

BETRIEBSPRÜFUNG, TEIL 1

Kassennachschau oder Betriebsprüfung: gut gewappnet, wenn der Prüfer klingelt

von StB Elmar Lipp, Dr. Schmidt und Partner,
Koblenz/Dresden/München/Oberhausen

Spätestens seit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulation an digitalen Grundaufzeichnungen haben sich die Anforderungen und Kontrollmöglichkeiten seitens der Finanzverwaltung drastisch verschärft: die tägliche Erfassung der Kasseneinnahmen und -ausgaben wurde gesetzlich verankert, die Kassennachschau ab dem 01.01.2018 formell ermöglicht sowie die Pflicht zur Verwendung einer technischen Sicherheitseinrichtung ab dem 01.01.2020 vorgegeben. Dieser Beitrag soll Ihnen helfen, die Kassennachschau im Hinblick auf eine eventuelle Kassennachschau oder Betriebsprüfung zu optimieren. |

Kassenführung (Ermittlung der Bareinnahmen)

Generell gibt es (noch) keine gesetzlichen Vorgaben, auf welche Art und Weise Sie Ihre Kasse bzw. das Kassenbuch führen müssen. In der Praxis kommen drei Arten der Kassenführung infrage:

1. Offene Ladenkasse (mit oder ohne Einzelaufzeichnungsverpflichtung)
2. Registrierkasse (mechanische oder elektronische)
3. Elektronische Kassensysteme

Offene Ladenkasse

Als offene Ladenkasse bezeichnet man die Kassenführung ohne Unterstützung technischer Hilfsmittel. Grundsätzlich sind bei einer offenen Ladenkasse alle Geschäftsvorfälle einzeln aufzuzeichnen. Dies kann z. B. durch Bedienerzettel oder Bierdeckel erfolgen. Die offene Ladenkasse ist in der heutigen Apotheke jedoch nicht mehr praktikabel, da ohne den Einsatz von EDV die Ermittlung des zu zahlenden Betrags fast nicht möglich ist (Zuzahlung, Rabattverträge etc.).

Wichtig | Eine Aufzeichnungspflicht bedingt automatisch eine Aufbewahrungspflicht! Auf die Einzelaufzeichnung kann jedoch gemäß § 146 Abs. 1 S. 3 Abgabenordnung (AO) aus Zumutbarkeitsgründen verzichtet werden, wenn Sie Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen gegen Barzahlung verkaufen. Dies ist in der Apotheke regelmäßig der Fall.

Registrierkasse

Bei Registrierkassen muss zwischen mechanischen und elektronischen Modellen unterschieden werden. Bei mechanischen Registrierkassen läuft i. d. R. ein Kassensstreifen mit, der die Geschäftsvorfälle einzeln aufzeichnet. Bei elektronischen Modellen müssen die einzelnen Geschäftsvorfälle auf einem Speichermedium maschinell auswertbar aufgezeichnet werden. Bei Nutzung einer Registrierkasse kann die Zumutbarkeitserleichterung des § 146 AO nicht geltend gemacht werden, da die Kasse ja automatisch die Einzelaufzeichnungen führt. Die Anforderungen an Registrierkassen wurden



Drei mögliche Arten der Kassenführung

Offene Ladenkasse in heutiger Apotheke nicht praktikabel

Zumutbarkeitserleichterung kann nicht geltend gemacht werden

Gesetzgeber und
Finanzverwaltung
stellen hohe
Anforderungen

zum 01.01.2017 an die der EDV-Kassensysteme angeglichen. Somit stellt sich die Frage, warum anstelle eines komfortablen EDV-Kassensystems eine Registrierkasse eingesetzt werden sollte?

Elektronische Kassensysteme

Unter einem elektronischen Kassensystem versteht man eine EDV-Lösung zur Erfassung, Bearbeitung und Speicherung von Geschäftsvorfällen unter Einsatz entsprechender Hard- und Software. An den Einsatz von elektronischen Kassensystemen stellen sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzverwaltung sehr hohe Anforderungen. Insbesondere sind hier

- die Einzelaufzeichnungspflicht,
- der Schutz der Systeme vor Verlust und Manipulation der Daten,
- die Nachvollziehbarkeit,
- die Auslesbarkeit der Daten sowie
- die umfangreichen Dokumentationsverpflichtungen (Verfahrensdokumentation, internes Kontrollsystem [IKS] etc.)

zu nennen. Je nach System können unterschiedlichste Berichte und Auswertungen erzeugt werden, die den Apotheker bei der Unternehmensführung unterstützen. Deshalb stellen die elektronischen Kassen- und Warenwirtschaftssysteme mittlerweile den Standard in der Apotheke dar und sind aus dem Alltag nicht mehr wegzudenken.

Kassenbuch

Im Kassenbuch sind die täglichen Bareinnahmen und -ausgaben unter Ausweis eines Kassenendbestands zu führen. Die Aufzeichnungen können sowohl händisch als auch unter Einsatz von EDV geführt werden. Unabhängig von der gewählten Methode sind die formellen und materiellen Anforderungen an die Führung des Kassenbuchs zu beachten.

In Excel geführtes
Kassenbuch ist ein
schwerer Buch-
führungsmangel

PRAXISTIPP | Ein Kassenbuch sollte nicht mittels Excel geführt werden, da hier der Grundsatz der Unveränderbarkeit sowie der Nachvollziehbarkeit der Änderungen verletzt wird. Dies führt – unabhängig davon, ob tatsächlich nicht dokumentierte Veränderungen vorgenommen wurden – zur formellen Nichtigkeit des Kassenbuchs und somit zu einem schweren Buchführungsmangel. Als Konsequenz daraus kann die Finanzverwaltung einen Unsicherheitszuschlag erheben.

Lieber zu viel
als zu wenig
Dokumentation

Der „Kassentag“

Im Verlauf eines Tages kommt es zu zahlreichen Vorgängen, die einer besonderen Aufmerksamkeit bedürfen. Da die Kasse sowohl bei einer eventuellen Kassennachschau als auch Betriebsprüfung im besonderen Interesse des Prüfers steht, müssen Sie auf eine korrekte Abbildung und ggf. Dokumentation dieser Vorgänge achten. Generell gilt: Lieber zu viel als zu wenig Dokumentation! Anhand der folgenden Beispiele möchten wir einige wichtige Vorgänge darstellen und auf die eventuell notwendige Dokumentation hinweisen.

Privatentnahmen

Angemessene
private Lebensfüh-
rung wird geprüft

Die Finanzverwaltung sieht sich bei Betriebs- und Kassenprüfungen regelmäßig die Privatentnahmen an und vollzieht nach, ob diese eine angemessene private Lebensführung ermöglichen. Reichen die getätigten Entnahmen

nach der Auffassung des Prüfers nicht aus, besteht schnell der Verdacht von Schwarzeinnahmen, was zu einer Einleitung eines Steuerstrafverfahrens führen kann. Deshalb gilt: Achten Sie auf regelmäßige Privatentnahmen. Es empfiehlt sich, einen Dauerauftrag auf das private Konto einzurichten.

PRAXISTIPP | Achten Sie bei Entnahmen von Bargeld aus der Kasse darauf, dass diese durch einen Eigenbeleg dokumentiert werden. Anderenfalls besteht das Risiko, dass sich Differenzen beim Tagesabschluss ergeben, die nicht nachvollzogen werden können.

Barvereinnahmung von Ausgangsrechnungen

Regelmäßig werden Ausgangsrechnungen von Kunden vor Ort in der Apotheke bar oder per EC-Karte gezahlt. Diese Vorgänge müssen in der Kasse korrekt verbucht werden, da sonst das Risiko der Doppelbesteuerung dieser Umsätze besteht. Die Einnahme ist gesondert von den Tageskassenerlösen aufzuzeichnen, damit eine entsprechende Verbuchung durch den Steuerberater erfolgen kann.

EC-Kartenzahlungen

Da EC-Kartenzahlungen keine Barvorgänge darstellen, sind sie grundsätzlich nicht im Kassenbuch zu erfassen. Es ist jedoch Handelsbrauch, dass die EC-Umsätze in Summe mit den Tageskassenerlösen als Einnahme im Kassenbuch erfasst und sodann als Ausgabe eingetragen werden. Diese Vorgehensweise wurde im August 2017 durch ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums als formeller Kassenmangel klassifiziert. Mittlerweile hat die Finanzverwaltung ihre Auffassung relativiert: Der formelle Mangel kann zwar festgestellt, soll aber bei einem Sicherheitszuschlag oder einer Hinzuschätzung nicht berücksichtigt werden. Um sich hier nicht angreifbar zu machen, empfiehlt es sich, die EC-Umsätze nicht in das Kassenbuch einzutragen.

Die Einzelbelege der EC-Kartenzahlungen müssen aus steuerrechtlicher Sicht (bei Verwendung eines elektronischen Kassensystems oder einer elektronischen Registrierkasse) nicht aufbewahrt werden, da die Grundaufzeichnung dieser Geschäftsvorfälle im Kassensystem bzw. in der Registrierkasse selbst erfolgt. Beachten Sie jedoch die zivilrechtliche Rücklastschriftfrist von acht Wochen beim elektronischen Lastschriftverfahren (ELV). Ggf. sollten die Einzelbelege über diese Zeit aufbewahrt und erst anschließend vernichtet werden.

PRAXISTIPP | Es empfiehlt sich, den EC-Schnitt bei Abschluss der EC-Geräte zwecks besserer Nachvollziehbarkeit der EC-Umsätze aufzubewahren. Ebenso ist es empfehlenswert, das EC-Gerät mit dem Kassensystem zu verbinden. So kann das klassische Problem der falsch erfassten Zahlungsart und der daraus resultierenden Kassendifferenzen vermieden werden.

Rücknahme von Artikeln

Jeder ist es als Kunde bei Rückgaben im Einzelhandel gewohnt, einen Retourenbeleg mehr oder weniger umfangreich auszufüllen. Dies sollte auch in der Apotheke die Regel sein. Lassen Sie sich mindestens den Namen sowie die Unterschrift auf dem Retourenbeleg vermerken und bewahren Sie diesen zusammen mit dem dazugehörigen Tagesabschluss auf.

Achten Sie auf regelmäßige Privatentnahmen

EC-Umsätze nicht in das Kassenbuch eintragen

Rücklastschriftfrist beim elektronischen Lastschriftverfahren beachten

Mindestangaben auf dem Retourenbeleg: Name und Unterschrift des Kunden

Nachbearbeitung
immer durch
Wiederaufnahme des
Ursprungsvorgangs

Prüfung muss
progressiv und
retrograd möglich
sein

Wichtig | Bei einer Nachbearbeitung von bereits abgeschlossenen Vorgängen sollte dies zwingend durch Wiederaufnahme des Ursprungsvorgangs erfolgen. Nur dann kann der Kassen- oder Betriebsprüfer diese Vorgänge schlüssig nachvollziehen. So ersparen Sie sich lästige Rückfragen zu Vorgängen, die bereits mehrere Jahre alt sind.

Kautionen

Es kommt regelmäßig vor, dass in der Apotheke Kautionen vereinnahmt und verausgabt werden (z. B. für Milchpumpen). Verbuchen Sie diese entweder über das von der Warenwirtschaft dafür vorgesehene Modul oder legen Sie eine Sonder-PZN an, um Unstimmigkeiten vorzubeugen.

Gutscheine

Grundsätzlich gilt, dass der Verkauf, die Einlösung sowie ggf. der Verfall von Gutscheinen progressiv und retrograd (von der Buchung zum Beleg und umgekehrt) prüfbar sein muss – und dies nicht nur aus Sicht der Finanzverwaltung. Gutscheine können bei unzureichender Dokumentation in der Apotheke leicht zu Missbrauch verleiten. Dieser kann bei Feststellung durch die Finanzverwaltung zu Steuernachforderungen führen.

Viele Systemanbieter halten ein gesondertes Modul zur Handhabung von Gutscheinen (Abverkauf, Einlösung, Verwaltung) bereit. Sollten Sie dieses nicht nutzen, empfiehlt es sich, die Gutscheine über eine Sonder-PZN abzuverkaufen und einzulösen. Um die Prüfbarkeit der sich im Umlauf befindlichen Gutscheine zu erhöhen, sollten diese nummeriert sowie in einem Gutscheinebuch ein- und ausgetragen werden. Eingelöste Gutscheine sind an den jeweiligen Tagesabschluss zu heften.

PRAXISTIPP | Kontrollieren Sie regelmäßig die Handhabung und Dokumentation der Gutscheine im Rahmen Ihres IKS, um Fehlern und/oder Missbrauch vorzubeugen. Dokumentieren Sie die Handhabung in der Verfahrensdokumentation.

SIEHE AUCH

Beitrag in AH 5 | 2019,
Seiten 19–20



Aus steuerlicher Sicht sind zwei Arten von Gutscheinen zu unterscheiden. Bei sogenannten Mehrzweck- oder Wertgutscheinen findet beim Abverkauf noch kein Leistungsaustausch statt. Es handelt sich lediglich um einen Tausch von Zahlungsmitteln. Daher fällt zu diesem Zeitpunkt auch noch keine Umsatzsteuer an. Dies geschieht erst im Moment der Einlösung. Bei sogenannten Einzweck- oder Leistungs- und Sachgutscheinen wird der Leistungsaustausch bereits beim Abverkauf angenommen, da die Leistung schon konkretisiert ist. Hier entsteht die Umsatzsteuer im Zeitpunkt des Abverkaufs. Der sich auf den Gewinn auswirkende Erlös wird bei beiden Gutscheinentarten erst im Zeitpunkt der Einlösung realisiert. Grundsätzlich sollten Gutscheine aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen gesondert im Kas senbuch erfasst werden (sowohl Abverkauf als auch Einlösung), damit eine korrekte Verbuchung durch den Steuerberater erfolgen kann.

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Der Beitrag wird in der Dezember-Ausgabe von AH fortgesetzt.