvorfälle,
- private und betriebliche

sowie

- umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie

Geschäftsvorgänge **getrennt** voneinander zu erfassen sind.



Hinweis

Auch bei der Führung von Kassenaufzeichnungen gilt, dass bare und unbare Geschäftsvorfälle getrennt voneinander zu erfassen sind, d. h. Zahlungen mit EC- oder Kreditkarte dürfen nicht im Kassenbuch aufgezeichnet werden. Das BMF hat in seinem Schreiben vom 29.6.2018³⁸ gegenüber den Verbänden zur „Buchung von EC-Karten-Umsätzen in der Kassenführung“ Stellung genommen. Danach stellt die Erfassung von EC-Karten-Umsätzen im Kassenbuch einen formellen Mangel dar, da im Kassenbuch lediglich Barbewegungen zu erfassen sind. Sinn und Zweck eines Kassenbuches sei die Dokumentation des jeweils aktuellen Barbestands der Kasse.

Hierzu wurde in der Rz. 55 GoBD klargestellt, dass eine *kurzzeitige* gemeinsame Erfassung barer und unbarer Tageseinnahmen im Kassenbuch nicht beanstandet wird, wenn die ursprünglich im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze kenntlich gemacht werden und diese nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesonder-tes Konto aus- bzw. umgetragen werden.

8. Grundsatz der Unveränderbarkeit

Der Grundsatz der Unveränderbarkeit ergibt sich aus § 239 Abs. 3 HGB; eine wortlautgleiche Regelung enthält § 146 Abs. 4 AO:

§ 239 Abs. 3 HGB	§ 146 Abs. 4 AO
<i>Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.</i>	<i>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 vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.</i>

Zur Klarheit einer Buchführung gehört auch, dass die Aufzeichnungen unveränderbar sind und – bei Buchführung oder Aufzeichnungen in Papierform – nicht z. B. durch Streichung oder Überkleben unkenntlich bzw. geändert oder gar gelöscht werden. Das Schreibmaterial muss deshalb dokumentensicher sein; Aufzeichnungen mit einem Bleistift sind daher unzulässig.

Dem Grundsatz der Unveränderbarkeit kommt bei IT-gestützten Buchführungen – mit Blick auf mögliche (spurlose) Datenlöschungen bzw. -veränderungen – eine besondere Bedeutung zu.

³⁷ BFH, Urteil vom 12.01.1968 (Az. VI R 33/67; BStBl. II 1968, S. 341).

³⁸ BMF, Schreiben vom 29.06.2018 (Az. IV A 4 - S 0316/13/10003-09, NWB XAAAG-87935).

III. ERLEICHTERUNGEN BEI BUCHFÜHRUNGS- UND AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN

Die Finanzbehörden können nach § 148 AO für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.

Die Bewilligung von Erleichterungen kann sich dabei nur auf steuerrechtliche Buchführungs-, Aufzeichnungs- oder Aufbewahrungspflichten erstrecken. Nach dem Gesetzeswortlaut handelt es sich um „Erleichterungen“ und nicht um Befreiungen. Eine dauerhafte Befreiung von den steuerlichen Pflichten ist nicht möglich.



von Prüfungsrelevanz

Die Bewilligung von Erleichterungen ist nur für steuerrechtliche Vorschriften möglich.

Eine besondere Bedeutung erlangt § 148 AO dadurch, dass § 148 Satz 2 AO explizit bestimmt, dass die Erleichterung auch rückwirkend bewilligt werden kann. Auf diese Weise könnte z. B. die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung nachträglich wiederhergestellt werden.

Der Antrag auf Bewilligung von Erleichterungen ist beim zuständigen Finanzamt zu stellen. Im Antrag müssen die sachlichen Gründe, auf denen die behauptete Härte beruht, nachvollziehbar dargestellt werden. Persönliche Gründe des Steuerpflichtigen – wie z. B. Alter oder Gesundheitszustand – rechtfertigen regelmäßig keine Erleichterungen. Die Erfüllung der Pflichten darf nicht nur lästig sein, weil diese alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise betreffen. Damit stellen Erschwerungen in den betrieblichen Abläufen und entstehende Kosten keine unzumutbare Härte dar. Die Entscheidung über den Antrag ist eine Ermessensentscheidung, die durch einen begünstigenden Verwaltungsakt ausgeübt wird.



Hinweis

Mit Urteil vom 26.3.1968³⁹ hat der BFH entschieden, dass der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit es nicht rechtfertigt, dass Grundprinzipien der Ordnungsmäßigkeit verletzt und die Zwecke der Buchführung erheblich gefährdet werden. Die zur Vermeidung einer solchen Gefährdung erforderlichen Kosten muss der Kaufmann genauso in Kauf nehmen wie alle anderen Aufwendungen, die die Art seines Betriebes mit sich bringt.

Der Hauptanwendungsfall für die Bewilligung von Erleichterungen ist die Befreiung von der (steuerlichen) Buchführungspflicht. Eine solche Befreiung ist z. B. möglich, wenn die Buchführungsgrenzen des § 141 AO nur einmalig überschritten wurden und absehbar ist, dass diese auch zukünftig nicht mehr überschritten werden. Damit können besondere Umstände (z. B. hohe außerordentliche Erträge) angemessen berücksichtigt werden.

In jüngster Vergangenheit lagen verstärkt weitere Anwendungsfälle im Zusammenhang mit § 146a AO vor. Diese betrafen vor allem

- die sog. Belegausgabepflicht nach § 146a Abs. 2 AO sowie
- die Verpflichtung zur Verwendung einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) bei der Nutzung eines elektronischen Aufzeichnungssystems (§ 146a Abs. 1 AO).

Speziell für die Befreiung von der Belegausgabepflicht wurde mit § 146a Abs. 2 Satz 2 AO ein eigener Befreiungstatbestand in die AO aufgenommen, gemäß dem die Finanzbehörden nach § 148 AO aus Zumutbarkeitsgründen eine Befreiung aussprechen können. Hinsichtlich der Verwendung einer zertifizierten TSE wird auf den LEHRBRIEF „GRUNDSÄTZE ZUR ORDNUNGSGEMÄßEN FÜHRUNG UND AUFBEWAHRUNG VON BÜCHERN, AUFZEICHNUNGEN UND UNTERLAGEN IN ELEKTRONISCHER FORM SOWIE ZUM DATENZUGRIFF“, *dort Punkt II. 4* verwiesen.

³⁹ BFH, Urteil vom 26.03.1968 (Az. IV 63/63; BStBl. II 1968, S. 527).



IV. BUCHFÜHRUNGS- ODER AUFZEICHNUNGSMÄNGEL UND DEREN FOLGEN

1. Beweiskraft der Buchführung

Nur einer ordnungsgemäßen Buchführung kommt Beweiskraft zu (AEAO zu § 146, Nr. 1.1).

Eine Buchführung ist ordnungsgemäß, wenn die für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind und der Inhalt sachlich richtig ist.

Insoweit ist eine Unterscheidung nach formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit erforderlich.

Formell ordnungsgemäß ist die Buchführung, wenn sie der Form nach handels- und steuerrechtlichen Buchführungsvorschriften entspricht und inhaltlich so beschaffen ist, dass

- jederzeit ein Abschluss erstellt werden kann und
- für alle Geschäftsvorfälle Belege vorhanden sind.

Von einer **materiellen Ordnungsmäßigkeit** wird ausgegangen, wenn sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig und richtig

- aufgezeichnet und
- verbucht worden sind.



von Prüfungsrelevanz

Eine Buchführung ist ordnungsgemäß, wenn sie den formellen und materiellen Anforderungen entspricht.

Nach § 158 AO sind eine solche Buchführung und solche Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 140–148 AO entsprechen, der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit

- nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit zu beanstanden oder
- elektronische Daten nicht nach den digitalen Schnittstellen zur Verfügung gestellt wurden.

Diese gesetzliche Vermutung besagt, dass die Buchführung sachlich richtig ist, wenn kumulativ

- die handelsrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten,
 - die steuerrechtlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten
- und
- die (im Lehrbrief „AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN NACH HANDELS- UND STEUERRECHT“ gesondert behandelten) Aufbewahrungspflichten

eingehalten.

Seit dem 1.1.2023 ist es zudem für die Beweiskraft der Buchführung erforderlich, dass

- die elektronischen Daten nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstellen

zur Verfügung gestellt worden sind. Hierbei handelt es sich um die – im Lehrbrief „SCHNITTSTELLEN UND AUTOMATISIERUNG“ gesondert behandelten – „Digitale Lohnschnittstelle (DLS)“⁴⁰ oder die „Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Kassensysteme (DSFinV-K)“⁴¹ oder die „Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler (DSFinV-TW)“ bzw. – zukünftig – die „Digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für Buchführungsdaten

⁴⁰ Vgl. § 41 Abs. 1 Satz 7 EStG i. V. m. § 4 Abs. 2a LStDV.

⁴¹ Vgl. § 146a AO.

(DSFinV-BV)⁴². Die Buchführung und die Aufzeichnungen entsprechen nicht den Vorgaben einer einheitlichen digitalen Schnittstelle, wenn die aufbewahrungspflichtigen digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen nicht in dem geforderten Datenformat vorgelegt werden (AEAO zu § 158, Nr. 4).



Hinweis

Bei der Zurverfügungstellung von elektronischen Daten nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstellen handelt es sich um formelle Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit (AEAO zu § 158, Nr. 4).

2. Buchführungs- und Aufzeichnungsmängel

Die gesetzliche Vermutung des § 158 AO verliert ihre Wirksamkeit, wenn

- Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten verletzt wurden,
- die Buchführung tatsächliche sachliche Mängel aufweist

oder

- es z. B. nach einer Verprobung unwahrscheinlich ist, dass das ausgewiesene Ergebnis mit den tatsächlichen Verhältnissen übereinstimmt (AEAO zu § 158, Nr. 3).

Eine Buchführung kann in der Gesamtwertung trotz einzelner Mängel (noch) als ordnungsgemäß anzusehen sein. Solche Mängel können z. B. in formeller Hinsicht zeitlich und sachlich ungeordnete Aufzeichnungen oder die fehlende Zurverfügungstellung von Daten nach den einheitlichen digitalen Schnittstellen und in materieller Hinsicht unbeabsichtigte Fehlbuchungen sein.



Hinweis

Die Buchführung und die Aufzeichnungen können trotz einzelner formeller Mängel aufgrund der Gesamtwertung insgesamt als formell ordnungsmäßig anzusehen sein (AEAO zu § 158, Nr. 2).

Enthält die Buchführung materielle Mängel – z. B. wenn Geschäftsvorfälle nicht oder falsch verbucht sind –, wird ihre Ordnungsmäßigkeit dadurch nicht berührt, wenn es sich dabei um unwesentliche Mängel handelt und z. B. nur unbedeutende Vorgänge nicht oder falsch dargestellt sind (R 5.2 Abs. 2 zu § 5 EStG).

Die Buchführung ist erst dann ordnungswidrig, wenn sie **wesentliche Mängel** aufweist oder die **Gesamtheit aller (unwesentlichen) Mängel** diesen Schluss fordert (AEAO zu § 158, Nr. 2).

Wesentliche Mängel sind z. B.:

- **in formeller Hinsicht:** die fehlende – gesonderte – Aufzeichnung von Warenein- und -ausgang;
- **in materieller Hinsicht:** bewusste Falschbuchungen oder bewusst falsch geführte Bücher mit dem Ziel der Nichterfassung von Einnahmen.



Hinweis

Hinsichtlich formeller Buchführungsmängel kommt es nicht auf deren formale Bedeutung an, sondern auf das sachliche Gewicht.

⁴² Vgl. § 147b AO.



Mit Urteil vom 10.2.1953⁴³ hat der BFH entschieden, dass bei der Erlangung von Steuervergünstigungen (hier: erhöhte Abschreibungen) – selbst bei ergänzenden Schätzungen – die Entscheidung über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung unter Würdigung des gesamten Tatbestandes erfolgen muss. Im entschiedenen Fall der Steuerfahndung war – trotz bewusster Falschbuchungen zwecks Erlangung von Steuervergünstigungen – noch von einer ordnungsmässigen Buchführung auszugehen. Erforderlich ist jedoch immer, dass der wirtschaftliche Vorgang, für den die Buchführung die erforderliche Überwachungsmöglichkeit bieten soll, in der Buchführung zuverlässig verfolgt werden kann.



Hinweis

Die Unterscheidung zwischen unbeabsichtigten Fehlbuchungen und bewussten Falschbuchungen ist – vor allem auch im Hinblick auf eine mögliche Strafbarkeit – bedeutsam und in der Praxis mit erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten verbunden.

Bei steuerlichen Betriebsprüfungen liegt die Beweislast grundsätzlich beim Finanzamt. Eine Abweichung vom seitens des Steuerpflichtigen erklärten Ergebnis ist nur möglich, wenn der Beweis erbracht wurde, dass die Buchführung formell bzw. materiell nicht ordnungsgemäss ist. Dies umfasst auch Annahme, dass aufgrund der Gesamtumstände die Buchführung nicht ordnungsgemäss sein kann. Zu diesem Zeitpunkt geht die Beweislast hinsichtlich der Ordnungsmässigkeit auf den Steuerpflichtigen über.



VIDEO auf KNOLL digital

Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsmängel – v12339

Bei Betrieben mit einem hohen Anteil an Bareinnahmen kommt der ordnungsmässigen **Kassenführung** eine erhebliche Bedeutung zu, da diesbezügliche schwerwiegende Mängel die Ordnungsmässigkeit der gesamten Buchführung in Frage stellen. Wird die Nichtordnungsmässigkeit der Kassenführung festgestellt, kann dies aufgrund der durch die Zuschätzungen zu leistenden Steuernachzahlungen existenzgefährdend sein. Darüber hinaus kommt es auch in vielen Fällen noch zu Steuerstrafverfahren.

Nach AEAO zu § 140 können Verstöße gegen die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen z. B. die Anwendung von Zwangsmitteln (§ 328 AO), eine Schätzung (§ 162 AO, vgl. unten Punkt IV. 3) oder eine Ahndung (§ 379 AO) zur Folge haben. Die Verletzung der Buchführungspflichten ist unter den Voraussetzungen der §§ 283 und 283b StGB (sog. Insolvenzstraftaten) strafbar.

3. Schätzung von Besteuerungsgrundlagen

Die Finanzbehörde hat die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 1 Satz 1 AO zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann.

Dies gilt insbesondere, wenn

- Bücher oder Aufzeichnungen, die nach den Steuergesetzen zu führen sind, nicht vorgelegt werden,

bzw.

- Anlass zur Beanstandung der sachlichen Richtigkeit gegeben ist (§ 158 Abs. 2 Nr. 1 AO) und damit Bücher und Aufzeichnungen nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden können.

⁴³ BFH, Urteil vom 10.02.1953 (Az. I 129/52 S; BStBl. III 1953, S. 106).

Werden für einen Betrieb, für den Buchführungspflicht besteht, keine Bücher geführt oder ist die Buchführung nicht ordnungsmäßig, ist der Gewinn unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles zu schätzen (R 4.1 Abs. 2 zu § 4 EStG).



VIDEO auf KNOLL digital

Folgen von Buchführungs- bzw. Aufzeichnungsmängeln – v12340

Bei einem programmierbaren Kassensystem stellt das Fehlen der aufbewahrungspflichtigen Betriebsanleitung sowie der Protokolle nachträglicher Programmänderungen einen formellen Mangel dar, dessen Bedeutung dem Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse gleichsteht und der daher grundsätzlich schon für sich genommen zu einer Hinzuschätzung berechtigt.⁴⁴

Nicht schwerwiegende Mängel können – ggf. durch (Zu-)Schätzungen – berichtigt werden.

Bei der Frage, *ob* eine Schätzung nach § 162 AO vorgenommen wird, handelt es sich nicht um eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde; lediglich hinsichtlich der *Höhe* der Zuschätzung besteht ein gewisser Ermessensspielraum.

Zur Prüfung der materiellen Richtigkeit werden in der Betriebsprüfungspraxis verschiedene Verprobungsmethoden angewandt. Diese dienen dazu,

- die materielle Richtigkeit nachzuweisen bzw. zu widerlegen und
- Anhaltspunkte für die ggf. vorzunehmenden Zuschätzungen zu erhalten.

3.1 Betriebsvergleich

Beim so genannten **äußeren Betriebsvergleich** werden die Verhältniszahlen von Betrieben gleicher Art und gleichen Umfangs miteinander verglichen. Der Vergleich setzt aber voraus, dass die Verhältniszahlen in den einzelnen Betrieben nach gleichen Gesichtspunkten ermittelt worden sind und nur die Verhältniszahlen desselben Vergleichszeitraums gegenübergestellt werden.

Der äußere Betriebsvergleich wird durch die Nutzung von so genannten Richtsätzen durchgeführt. Die Richtsätze werden durch Vergleiche geprüfter Betriebe der gleichen Branche empirisch ermittelt und jährlich in einer Richtsatzsammlung veröffentlicht⁴⁵. Sie bieten insbesondere einen Anhaltspunkt für die Verprobung der Umsätze und Gewinne kleiner und mittlerer Gewerbebetriebe. Jedoch rechtfertigt allein die Abweichung von den Richtsätzen noch keine Schätzung. Sie kann aber ein Hilfsmittel sein, wenn keine Buchführung vorliegt.

Der äußere Betriebsvergleich stellt die gröbste Verprobungsmethode dar, da beim Vergleich mit anderen Betrieben ein geringerer Vergleichswert als beim so genannten **inneren Betriebsvergleich** zukommt, weil hier eine Gegenüberstellung von Verhältniszahlen vergleichbarer Positionen verschiedener Zeiträume des jeweils geprüften Betriebs erfolgt.

Ausführliche Erläuterungen zum Betriebsvergleich enthält das BMF-Schreiben vom 5.9.2023.⁴⁶

⁴⁴ BFH, Urteil vom 25.03.2015 (Az. X R 20/13; BStBl. II 2015, S. 743).

⁴⁵ So z. B. für das Kalenderjahr 2022: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/Richtsatzsammlung/2023-08-10-richtsatzsammlung-2022.html.

⁴⁶ BFH, Schreiben vom 05.09.2023 (Az. IV D 3 - S 1445/20/10007 :005; BStBl. I 2023, S. 1582).



3.2 (Gesamt-)Geldverkehrsrechnung

Diese Verprobungsmethode befasst sich mit den Geld- und Zahlungsflüssen.

Während die private Geldverkehrsrechnung nur den privaten Geldverkehr beurteilt, umfasst die Gesamtgeldverkehrsrechnung den gesamten – also den privaten und den betrieblichen – Geldverkehr. Die Geldverkehrsrechnung geht vom Grundgedanken aus, dass während eines Vergleichszeitraums nicht mehr Geld ausgegeben oder angelegt werden kann, als Einkünfte oder sonstige Quellen zufließen. Werden höhere Ausgaben getätigt, als es durch bekannte und vorhandene Mittel rechnerisch möglich ist, muss der Unterdeckungsbetrag aus anderen (steuerpflichtigen oder nichtsteuerpflichtigen) Quellen bezogen worden sein.

Es handelt sich um anerkannte Methoden, die die Beweiskraft einer formell ordnungsmässigen Buchführung widerlegen und in Höhe der errechneten Fehlbeträge nicht verbuchte Betriebseinnahmen nachweisen können. Die aufgrund einer Geldverkehrsrechnung festgestellten Differenzen zwischen den zur Verfügung stehenden und verwendeten Mitteln rechtfertigen es, das Buchführungsergebnis zu verwerfen und die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

3.3 Vermögenszuwachsrechnung

Einen ähnlichen Ansatz verfolgt die Vermögenszuwachsrechnung, bei der der Vermögensstand am Ende des Vergleichszeitraums mit dem Vermögensstand am Anfang des Vergleichszeitraums verglichen wird. Ein ungeklärter Vermögenszuwachs ist als sicherer Anhaltspunkt für die Höhe der Schätzung anerkannt.⁴⁷

3.4 (Nach-)Kalkulation

Bei der Kalkulation bzw. Nachkalkulation wird insbesondere der erklärte Umsatz geprüft: bei Handelsbetrieben anhand der Aufschläge oder bei Fertigungsbetrieben anhand der Fertigungslöhne.

Eine besondere Art der Kalkulation stellt die sog. Kalkulation nach Anteilen bei Gaststätten dar. Nach der Rechtsprechung des BFH⁴⁸ kann davon ausgegangen werden, dass in einer Speisegastwirtschaft Speisen einen Anteil von ca. 70 % und Getränke ca. 30 % ausmachen. Damit ist es ausreichend, wenn lediglich der Getränkeumsatz kalkuliert wird und im Ergebnis eine Hochrechnung auf den Gesamtumsatz erfolgt.

Ausführliche Erläuterungen zu den hierbei verwendeten Begriffen enthält das BMF-Schreiben vom 5.9.2023.⁴⁹

3.5 Zeitreihenvergleich

Unter „Zeitreihenvergleich“ werden die Methoden verstanden, bei denen anhand zueinander ins Verhältnis gesetzter Kennzahlen betriebliche Zusammenhänge über einen bestimmten Zeitraum hinweg grafisch dargestellt werden.

So sind z. B. anhand der Kennzahlen Umsatz, Wareneinsatz und Lohnaufwand Entwicklungen darstellbar. Bei weitgehend gleichbleibenden Verhältnissen ergeben sich keine Auffälligkeiten. Bei auffälligen Schwankungen müssen Gründe hierfür vorliegen.

⁴⁷ BFH, Urteil vom 28.05.1986 (Az. I R 265/83; BStBl. II 1986, S. 732).

⁴⁸ BFH, Urteil vom 11.01.2017 (Az. X B 104/16; BFH/NV 2017, S. 561), dort Nr. 5.

⁴⁹ BFH, Schreiben vom 05.09.2023 (Az. IV D 3 - S 1445/20/10007 :005; BStBl. I 2023, S. 1582).

3.6 Rechtsprechung zu den Schätzungsmethoden

Mit Urteil vom 25.3.2015⁵⁰ hat der BFH – im Zusammenhang mit der Anwendbarkeit des sog. Zeitreihenvergleichs – zur Auswahl und Anwendung von Schätzungsmethoden eine Drei-Stufen-Theorie entwickelt:

1. Stufe

Die Buchführung ist – trotz geringer Mängel – formell ordnungsgemäß.

Bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung, die eventuell geringe formelle Mängel aufweist, kann die materielle Unrichtigkeit nicht allein aufgrund eines Zeitreihenvergleichs beurteilt werden.

Eine Zuschätzung ist damit nur möglich, wenn materielle Unrichtigkeiten tatsächlich nachgewiesen werden, z. B.

- un versteuerte Betriebseinnahmen,
- ungeklärte Einlagen oder
- Kassenfehlbeträge.

2. Stufe

Die Buchführung ist formell nicht ordnungsgemäß, aber die fehlende materielle Ordnungsmäßigkeit ist noch nicht nachgewiesen.

Sind bei einer formell nicht ordnungsgemäßen Buchführung die materiellen Unrichtigkeiten noch nicht nachgewiesen, ist eine Zuschätzung durch die Anwendung geeigneter Methoden möglich (z. B. Geldverkehrs- oder Vermögenszuwachsrechnung, Kalkulation). Nur wenn diese Methoden nicht geeignet sind, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs für eine Schätzung herangezogen werden.

Bei zu hoher Komplexität – z. B. aufgrund vielfältiger finanzieller Verhältnisse – kann auch die Richtsatzschätzung eine geeignete Methode sein. Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein äußerer Betriebsvergleich in Gestalt einer Schätzung anhand der Richtsätze der amtlichen Richtsatzsammlung des BMF zulässig ist, ist derzeit ein Verfahren beim BFH anhängig.⁵¹

3. Stufe

Die Buchführung ist formell und materiell nicht ordnungsgemäß.

Steht fest, dass die Buchführung nicht nur formell, sondern auch – nicht nur unerheblich – materiell unrichtig ist, können die Ergebnisse eines Zeitreihenvergleichs für eine Schätzung herangezogen werden, soweit sich jedoch keine andere Schätzungsmethode geeigneter ist.

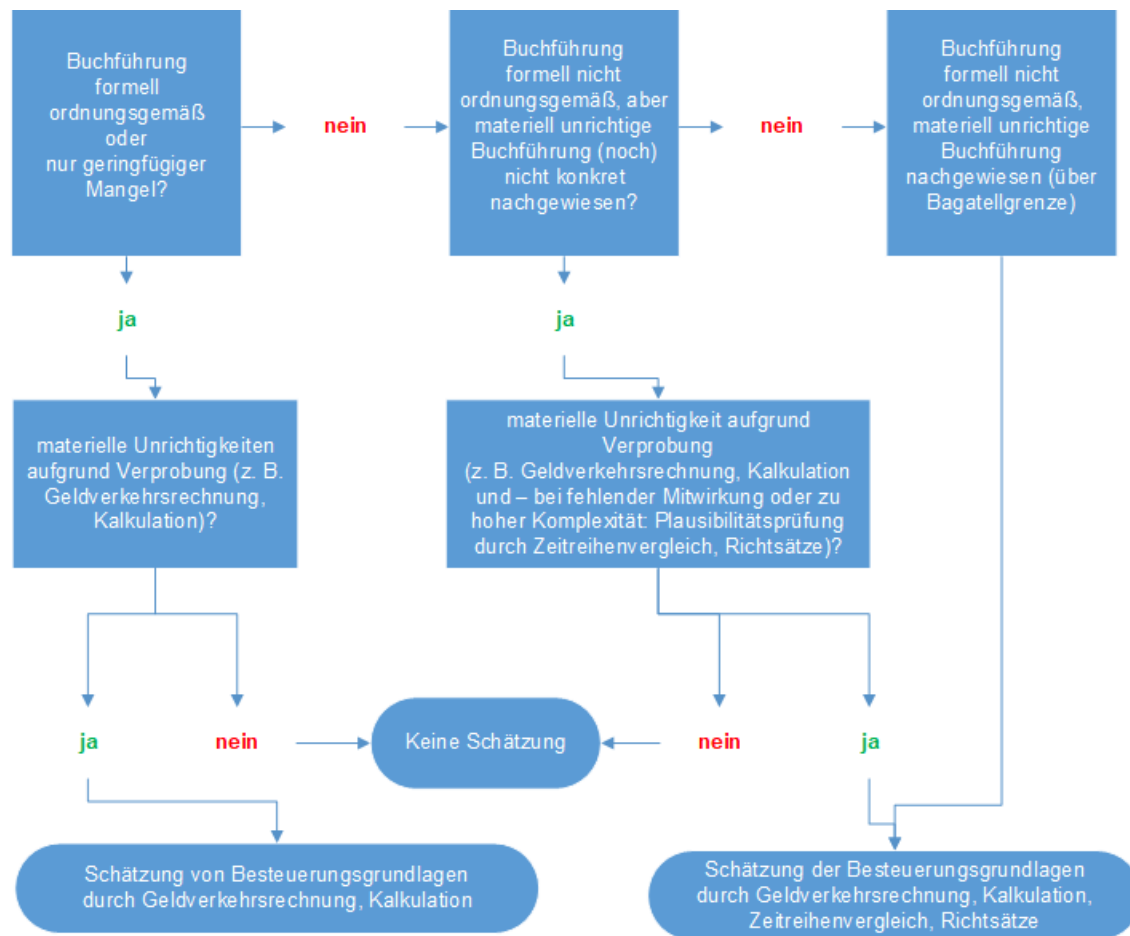
Die Besteuerungsgrundlagen werden auf der Grundlage einer geeigneten Methode geschätzt. Je schwerwiegender die Buchführungsmängel sind, umso gröber kann die Schätzung ausfallen.

⁵⁰ Az. X R 20/13 (BStBl. II 2015, S. 743).

⁵¹ Az. X R 19/21, Vorinstanz: FG Hamburg, Urteil vom 13.10.2020 (Az. 2 K 218/18).

Die Stufentheorie lässt sich schematisch wie folgt darstellen:

Abbildung 6: Stufentheorie nach dem BFH-Urteil vom 25.3.2015 ⁵²



Quelle: eigene Darstellung des Verfassers

3.7 Mathematisch-statistische Methoden

Im Zuge der Digitalisierung wurden in den letzten Jahren

- weitere Verprobungsmethoden entwickelt (z. B. Summarische Risikoprüfung) bzw.
- digitale Verprobungsmethoden für Prüfungszwecke genutzt (z. B. Monetary Unit Sampling, Chi-Quadrat-Test),

die auf der Grundlage mathematisch-statistischer (quantitativer) Prüfungsmethoden Aussagen über die materielle Richtigkeit von Buchführungsergebnissen liefern und dadurch Prüfungsschwerpunkte gesetzt werden können.

Ausführliche Erläuterungen zu den einzelnen automationsgestützten quantitativen Prüfungsmethoden in der steuerlichen Außenprüfung enthält das BMF-Schreiben vom 5.9.2023. ⁵³

Teilweise werden solche Methoden von der Literatur kritisch gesehen, soweit diese über ihre Funktion des Auffindens von Auffälligkeiten hinausgehen bzw. weil die Schwächen der Methoden nicht aufgezeigt werden. ⁵⁴

⁵² BFH, Urteil vom 25.03.2015 (Az. X R 20/13; BStBl. II 2015, S. 743).

⁵³ BFH, Schreiben vom 05.09.2023 (Az. IV D 3 - S 1445/20/10007 :006; BStBl. I 2023, S. 1594).

⁵⁴ Vgl. z. B. Beyer: Kritische Anmerkungen zur Summarischen Risikoprüfung der Finanzämter (NWB DAAH-30600) sowie BMF gibt Überblick über automationsgestützte quantitative Prüfungs- und Schätzungsmethoden – Sind die Methoden nun unantastbar? (NWB QAAAJ-56878).

V. THESENFORMIGE ZUSAMMENFASSUNG WICHTIGER MERKPOSTEN

- Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der AO als auch aus den Einzelsteuergesetzen.
- Außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, sind auch für das Steuerrecht zu erfüllen.
- Verstöße gegen außersteuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stehen Verstößen gegen steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten gleich.
- Die Buchführung – sowie die Aufzeichnungen – sind so organisieren, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Vermögenslage des Unternehmens vermitteln kann.
- Unabhängig von der Frage, ob die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen aufgrund handelsrechtlicher, steuerrechtlicher oder außersteuerrechtlicher Vorschriften zu erfüllen ist, müssen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beachtet werden.
- Eine abschließende Definition der GoB ist weder dem Handels- noch dem Steuerrecht zu entnehmen (unbestimmter Rechtsbegriff).
- Bei den GoB handelt es sich um ein ganzes System von Regelungen, die (insbesondere) zur Erfüllung der Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu beachten sind.
- Keine Buchung ohne Beleg!
- Jeder Geschäftsvorfall muss sich hinsichtlich seiner Entstehung und Abwicklung lückenlos nachvollziehen lassen.
- Eine Buchführung ist ordnungsgemäß, wenn die für die kaufmännische Buchführung erforderlichen Bücher geführt werden, die Bücher förmlich in Ordnung sind und der Inhalt sachlich richtig ist.
- Wenn die Buchführung bzw. die Aufzeichnungen unrichtig oder unvollständig sind, sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.
- Wenn die elektronischen Daten nicht nach den Vorgaben der einheitlichen digitalen Schnittstellen zur Verfügung gestellt werden, sind die Bücher und Aufzeichnungen nicht der Besteuerung zugrunde zu legen.