

GASTRONOMIEBERATUNG:

KASSENFÜHRUNG UND BETRIEBSPRÜFUNG

MERKBLATT NR. 1893.3 | 01 | 2022

INHALT

1. Einleitung
2. Das Wichtigste in Kürze
3. Ordnungsgemäße Buchführung
4. Rahmenbedingungen
5. Prozessorientierte Anforderungen
6. Prüfmethode und Verprobungen der Finanzverwaltung
7. Abhilfe und Dokumentation

1. EINLEITUNG

Dieses Merkblatt gibt eine Übersicht über die wichtigsten Problemfelder in der Rechnungslegung und Kassenführung von Gastronomen sowie einen Einblick in die neuen Prüfungsmethoden der Finanzverwaltung. Daraus ergeben sich die Pflichtinhalte einer Verfahrensdokumentation für diese Branche.¹ Das Merkblatt enthält Empfehlungen zur Corona-Dokumentation.

2. DAS WICHTIGSTE IN KÜRZE

Die steuerlichen Pflichten in der Gastronomie sind komplex. Bei Fehlern stehen schnell Hinzuschätzungen von 5 bis 10% des Umsatzes je Jahr im Raum. Dabei nutzt die Finanzverwaltung neue Prüfungsansätze und Instrumente, um Inkonsistenzen auf die Spur zu kommen. Schutz vor dieser Gefahr können nur die proaktive Anpassung der Prozesse und notwendigen Dokumentationen bieten. Die Anforderungen an beide haben sich durch die Gesetzgebung, die Rechtsprechung und die technische Fortentwicklung in der letzten Zeit enorm verändert. **Haben Gastronomen innerhalb der letzten Jahre ihre Abläufe nicht angepasst, besteht akuter Handlungsbedarf**, um nicht Opfer der neuen Umstände zu werden. Außergewöhnliche Vorgänge durch Corona sollten dokumentiert werden.

¹ Wie eine Verfahrensdokumentation für Gastronomen aussehen sollte, zeigt das DWS-Merkblatt Nr. 1894 – „Verfahrensdokumentation nach GoBD für Gastronomen“. Die Lohnbuchhaltung behandelt das DWS-Merkblatt Nr. 1777 „Gastronomie – Lohn- und Gehaltsabrechnungen 2021 – Besonderheiten und Möglichkeiten“.

3. ORDNUNGSGEMÄSSE BUCHFÜHRUNG

Nur eine **ordnungsgemäße Buchführung** ist nach § 158 AO **beweiskräftig**. Ordnungsgemäß ist eine Buchführung nur, wenn sie die gesetzlichen Anforderungen (z. B. in §§ 140 bis 147 AO formuliert) erfüllt.

Eine nicht ordnungsgemäße Buchführung führt zu:

- Schätzung nach § 162 AO
- Zwangsmittel nach § 328 AO
- Ahndung nach § 379 Abs. 1 Nr. 1, 3 AO

Sie kann nach § 283, 283b StGB eine Insolvenzstraftat sein.

Die Anforderungen werden von der Finanzverwaltung in die beiden Gruppen Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit sowie die Grundsätze von Wahrheit, Klarheit und fortlaufender Aufzeichnung eingeteilt. Eine Übersicht der **Anforderungen mit den Fundstellen** in den Gesetzen und Verwaltungsanweisungen gibt Tabelle 1.

Aus dem Grundsatz der **Nachvollziehbarkeit** leitet die Finanzverwaltung in den GoBD die **Verpflichtung zu einer Verfahrensdokumentation** ab.² Für Kassendaten gelten durch das Kasseng verschärfte Vorschriften zu den Anforderungen.

4. RAHMENBEDINGUNGEN

Die Rahmenbedingungen des Unternehmens haben Auswirkungen auf seine steuerlichen Pflichten. So wird z. B. die **Auswirkung der Organisationsstruktur** auf verschiedene Pflichten in den GoBD genannt:³

- Ausgestaltung des Kontrollsystems⁴ (Rz. 100)
- Protokollierung der Kontrollen (Rz. 88, 136)
- Verfahrensdokumentation (Rz. 151)
- Beschreibung der Vorgehensweise zur Datensicherung (Rz. 106)

² Vgl. BMF-Schr. v. 28.11.2019, Rz. 34.

³ Vgl. BMF-Schr. v. 28.11.2019; Rz. 88, 100, 136, 151.

⁴ Auf die Darstellung der Errichtung eines dokumentierten Steuer-IKS wird in diesem Merkblatt verzichtet. Gute Vorgaben dazu geben die „Hinweise der Bundessteuerberaterkammer für ein steuerliches innerbetriebliches Kontrollsystem – Steuer-IKS“ oder das DWS-Merkblatt Nr. 1831 „Internes Kontrollsystem – Organisation und Dokumentation – Hinweise und Musterbeispiele für kleinere Unternehmen“.

	HGB (§)	AO (§)	GoBD (Rz.)
Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit	238 Abs 1 S. 2	145 Abs. 1	30–35
Einzelaufzeichnung		146 Abs. 1 S. 1	36–43
Vollständigkeit	239 Abs 2	146 Abs. 1 S. 1	36–43
Richtigkeit	239 Abs. 2	146 Abs. 1 S. 1	44
Zeitgerechtigkeit	239 Abs. 2	146 Abs. 1 S. 1	45–52
Ordnung	239 Abs. 2	146 Abs. 1 S. 1	53–57
Unveränderbarkeit	239 Abs. 3	146 Abs. 4	58–60
GoB	238 Abs. 1 S. 1	146 Abs. 5	17–19
Übertragung auf digitale Buchhaltung	239 Abs. 4	146 Abs. 5	22, 23

Tabelle 1

Die Organisation gastronomischer Betriebe ist oft wie folgt strukturiert:

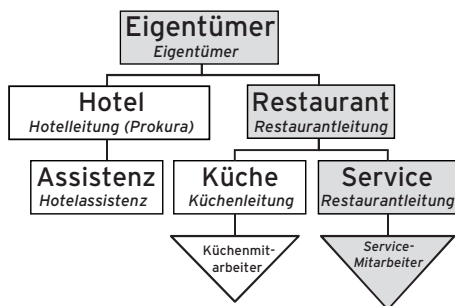


Abbildung 1

Der abgebildete Betrieb ist in die Abteilungen Hotel und Restaurant gegliedert. Dieses Merkblatt fokussiert sich auf die Abteilung **Restaurant** und welche steuerlichen Pflichten für einen Betrieb, der seinen Gewinn nach **§ 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG** ermittelt, eingehalten werden müssen. Besonders betroffen von steuerlichen Pflichten ist der Service-Bereich mit seinen Service-Mitarbeitern. Aber auch Einnahmen-Überschuss-Rechnern ist eine Verfahrensdokumentation dringend zu empfehlen. Zu den etwas weniger strengen Anforderungen, die sich aus der Rechtsprechung ergeben,⁵ werden im letzten Abschnitt Hinweise gegeben.

Ältere Ansätze in der Organisationstheorie verorten Aufgaben in Abteilungen. Da heute Prozesse und unterstützende IT-Systeme häufig abteilungsübergreifend ablaufen, wird eine **Zusammenfassung der Aufgaben in Rollen** empfohlen. Extremformen wie die Holacracy verzichten sogar gänzlich auf Abteilungen und legen die Verantwortungen ausschließlich über Rollenmanifeste fest.

Sog. Business-Rollen-Konzepte haben den Vorteil, dass sie kompatibel zu IT-Rollen-Konzepten sind und die Dokumentation erleichtern. So bündelt der Restaurantleiter Aufgaben, die die Abteilungen Restaurant und Service betreffen. Eine Funktionstrennung zwischen den beiden Abteilungen ist dadurch nicht möglich (Auswirkung auf das IKS). Wird für den Restaurantleiter eine Vertretung festgelegt, kann das nicht ausschließlich im Service-Bereich geschehen.

Letztendlich ist der Steuerpflichtige allein für die Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten verantwortlich. Er kann nur erfolgreich delegieren, wenn er bestimmte **Anforderungen an die Delegationsketten**, wie die richtige Auswahl der Verantwortlichen und die Kontrolle der Ergebnisse, erfüllt.

Andere Rahmenbedingungen, die sich auf die steuerlichen Pflichten auswirken, sind

- die Rechtsform,
- die Gewinnermittlungsart,

⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 12.02.20, Az. X R 8/18.

- die Geschäftstätigkeit,
- der Kontorahmen oder
- die eingesetzten DV-Systeme.

Bevor die steuerlichen Anforderungen für einen Betrieb konkretisiert werden können, müssen die Rahmenbedingungen bekannt sein. Diese Informationen werden im **allgemeinen Teil einer Verfahrensdokumentation** gegeben.

5. PROZESSORIENTIERTE ANFORDERUNGEN

Für die Darstellung der einzelnen steuerlichen Pflichten wurde die prozessorientierte Darstellung eines Restaurantbetriebs gewählt. Die kritischen Aktivitäten sollten mit Hinweisen in der **Anwenderdokumentation der Verfahrensdokumentation** unterstützt werden. Dabei kann auf die nachfolgende Gliederung zurückgegriffen werden.

5.1 Service

Da an den **Service-Bereich erhöhte Anforderungen** gestellt werden, wird der Service-Prozess ausführlich thematisiert. Vorab wird dieser in BPMN 2.0 dargestellt. Dabei handelt es sich um eine Sprache, die zur Darstellung von Geschäftsprozessen entwickelt wurde.

Bei Bedarf wird der Service-Prozess initiiert. Ergebnis ist die Erfassung der Verkäufe in der Buchführung.

Kunden können die angebotenen Getränke und Speisen zu festgelegten Preisen bestellen. Wurde eine Ware bestellt, wird abgerechnet. Nachdem die Rechnung übergeben wurde, wird der Zahlungseingang überwacht. Barzahlungen werden täglich im Kassenbuch erfasst. Auf Grundlage der Belege und Zahlungsauswertungen werden die Verkäufe gebucht.

Angebote erstellen

In der Gastronomie werden **Preise meist kostenorientiert** festgelegt. Daneben werden teilweise Wochenangebote erstellt oder Rabattaktionen durchgeführt. Selten werden Preise dynamisch und nachfrageorientiert (z. B. bei Getränkebörsen) bestimmt.

Die Preise werden in **Speisekarten**, auf Angebotstafeln oder auf digitalen Terminals präsentiert. Dabei sind die Regeln der PAngV und GastG einzuhalten. Speisekarten sind aufbewahrungspflichtig,⁶ wenn diese zum Verständnis und zur Überprüfung der für die Besteuerung gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind.

Die festgelegten Preise werden (sofern im Einsatz) in **Registrierkassen programmiert**. Für diese Programmierung sind Programmierprotokolle zu erstellen, wenn das IT-System die Einstellungen nicht historisiert.⁷ Das Fehlen solcher Programmierprotokolle

⁶ Vgl. BFH-Urteil v. 14.12.2011, Az. XI R 5/10.

⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 23.02.2018, Az. X B 65/17.

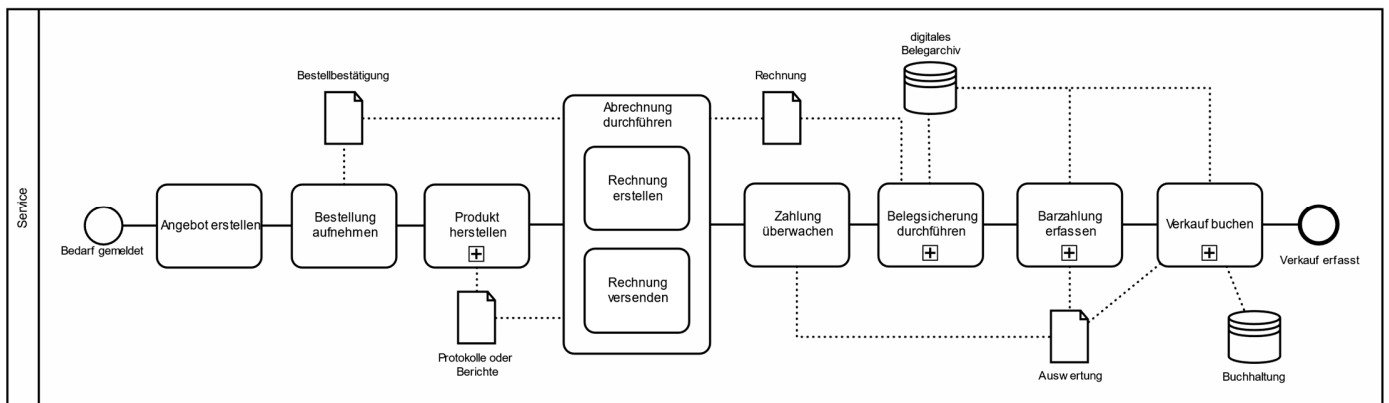


Abbildung 2

stellt bereits einen schweren formalen Mangel dar.⁸ Dieser berechtigt zu einer Hinzuschätzung, wenn im Einzelfall nicht dargelegt werden kann, dass die Kasse trotz ihrer Programmierbarkeit ausnahmsweise keine Manipulationsmöglichkeiten eröffnet.

In den Fällen, in denen das Kassensystem den Verkauf jedes einzelnen Artikels mit Preis aufzeichnet, ergeben sich aus der Speisekarte keine weiteren steuerlichen Erkenntnisse, sodass in diesen Fällen eine Aufbewahrungspflicht nicht besteht. Mit dem KassenG besteht ab 2020 die Hoffnung, dass Programmierprotokolle überflüssig werden, weil die Registrierkassen zur Historisierung gezwungen werden. Allerdings führt der unbestimmte Rechtsbegriff „andere Vorgänge“ bei Stammdaten derzeit zu Unsicherheiten.

Besonderheiten der Preisfestsetzung, wie z. B. **Rabatte und Tageskarten**, sollten bei der Programmierung der Registrierkasse berücksichtigt werden, damit die Vorgänge auch in diesen Varianten nachvollziehbar sind.

Bei **persönlichen Angeboten in Schriftform** (z. B. E-Mails für eine Veranstaltung) handelt es sich um Geschäftsbriefe, die in jedem Fall sechs Jahre aufbewahrungspflichtig sind.

Bestellung aufnehmen

In der Gastronomie nehmen die Service-Kräfte i. d. R. persönlich die Bestellungen von Gästen entgegen. Bereits aus der **Anbahnung des Geschäftsvorfalles** können sich **Aufbewahrungspflichten** ergeben, denn die Geschäftsvorfälle müssen sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (vgl. § 238 Abs. 2 HGB, 145 Abs. 2 AO). So sind zwar Bestellzettel, die eine reine Transportfunktion übernehmen, nicht aufbewahrungspflichtig, wenn sie unmittelbar nach Auszahlen der Tageskasse in einen Kassenbericht übertragen werden.⁹ In allen anderen Fällen (z. B. Kassenbuch) sind die Ursprungsaufzeichnungen jedoch zehn Jahre lang aufzubewahren. Werden Bestellbestätigungen (z. B. von einer Bestellplattform wie Lieferando) verschickt, sind diese als Geschäftsbriefe sechs Jahre aufbewahrungspflichtig.

Stornos müssen in Registrierkassen auf Tagesberichten offen ausgewiesen werden, da sonst die Vollständigkeit der Erfassung nicht gewährleistet werden kann.¹⁰ Es widerspricht der Lebenserfahrung, wenn in einem Restaurant „einen ganzen Tag oder Monat oder gar über ein ganzes Jahr (...) keine Stornobuchungen erforderlich werden.“¹¹ Registrierkassen müssen explizit ab 2020 die Bestellungen und Stornos einzeln protokollieren.¹²

⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 25.03.2015, Az. X R 20/13.

⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 13.07.1971, Az. VIII 1/65.

¹⁰ Vgl. BFH-Urteil v. 14.08.2018, Az. XI B 2/18. Für 4 III Rechner durch das BFH-Urteil v. 08.08.2019, Az. X B 117/18 bestätigt.

¹¹ FG Hamburg v. 26.08.2016, Az. 6 V 81/16.

¹² Sie stellen laut BMF-Schr. v. 17.06.2019, Tz. 1.91 „Andere Vorgänge“ dar.

Abrechnung durchführen

Werden Speisen im Ladenlokal verzehrt, werden diese mit 19 % **regelbesteuert**. Bei Abgabe außer Haus kann eine **ermäßigte Umsatzbesteuerung** mit 7 % vorliegen.¹³ Nicht ermäßigt besteuert wird z. B. die Abgabe von Luxusgütern, wie Kaviar, Langusten, Hummer, Austern und Schnecken.¹⁴

Aufgrund der Corona-Pandemie¹⁵ werden Speisen (unabhängig von der Mitnahme) ab dem 01.07.2021 befristet bis 31.12.2022 dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Der ermäßigte Steuersatz wurde im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2020 von 7 % auf 5 % gesenkt. Der Regelsteuersatz betrug in diesem Zeitraum 16 % statt 19 %. Danach gelten die ursprünglichen Umsatzsteuersätze. Weitere Informationen zu den coronabedingten Umsatzsteuersenkungen geben das DWS-Merkblatt Nr. 1959 „Umsatzsteuer in der Gastronomie – Zur coronabedingten Anpassung des Umsatzsteuersatzes“ und das DWS-Merkblatt Nr. 1960 „Absenkung der Umsatzsteuer – zur temporären Steuersatzsenkung 2020“. Bei Getränken kommt i. d. R. der Regelsteuersatz zur Anwendung. Eine Ausnahme stellen **Mischgetränke** mit einem Milchanteil größer als 75 % und **Leitungswasser** dar.¹⁶ Für Imbisse, Liefer- und Partyservices sind die Regeln noch differenzierter.

Wird der Umsatzsteuersatz zu niedrig ausgewiesen, kann das zu Steuernachzahlungen führen. Es sollte daher unbedingt geprüft werden, ob die Speisen und Getränke richtig abgerechnet werden.

In der Gastronomie werden oft **Gutscheine** ausgegeben. Seit dem 01.01.2019 unterscheidet das Gesetz zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen. Nach § 3 Abs. 14 UStG ist bei Einzweckgutscheinen der Umsatzsteuersatz bereits bei Ausgabe bekannt, bei den Mehrzweckgutscheinen jedoch nicht. Der Zeitpunkt der Umsatzbesteuerung unterscheidet sich bei beiden Varianten grundlegend. Die Steuer entsteht beim Verkauf des Einzweckgutscheins sofort, während das beim Mehrzweckgutschein erst nach Einlösung des Gutscheins der Fall ist. Nach früherer Gesetzeslage hätte ein Gastwirt, der nur ein Lokal betreibt und nur Speisen zum Verzehr in seinem Lokal anbietet, einen Wertgutschein ausgegeben, der abweichend zum Einzweckgutschein behandelt wurde. Das DWS-Merkblatt Nr. 1845 „Gutscheine im Umsatzsteuerrecht“ informiert zu dem Thema.

Registrierkassen bieten oft die Funktion, ein Gutscheinbuch zu führen. Diese Funktion sollte genutzt werden, weil manuell geführte Gutscheinbücher fehleranfällig sind. In diesem Fall ist darauf zu achten, dass bei Neueinrichtung die Neuregelungen umgesetzt werden.

¹³ Vgl. Abschn. 3.6 UStAE.

¹⁴ Vgl. Anlage 2 UStG, Nr. 28.

¹⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 03.06.2021, III C 2 – S 7030/20/10006:006 – Fristverlängerung auf 31.12.2022.

¹⁶ Nicht jedoch Mineralwasser, vgl. Anlage 2 UStG, Nr. 34, 35.

Neben der Barzahlung bieten Gastronomen oft auch andere **Finanzierungswege** an. Durch den technischen Fortschritt, wie z. B. Zahlen über das Smartphone, werden diese in ihrer Abwicklung immer einfacher. Die neue Ausnahmegesetz zur Einzelaufzeichnungspflicht nach § 146 Abs. 1 AO (offene Ladenkasse) gilt ausschließlich für Bargeschäfte. Im Umkehrschluss ist nach jetzigem Kenntnisstand eine offene Ladenkasse nicht mehr möglich, wenn bargeldlose Zahlungsarten angeboten werden.

In der gastronomischen Praxis kommt es bei der Abrechnung vielfach zur **Falscherfassung der Zahlungswege**, denn Gäste entscheiden sich oft erst beim Empfang der Rechnung für die EC-Karte. Auf der Rechnung ist dann der falsche Finanzierungsweg angegeben. Der Konflikt kann auf zwei Wege mit sehr unterschiedlichen Konsequenzen aufgelöst werden. Zum einen kann ein Finanzwegstorno durchgeführt werden – mit Auswirkungen auf die Stornoquote. Zum anderen ist es möglich, die Bareinnahmen mithilfe der EC-Auswertungen retrograd über das Kassenbuch mit Auswirkungen auf die Kassenbuchführung zu berechnen.

Schon immer war die **Zechprellerei** für Gastronomen ein Problem. Für solche Eskalationen sollte ein festes Verfahren eingerichtet werden, das den Stornierungsgrund dokumentiert.

Zufriedene Gäste honorieren die Service-Mitarbeiter mit **Trinkgeldern**. Diese sind nach § 3 Nr. 51 EStG für Arbeitnehmer steuerfrei. Sie dürfen daher weder in der Kasse noch in der Buchhaltung registriert werden.¹⁷ Umgekehrt sind Trinkgelder an Nicht-Mitarbeiter steuerpflichtig und müssen sowohl in der Kasse als auch in der Buchhaltung erfasst werden.

Wird eine Registrierkasse verwendet, so ist ab 2020 die **Belegausgabe** verpflichtend.¹⁸ Der Kunde muss den Beleg aber nicht mitnehmen. Aus Zumutbarkeitsgründen kann der Steuerpflichtige auf Antrag nach § 148 AO von dieser Pflicht befreit werden.

Der **Beleg einer Registrierkasse** muss ab 2020 zusätzlich enthalten:¹⁹

- das Datum der Belegausstellung, den Zeitpunkt des Beginns und der Beendigung des Vorgangs
- die fortlaufende Transaktionsnummer
- die Seriennummer der Kasse oder des Sicherheitsmoduls

Barzahlungen erfassen

Barzahlungen, die nicht in der Registrierkasse erfasst werden, müssen **täglich im Kassenbuch** erfasst werden. Im Kassenbuch ist auch der Tagesabschluss der Registrierkasse zu erfassen (vgl. 5.7).

Verkauf buchen

In der Gastronomie wird die Buchhaltung häufig durch Externe auf **Grundlage der Zahlungsaufzeichnungen und Belege** erstellt. Diese Schnittstelle muss genau definiert werden.

5.2 Beschaffung

Nachdem die Bestellung erfolgt ist, wird die Zahlung durchgeführt. Sind die Ware und/oder die Rechnung eingetroffen, werden diese geprüft. War die Prüfung erfolgreich, werden die Belege freigegeben und der Belegsicherung zugeleitet. Wurden Barauszahlungen geleistet, müssen diese erfasst werden. Alle Geschäftsvorfälle müssen mit Belegnachweis gebucht werden.

Aufgaben in den oben genannten Aktivitäten, deren **spezifische Verfahren bei Gastronomen** eine Auswirkung auf die gesetzli-

chen Anforderungen haben können, sind exemplarisch in nachfolgender Tabelle abgebildet. Sie unterscheiden sich wenig von anderen Branchen.

5.3 Belegsicherung

Alle steuerlichen Belege müssen der **Archivierung** zugeführt werden und dort bis zum Ablauf der vorgeschriebenen Aufbewahrungsfrist verweilen. Während das früher bedeutet hat, dass eingehende und ausgehende Papierdokumente aufgehoben werden, muss heute zusätzlich eine Vielzahl von digitalen Dokumenten und Daten aus verschiedenen Kanälen im Original der Belegsicherung zugeführt werden. Die Aufbewahrung einer ausgedruckten E-Mail ist nicht ausreichend. Bei einem Wechsel des DV-Systems ist das ursprüngliche DV-System mindestens fünf Jahre bereitzuhalten.²⁰

Typische analoge und digitale Dokumente des Gastronomen sind:

- Speisekarten
- Tagesabschlüsse bzw. Z-BONS, Kassenberichte und Kassenbücher
- Reservierungs- und Gutscheinebücher
- Registrierkassen- und Rechnungsprogrammdateien
- Eingangsrechnungen und Geschäftsbriefe (E-Mails, Bestellbestätigungen etc.)
- Programmier-, Einrichtungs- und Fehlerprotokolle der IT-Systeme
- Handbücher der IT-Systeme
- Verfahrensdokumentationen

Wenn mit der Buchhaltung über eine **Belegplattform** zusammengearbeitet wird und dafür Belege eingescannt werden, unterstützt das meist die Kommunikation und nicht die Archivierung. Sollen mithilfe der Digitalisierung der Belege die Archivierungspflichten erfüllt werden, sind zusätzliche Anforderungen an das **ersetzen Scannen** zu stellen. Die RESISCAN-Richtlinie²¹ gibt einzelne Dokumentations- und Kontrollschritte vor, die in diesem Fall eingehalten werden sollten. Für das Verfahren ist die Musterverfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen verfügbar.²² Nach den GoBD sollte der Steuerpflichtige eine Organisationsanweisung erstellen, die u. a. regelt,²³

- wer erfassen darf,
- zu welchem Zeitpunkt erfasst wird oder erfasst werden soll (z. B. beim Posteingang, während oder nach Abschluss der Vorgangsbearbeitung),
- welches Schriftgut erfasst wird,
- ob eine bildliche oder inhaltliche Übereinstimmung mit dem Original erforderlich ist,
- wie die Qualitätskontrolle auf Lesbarkeit und Vollständigkeit und
- wie die Protokollierung von Fehlern zu erfolgen hat.

Dabei ist zu beachten, dass der Jahresabschluss und bestimmte Zolldokumente **weiterhin in Papierform** aufbewahrt werden müssen. Weitere Hinweise zur Umsetzung finden sich im DWS-Merkblatt Nr. 1703 „Ersetzendes Scannen – Digitalisierung, elektronische Aufbewahrung und Vernichtung von Papierbelegen“.

5.4 Rechnungslegungskritische IT-Systeme

Kritische IT-Systeme übernehmen Aufgaben in der Buchführung. Damit die Geschäftsvorfälle nachvollziehbar bleiben, bestehen

²⁰ Vgl. § 147 Abs. 6 AO i. d. F. BGBl I Nr. 42 (28.11.2019), aber nur insoweit die Daten gesondert gespeichert sind.

²¹ Vgl. BSI TR-03138.

²² Die neue Version 2 ist auf der Homepage der Bundessteuerberaterkammer <https://www.bstbk.de/> verfügbar.

²³ Vgl. BMF-Schr. v. 28.11.2019, Rz. 136.

¹⁷ Vgl. FG Köln v. 27.01.2009, Az. 6 K 3954.

¹⁸ Vgl. § 146a Abs. 2 AO.

¹⁹ Vgl. § 6 KassenSichV.

für solche Systeme erhöhte Dokumentationspflichten, deren Nichteinhaltung die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gefährden kann.²⁴ Erzeugen die Systeme Einzeldaten, die nur verdichtet in die Buchhaltung übernommen werden, besteht für die Daten der IT-Systeme eine Aufbewahrungspflicht und ein Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung.²⁵ Das DWS-Merkblatt Nr. 640 „Aufbewahrungspflichten, -fristen sowie Recht auf Datenzugriff“ bietet weiterführende Informationen.

Die kritischen IT-Systeme werden in der **Systemdokumentation** dargestellt.

Typische **kritische IT-Systeme** des Gastronomen und deren Pflichten sind:

IT-System	Zertifizierung	Archivierung	Dokumentation	Kassen	Meldung
Registrierkasse	X	X	X	X	X
Kassenbuch	(X)	X	X	X	
Reservierungssoftware		(X)	X		
Digitales Archiv (E-Mail)	(X)	X	X		
Lieferplattform		(X)	X		
Schankanlage		(X)	(X)	(X)	
Kaffeemaschine		(X)	(X)	(X)	
Spiel-, Zigaretten-, Kaffee- oder Getränkeautomat		X	X	X	
Kalkulation		(X)	(X)		
Warenwirtschaft		(X)	(X)		
Schichtplanung		(X)	(X)		

Tabelle 2

Mit Ablauf des 31.03.2021 muss nunmehr jedes elektronische Aufzeichnungssystem im Sinne des § 146a Absatz 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Satz 1 KassenSichV entsprechend den gesetzlichen Anforderungen des § 146a AO mit einer TSE geschützt sein.²⁶ Elektronische Buchhaltungsprogramme, Warenautomaten sowie Geld- und Warenspielgeräte gelten nicht als Registrierkassen, sehr wohl aber als Kassen. Die Einstellungen der IT-Systeme bestimmen, wie das System mit seiner Rechnungslegungsaufgabe verfährt. Daher müssen die rechnungslegungsrelevanten Einstellungen und Schnittstellen protokolliert werden (**Programmierprotokolle**). Bei vielen Systemen können (müssen aber nicht) Verpflichtungen in Abhängigkeit vom konkreten Einsatz entstehen. Ausführlich werden Vorsysteme im DWS-Merkblatt Nr. 1833 „Bedeutung von Vorsystemen für Finanzbuchhaltung und Besteuerungsverfahren“ besprochen.

Bei einer Schankanlage (ohne Elektronik) entstehen keine Pflichten. Ist der Zugang nur über einen elektronischen Schlüssel abgesichert, ist höchstens die Programmierung der Schlüssel dokumentationspflichtig. Meldet die Schankanlage ausgegebene Getränke an die Registrierkasse und überträgt diese Einzelaufzeichnungen, sind zwar ihre Daten nicht aufbewahrungspflichtig, aber die Programmierung der Anlage und die Schnittstelle.

24 Vgl. z. B. BFH-Urteil v. 25.03.2015, Az. X R 20/13.

25 Vgl. BFH-Urteil v. 16.12.2014, Az. X R 29/13.

26 Bis dahin galten in den Bundesländern unterschiedliche coronabedingte Übergangsfrieten. Übersichtlich z.B. <https://www.sds-kassensysteme.de/info/tse-nichtbeanstandungsregelung.html>

Diese Pflichten sollten in dem Kapitel Systemdokumentation der Verfahrensdokumentation organisiert werden. In der Systemdokumentation sollte das kritische IT-Inventar mit Einsatzort und -zeitraum dokumentiert und Pflichten an die Rollen verteilt werden. Die anderen Dokumentationen können in Akten ausgelagert werden. Da die Verpflichtungen unterschiedliche Rollen treffen, können die Verantwortlichen die Dokumentationen sammeln, ohne das Elterndokument verändern zu müssen. Andere Dokumentationen sind z. B. Verfahrensdokumentationen einzelner Systeme (z. B. Registrierkassen), Handbücher, Protokolle (Einrichtung, Programmierung und Fehler) sowie Schnittstellenbeschreibungen. Administrativen Geschäftspartner die IT-Komponenten, sollten diese explizit zur Dokumentation verpflichtet werden!

5.5 Benutzerverwaltung

Wenn IT-Systeme Belege erstellen (z. B. Einzelaufzeichnung der Registrierkasse), muss der Verantwortliche erkennbar sein.²⁷ IT-Systeme wissen durch den Mechanismus der **Authentifizierung**, von welchem Benutzer sie bedient werden.

Wenn sich ein Service-Mitarbeiter XY mit seinem Bedienschlüssel an der Registrierkasse anmeldet und danach eine Rechnung erstellt, weiß das IT-System, dass er diesen Beleg verantwortet. Andere Formen der Authentifizierung sind Benutzername/Passwort, Fingerabdruck, die Bankkarte etc.

Werden IT-Systeme in der Buchhaltung eingesetzt, müssen programmmäßige Sicherungen und Sperren implementiert sein²⁸ und zwar bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Speicherung.²⁹ Letztendlich ist der Benutzer nach Eingabe nicht autorisiert, den Eintrag zu verändern oder zu löschen. Das System weiß durch die **Authentifizierung und Autorisierung**, dass er dazu nicht mehr berechtigt ist. Diese Berechtigungen lassen sich durch Rollen organisieren.

Der Service-Mitarbeiter darf z. B. einen protokollierten Sofortstorno, aber keinen Managerstorno in der Registrierkasse durchführen. Der Chef darf einen Managerstorno durchführen, aber nicht direkt auf das Datei-System zugreifen. Das kann nur der Kassenadministrator.

Es bietet sich an, das Business-Rollenkonzept auf die technischen IT-Systeme zu übertragen. Bei einer Neuanstellung muss dann nur eine Liste geführt werden, welche Rolle der neue Mitarbeiter bekommt. Damit sind die Berechtigungen in den Systemen genügend dokumentiert. Der Kassenadministrator weiß, wie er die Kasse bei einem neuen Service-Mitarbeiter programmieren muss, das Büro organisiert einen Schlüssel für den neuen Service-Mitarbeiter etc. Dieses Verfahren sollte im Kapitel Betriebsdokumentation in der Verfahrensdokumentation beschrieben werden, da mehrere Rollen und IT-Systeme betroffen sind.

5.6 IT-Sicherheit

Es sollten nur die **Zugriffsrechte** vergeben werden, die für die jeweiligen Aufgaben der Business-Rollen erforderlich sind, und es sollten Vertreterregeln berücksichtigt werden. Nicht-Administratoren dürfen keine Rechte haben, Anwendungen zu installieren sowie Einstellungen und Benutzerberechtigungen zu verändern.

Die Vergabe der Berechtigungen wird in den **Systemakten** dokumentiert und sollte mit den Business-Rollen übereinstimmen. In der Benutzerverwaltung wird die Zuordnung der einzelnen Personen zu den Rollen protokolliert.

27 Vgl. § 145 Abs. 1 AO, ADS § 238 HGB, Rz. 34.

28 Vgl. FG Düsseldorf v. 15.02.2007, Az. 16 V 4691/06.

29 Vgl. FG München v. 04.05.2010, Az. 13 V 540/10.

Für jeden Mitarbeiter sollte ein eigener **Bedienschlüssel** in der Registrierkasse eingerichtet werden. Es sind dabei mind. drei Rollen (z. B. Kassensachverständiger, Restaurantleiter und Service-Mitarbeiter) zu unterscheiden.

Die Einzeldaten der Vorkassen und digitale Belege müssen nicht nur gesichert, sondern archiviert werden. Für die **Sicherung und Archivierung** sollte ein Sicherheitskonzept vorliegen, das alle Daten mit hoher Schutzbedürftigkeit bestimmt (z. B. Einzelaufzeichnungen der Registrierkasse, digitale Belege im E-Mail-Account). Diese Anforderung ist bei Gastronomen oft unzureichend umgesetzt, weil die Kassenaufsteller in der Vergangenheit keine Archivierungslösungen angeboten haben. Zudem wird oft vergessen, dass auch E-Mails Geschäftsbriefe oder andere aufbewahrungspflichtige Belege sein können, die archiviert werden müssen.

Die Daten der Registrierkasse werden täglich auf einem Netzwerklaufwerk gespeichert. Diese Daten werden wöchentlich in eine Online-Archivierungslösung übertragen. Die digitale Geschäftspost wird auf die Online-Belegplattform übertragen.

Gastronomen bieten ihren Gästen teilweise einen **WLAN-Zugang** an, dieser sollte strikt vom internen Netzwerk getrennt werden. Beim WLAN-Router muss die Firewall aktiviert werden.

Werden **Cloud-Lösungen** (z. B. iPad-Kasse) eingesetzt, muss der Anbieter die Anforderungen erfüllen. Das kann der Anbieter über Zertifikate (z. B. IT-Sicherheit ISO-27001) und Testate (nach GoBD geprüft) nachweisen. Die Erfüllung der Anforderung kann von Einstellungen in den Systemen abhängen.

Der **Serverstandort** der Archivierung muss in Deutschland gelegen sein³⁰ oder es ist eine Ausnahmegenehmigung nach § 146 Abs. 2a AO einzuholen.

5.7 Kassenführung

Die Kassenführung ist ein sehr anfälliger Teil der Buchführung. Da die Kassenführung unterschiedliche Rollen betrifft und verschiedene IT-Systeme betroffen sein können, sollten in der **Betriebsdokumentation** der Verfahrensdokumentation die wichtigsten Prozesse wie der Tagesabschluss, die Kassenbuchführung, die Registrierkassenprogrammierung etc. festgelegt werden.³¹ Allgemeine Hinweise geben auch das DWS-Merkblatt Nr. 1679 „Kasseneinnahmen – Fehler vermeiden! Wichtige praktische Hinweise für Betriebe mit hohen Bareinnahmen“, das DWS-Merkblatt Nr. 1834 „Einzelaufzeichnungspflichten bei Kassen (elektronische Registrierkassen und offene Ladenkassen) bei Buchführungspflicht und EÜR“ sowie das DWS-Merkblatt Nr. 1776 „Kassengesetz 2020 – Upgrade Anforderungen an die elektronischen Aufzeichnungssysteme“.

Neben den Registrierkassen sind bei Gastronomen fast immer **„versteckte“ Kassen** vorhanden. Gründe dafür sind, dass Registrierkassen Ausgaben nicht verwalten oder dass das von den Service-Kräften eingesamelte Geld vor dem Transit zur Bank in einen Safe gelegt wird. Für alle Kassen müssen tägliche Kassenaufzeichnungen geführt werden, da sonst die gesamte Buchführung nicht ordnungsmäßig ist. Als Kassen zählen auch **Geldspiel-, Spiel- oder Getränkeautomaten**. Geldspeicher stellen zumindest im Zeitpunkt der Entleerung Kassen dar,³² für welche ein Kassenbericht erstellt werden muss, um die Kassensturzfähigkeit zu bewahren. Inwiefern die Verschärfung der Vorgabe zur täglichen Erstellung solcher Kassenberichte in diesem Fall greift, bleibt abzuwarten.

³⁰ Vgl. § 146 Abs. 2 AO.

³¹ Einen anderen Weg stellt eine eigenständige Verfahrensdokumentation zur Kassenführung dar. So das DWS-Merkblatt Nr. 1885 „Verfahrensdokumentation Kasse“.

³² Vgl. BFH-Urteil v. 20.03.2017, Az. X R 11/16.

Fest steht, dass eine **Nacherfassung** nach der Urlaubsrückkehr bisher erlaubt sein kann,³³ durch die Neuerung ab 01.01.2019 aber nicht mehr zulässig ist.

Während früher die Rechtsprechung die Ausnahmen von der Einzelaufzeichnungspflicht gefunden hat, ist die Ausnahmeregelung nunmehr gesetzlich festgelegt. Die Voraussetzungen unterscheiden sich im Gesetzestext, sodass bestehende **offene Ladenkassen** auf ihre Legitimität geprüft werden sollten. Bei offenen Ladenkassen muss der Kassenbericht alle notwendigen Angaben enthalten.³⁴ Diese Angaben sollten in der Betriebsdokumentation zur Kassenführung klar und verständlich vorgegeben werden. Ein tägliches Zählprotokoll (alle Cent- und Eurostücke werden getrennt ausgezählt und protokolliert) ist nicht notwendig, allerdings naturgemäß ein Auszählen des Bargeldbestandes³⁵ und das Erstellen eines Kassenberichts für jeden Öffnungstag.³⁶ Bei der Führung der offenen Ladenkasse kann der DWS-Vordruck Nr. 1115 „Kassenbericht mit Zählprotokoll für offene Ladenkassen“ sowie das DWS-Merkblatt Nr. 1115H „Erläuterungen zum Kassenbericht mit Zählprotokoll für offene Ladenkasse“ helfen.

Müssen die Geschäftsvorfälle einzeln aufgezeichnet werden, so bleibt als Instrument der Kassenführung letztendlich nur das **Kassenbuch**. Da die Kassenbuchführung ebenfalls fehleranfällig ist, sollten in der Betriebsdokumentation alle wichtigen Schritte einer Kassenbuchführung vorgegeben werden. Es müssen z. B. **lückenlos alle Tagesabschlüsse der Registrierkasse** erfasst werden. Das DWS-Merkblatt Nr. 1116H „Erläuterungen zur Kassenabstimmung mit Zählprotokoll für Registrierkassen“ informiert zu diesem Thema, das DWS-Merkblatt Nr. 1116 „Kassenabstimmung mit Zählprotokoll für Registrierkassen“ bietet eine rechtssichere Vorlage.

Ein weiteres Beispiel wäre, dass zu jedem Eintrag ein Beleg existieren muss, da sonst die Kassensturzfähigkeit gefährdet ist.³⁷ Ist kein Fremdbeleg vorhanden, muss ein **Eigenbeleg** erstellt werden (GoBD Tz. 61). Typische Vorgänge, für die ein Eigenbeleg erstellt werden muss, sind: Geldtransit, Abhebung Geschäftskonto, Verschiebung zwischen Kassen, Privatentnahmen, Privateinlagen.

Der Eigenbeleg muss mind. **folgende Angaben** enthalten:

- Name und Anschrift des Lieferanten oder Dienstleisters
- Menge und Bezeichnung der gelieferten Güter oder Art und Umfang der Dienstleistung
- Datum der Lieferung oder Leistung
- Rechnungsbetrag
- Ausstellungsdatum
- Unterschrift Aussteller

Ein gängiges Verfahren im Umgang mit **EC-Karten** ist die retrograde Ermittlung der Barumsätze durch Abzug der EC-Kartenumsätze von den Gesamtkassenumsätzen im Kassenbuch. Dieses Verfahren führt nicht zu einem Mangel, der die ordnungsgemäße Buchführung gefährdet, es muss aber dokumentiert werden.³⁸

Bei der Kassenbuchführung muss weder täglich abgezählt noch ein **Zählprotokoll** erstellt werden. Allerdings muss eine Kasse monatlich bzw. jährlich für die Inventur ausgezählt werden.³⁹

Negativbestände können denknotwendig weder im eigenen Geldbeutel noch in der Kasse vorkommen. Das ist der Grund,

³³ Vgl. FG Köln v. 27.01.2009, Az. 6 K 3954/07.

³⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 13.03.2013, Az. X B 16/12.

³⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 16.12.2016, Az. X B 41/16.

³⁶ Vgl. BFH-Urteil v. 20.03.2017, Az. X R 11/16.

³⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 21.02.1990, Az. X R 54/87.

³⁸ Vgl. BMF-Schr. v. 29.06.2018.

³⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 01.10.1969, Az. I R 73/66.

warum negative Kassenbestände zu einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung führen.⁴⁰ Andere **Kassendifferenzen** dagegen müssen vorkommen, da deren Fehlen gegen die Lebenserfahrung spricht.⁴¹ Größere Kassendifferenzen müssen nachvollziehbar aufgeklärt werden.

Werden IT-Anwendungen eingesetzt, sollten dem **Anwender folgende Hinweise** gegeben werden:

- Felder der Anwendungen
- Festschreibung
- Korrekturen

Dabei sollte die Darstellung aus der Perspektive eines Mitarbeiters ohne Vorwissen erfolgen. Bietet ein Kassenbuch z. B. das Feld Datum an, so ist keineswegs klar, welches Datum gemeint ist. Ist das Belegdatum oder das Zahlungsdatum relevant? Dabei können Bilder (Screenshots) die Kommunikation erleichtern.

Registrierkassen können nach den GoBD auch auf Online-Plattformen oder in Apps betrieben werden.⁴² **Wichtige Schritte** in diesem Zusammenhang, die in der **Betriebsdokumentation** zur Kassenführung dargestellt werden sollten, sind:

- Programmierung der Registrierkasse
- Tagesabschluss der Registrierkasse
- Eintragung in das Kassenbuch

Die Musterverfahrensdokumentation der DFKA empfiehlt in diesem Zusammenhang sogar eine extra **Kassier-Anweisung**.

Gastronomen müssen ab dem 01.01.2020 ihre Registrierkassen bei Anschaffung oder Außerbetriebnahme innerhalb eines Monats am Einkommensteuer-Finanzamt auf einem amtlichen Vordruck **melden**.⁴³ Die vor dem 01.01.2020 angeschafften elektronischen Aufzeichnungssysteme müssen bis zum 31.01.2020 nachgemeldet werden.⁴⁴ Unterbleibt die Meldung, drohen Zwangsgelder. Weitere Änderungen durch das Kassengesetz thematisiert das DWS-Merkblatt Nr. 1776 „Kassengesetz 2020 – Upgrade Anforderungen an die elektronischen Aufzeichnungssysteme“ (vgl. auch Fußnote 23).

5.8 Prüfungen

Während Betriebsprüfungen noch vorbereitet werden können, werden **Kassen-Nachschauen** ohne vorherige Ankündigung durchgeführt. Daher sollte im Unternehmen ein Verfahren für die Kassen-Nachschau eingerichtet werden. Das DWS-Merkblatt Nr. 1821 „Fit für die Kassen-Nachschau“ widmet sich diesem Thema ausführlich.

6. PRÜFMETHODEN UND VERPROBUNGEN DER FINANZVERWALTUNG

Nachfolgende Ausführungen konzentrieren sich auf die wichtigsten Veränderungen der Betriebsprüfungsverfahren für den Gastronomen, eine ausführliche Darstellung kann im DWS-Merkblatt Nr. 1728 „Prüfungsmethoden der Finanzverwaltung“ nachgelesen werden.

Eine ordnungsgemäße Buchführung schützt den Gastronomen dank § 158 AO, da die Finanzverwaltung in diesem Fall die

sachlich unrichtige Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nachweisen muss,⁴⁵ um eine **Schätzbefugnis** zu erlangen. Ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß, reichen bereits ernsthafte Zweifel aus, um eine Schätzung dem Grunde nach auszulösen. Ist eine Buchführung sowohl formell als auch sachlich nicht ordnungsgemäß, muss nicht nur geschätzt werden, es sind auch sehr grobe Verfahren zur Ermittlung der Höhe erlaubt.⁴⁶ Die Schätzbefugnis und -höhe hängen im hohen Maße von der Erfüllung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ab. Bereits die Verwendung von Manipulationssoftware kann den Schutz des § 158 AO kosten.⁴⁷

Eine Buchführung ist erst dann formell ordnungswidrig, wenn sie wesentliche Mängel aufweist⁴⁸ oder wenn die Gesamtheit aller (unwesentlichen) Mängel diesen Schluss fordert. Mängel sind z. B. lt. BFH vom 25.03.2015 bei einem Gastronomen:

Unwesentlicher Mangel	Wesentlicher Mangel
Fehlende Datierung der Tagesendsummenbons	Unvollständigkeit der Tagesendsummenbons (5.7)
	Fehlen der Programmierprotokolle (5.1)
	Fehlen von Kassenberichten bei einer offenen Ladenkasse (5.7)
	Fehlen von Speisekarten, die für Verständnis und Überprüfung von Bedeutung sind (5.1 und 5.3)

Tabelle 3

In Tabelle 3 sind die häufigsten wesentlichen Mängel bei Gastronomen aufgeführt.⁴⁹

Die Buchhaltung des Gastronomen besteht u. a. aus der Kassenführung (Registrierkasse und Kassenbuch) und der Finanzbuchführung. **Mängel in der Kassenbuchführung** können in der Gastronomie bereits die materielle **Ordnungsmäßigkeit der gesamten Buchführung** verneinen,⁵⁰ weil es sich um ein bargeldintensives Gewerbe handelt. Dies betrifft auch den Fall, dass (nur) formelle Buchführungsmängel vorliegen – soweit sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln.⁵¹

Die Ordnungsmäßigkeit der Kassen ist anfällig, weil sie auf Unternehmensebene sichergestellt werden muss und der Steuerberater dafür nicht verantwortlich sein kann. Er kann den Gastronomen bei der Analyse und Einrichtung der Prozesse und IT-Anwendungen im Rahmen einer Verfahrensdokumentation helfen, aber nicht die Ordnungsmäßigkeit sicherstellen – das kann nur der Gastronom selbst.

Prüfmethoden

Der **Prüfansatz** der Finanzverwaltung hat sich verändert. Es werden Gründe gesucht, die Buchführung zu verwerfen (bei der anfälligen Kassenführung ist das am leichtesten), um eine Hinzuschätzung zu erreichen. Aus der Perspektive der Finanzverwaltung ist das **effizient**. Dabei wird der Prüfungsprozess immer stärker standardisiert, sodass die einzelnen Prüfer kaum mehr von diesem Vorgehen abweichen können.

45 Vgl. BFH-Urteil v. 24.06.1997, Az. VIII R 9/96.

46 Vgl. BFH-Urteil v. 25.03.2015, Az. X R 20/13.

47 Vgl. Pump, DStZ 2013, 299, Rz. 13.

48 Vgl. BFH-Urteil v. 12.07.2017, Az. X B 16/17. Für 4 III Rechner durch das BFH-Urteil v. 08.08.2019, Az. X B 117/18 bestätigt.

49 Weitere allgemeine wesentliche Mängel finden sich in Tipke/Kruse, § 146 AO, Rz. 75f.

50 Vgl. BFH-Urteil v. 14.12.2011, Az. XI R 5/10.

51 Vgl. BFH-Urteil v. 17.11.1981, Az. VIII R 174/77.

Unterstützt wird der Ansatz durch **automatisierte Prüfwerkzeuge**, denen durch die IT-Systeme der Gastronomen genügend Daten zur Verfügung stehen. Heute werden bereits folgende Prüfungen automatisch durchgeführt:

- Festschreibzeitpunkt
- Trainingspeicher
- Stornoquoten (z. B. nach Mitarbeiter)
- Lückenanalyse (z. B. Einzelaufzeichnungen der Registrierkasse, Tagesberichte in Kassenbüchern, Ausgangsrechnungen in der Buchhaltung)
- Abgleiche der Summen aus Vorsystemen, Kassen- und Hauptbuch
- Null- bzw. negative Einträge in den IT-Systemen
- Ausreißer-Analysen (um Auffälligkeiten aufzuspüren)
- Umsatzprofile nach Mitarbeitern, Warengruppen, Umsatzsteuersätzen oder Finanzwegen (auch Gutscheine)
- Öffnungstage und Abgleich aus anderen Informationsquellen

Verfehlungen in diesen Bereichen müssen vom Betriebsprüfer nicht mehr gesucht werden, sondern seine Software weist darauf hin. Dabei hat der Prüfer meist vorgefertigte Makros, die die einzelnen Prüfungen im Programm zusammenfassen. Die **summarische Risikoprüfung** (in etwa der Hälfte der Bundesländer im Einsatz) verbindet die Prüfungen zu einem Netz, das sogar interaktiv bedient werden kann. Werden genügend bzw. wesentliche Mängel aufgedeckt, wird die Buchführung verworfen und geschätzt!

Soll eine Hinzuschätzung verhindert werden, müssen die Mängel vorab aus dem Weg geräumt werden, denn die Finanzverwaltung hat durch die Digitalisierung die Entdeckungswahrscheinlichkeit auf fast 100 % erhöht und das mit weniger Arbeitseinsatz. Mussten früher noch aufwendig die Kassenrollen ausgemessen werden, geschieht das nun per Knopfdruck. Die Zeiten, in denen man hoffen konnte, dass die Verfehlungen nicht auffallen, sind vorbei!

Verprobungen

Durch **Verprobungen** versuchen die Prüfer die **sachliche Richtigkeit** der Buchhaltung zu erschüttern. Es stehen verschiedene Verfahren bereit, die zeigen sollen, dass das Ergebnis nicht plausibel ist und daher hinzugeschätzt werden muss.

Zum einen stehen die **klassischen internen Verfahren** zur Verfügung. Bei der Geldverkehrsrechnung werden Geldbestände und -flüsse, bei der Vermögenszuwachsrechnung Vermögensbestand und -veränderungen kontrolliert. Dabei wird der Anfangsbestand um erklärable Zugänge und Abgänge korrigiert und mit dem Endbestand verglichen. Eine Differenz wird als ungeklärte Bestandsveränderung interpretiert. Bei der Nachkalkulation werden die Umsätze auf der Grundlage einer Unternehmenskalkulation ermittelt. Diese Verfahren sind ausdrücklich zur Verprobung geeignet,⁵² auch wenn sie dafür erhöhten Anforderungen genügen müssen.⁵³ Die Finanzverwaltung muss ihre Berechnungen offenlegen.⁵⁴

Daneben gibt es **moderne datenbasierte Verfahren** wie:

- Zeitreihen
- Quantils-Schätzung
- Wetteranalyse

⁵² Vgl. BFH-Urteil v. 28.01.2009, Az. X R 20/05.

⁵³ Vgl. FG Sachsen v. 22.03.2017, Az. 6 K 575/15.

⁵⁴ Auch digital, vgl. BFH-Urteil v. 25.07.2016, Az. Az. X B 213/15, X B 4/16X.

- Zahlentheoretische Tests (Benford, Gleichverteilung)

Nach der Dreistufen-Theorie⁵⁵ eignen sich der **Zeitreihenvergleich und die Quantils-Schätzung** zur Verprobung nur in Ausnahmefällen und zwar bei

- nicht ordnungsgemäßer Buchführung und
- fehlender Mitwirkung durch den Steuerpflichtigen oder
- nachgewiesener Einnahmenverkürzung.

Auch **zahlentheoretische Tests** sind nur bedingt bei der Verprobung einsetzbar, da sie nur eine Wahrscheinlichkeit und keine Gewissheit⁵⁶ liefern bzw. die unterstellten Verteilungsannahmen nicht empirisch belegt sind.⁵⁷

Die letzte Gruppe, die klassischen **externen Verfahren**, wie die Schätzung nach Richtsätzen, eignet sich in keinem Fall für die Verprobung.⁵⁸

Teilweise wird versucht, durch die **summarische Risikoprüfung** Indizien gesammelt durch moderne Methoden zu gewinnen, um so die sachliche Ordnungsmäßigkeit zu erschüttern. Es bleibt abzuwarten, wie die Rechtsprechung auf solche Bestrebungen reagiert.

Ist die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung erschüttert, hat die Finanzverwaltung eine Schätzbefugnis, wobei die Mitwirkung des Steuerpflichtigen und die Wesentlichkeit der Mängel die Schätzmethoden bestimmen.⁵⁹ Weitere Hinweise finden sich im DWS-Merkblatt Nr. 1780 „Schätzung von Besteuerungsgrundlagen in der Außenprüfung“.

7. ABHILFE UND DOKUMENTATION

Gastronomen stehen im Fadenkreuz der Betriebsprüfung. Sie können sich nur wehren, wenn sie proaktiv die Anforderungen in ihren Prozessen umsetzen und dokumentieren.

Die unzureichende Dokumentation wird in der Rechtsprechung als wesentlicher Mangel gesehen, der zu einer Hinzuschätzung führt. Die Finanzverwaltung proklamiert in den GoBD, dass eine fehlende Verfahrensdokumentation, die die Nachvollziehbarkeit beeinträchtigt, eine Schätzbefugnis eröffnen kann.

Es sollte darauf geachtet werden, dass die Verfahrensdokumentation die tatsächlichen Verfahren im Betrieb beschreibt (die möglichst alle Anforderungen einhalten). Denn wenn die Daten der IT-Systeme eine andere Geschichte erzählen, ist die Dokumentation wenig wert.

Außergewöhnliche Vorgänge durch Corona sollten dokumentiert werden, da sie sonst nach vier Jahren bei einer Betriebsprüfung nicht mehr nachvollziehbar sind. Ein ausführliches Muster und Empfehlungen hierfür sind verfügbar.⁶⁰

Wie so eine Verfahrensdokumentation für Gastronomen aussehen sollte, zeigt das DWS-Merkblatt Nr. 1894 „Verfahrensdokumentation nach GoBD für Gastronomen“.

⁵⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 25.03.2015, X R 19/14.

⁵⁶ Vgl. FG Münster v. 10.11.2003, Az. 6 V 4562/03.

⁵⁷ Vgl. BFH-Urteil vom 12.07.2017, Az. X B 16/17.

⁵⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 25.03.2015, Az. X R 19/14.

⁵⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 25.03.2015, Az. X R 19/14.

⁶⁰ Vgl. z. B. <https://www.zdh.de/ueber-uns/fachbereich-steuern-und-finanzen/kassenfuehrung/aktuelles/corona-dokumentation/>