

Kassabuch bei nicht täglicher Eintragung der Bargeldbewegungen in die Bücher erforderlich?

Besprechung des VwGH-Erkenntnisses 98/14/0127 vom 23. 3. 1999

VON MAG. RUDOLF SIART UND MMAG. KARL TEMM*)

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 23. 3. 1999 ausgeführt: „Zur Erfassung der Bargeldbewegungen kann dann auf die Führung eines besonderen Kassabuchs als Grundaufzeichnung verzichtet werden, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen; erfolgen die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst, dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden.“¹⁾

Vom Wortlaut her könnte daraus abgeleitet werden, dass immer dann ein Kassabuch zusätzlich zum Kassakonto der Buchhaltung geführt werden muss, wenn die Buchungen am Kassakonto nicht täglich, sondern bloß innerhalb der vom § 131 Abs. 1 Z 1 zweiter und dritter Satz BAO eingeräumten Frist (spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats) zusammengefasst vorgenommen werden. Das würde im Vergleich zur gängigen Praxis einen erhöhten Aufzeichnungsaufwand bedeuten. Ob das Erkenntnis des VwGH tatsächlich so zu interpretieren ist und ob sich das auch aus dem Gesetz ergibt, werden wir hier untersuchen.

Gesetzliche Grundlage

§ 131 BAO enthält Formvorschriften für die Bücher und Aufzeichnungen, die der Abgabepflichtige (auch) für steuerliche Zwecke zu führen hat (§§ 124 bis 130 BAO). Ihre Bedeutung erhalten die allein auf die formelle Ausgestaltung gerichteten (Soll-)Vorschriften des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO durch die §§ 163 und 184 Abs. 3 BAO.

Nach § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 BAO entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlass gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Laut § 184 Abs. 3 BAO ist die Abgabenbehörde unter anderem dann zur Schätzung berechtigt, wenn die Bücher und Aufzeichnungen solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Einhaltung der formellen Richtlinien des § 131 BAO ist also von maßgeblicher Bedeutung: Wird ihnen entsprochen, haben die Abgabenbehörden die Bemessungsgrundlagen für die Abgabenerhebung grundsätzlich aus den Büchern und Aufzeichnungen zu ermitteln. Erfüllen hingegen die Bücher und Aufzeichnungen die formellen Anforderungen des § 131 BAO nicht, kann dies die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden begründen.

Bei der Beurteilung der formellen Ordnungsmäßigkeit der Bücher und Aufzeichnungen im Sinn des § 131 BAO kommt der Aufzeichnung der Bargeldbewegungen zentrale Bedeutung zu. Für die Beantwortung der hier interessierenden Frage, ob überhaupt bzw. in welchen Fällen eine gesonderte Kassabuchführung geboten ist, bildet die Ziffer 2 des § 131 Abs. 1 BAO die gesetzliche Grundlage. § 131 Abs. 1 Z 2 BAO lautet:

„Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15

Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt. An die Stelle des Kalendermonats tritt das Kalendervierteljahr, wenn dieses auf Grund umsatzsteuerrechtlicher Vorschriften für den Abgabepflichtigen Voranmeldungszeitraum ist. Soweit nach §§ 124 oder 125 eine Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht oder soweit ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt werden, sollen Bareingänge und Barausgänge, in allen übrigen Fällen die Bareinnahmen und Barausgaben täglich in geeigneter Weise festgehalten werden."

Im Zusammenhang mit Bargeldbewegungen ergeben sich somit aus § 131 Abs. 1 Z 2 BAO zwei Fristen für das Zeitgerecht-Sein:

- die Frist von einem Monat und 15 Tagen für das „Eintragen“ und
- eine tägliche Frist für das „Festhalten“.

Wird ohnehin täglich gebucht (tägliches „Eintragen“), erübrigt sich natürlich ein darüber hinausgehendes tägliches „Festhalten“ der Bargeldbewegungen. Das hat der VwGH im oben angeführten Erkenntnis auch ausdrücklich so ausgesprochen.

Fraglich ist aber, wie das tägliche „Festhalten“ auszusehen hat, wenn die Eintragungen in die Bücher nicht täglich, sondern wie insbesondere bei Außer-Haus-Buchhaltungen üblich, zusammengefasst innerhalb der Frist von einem Monat und 15 Tagen erfolgen. Muss für dieses tägliche „Festhalten“, wie man aus dem Wortlaut des VwGH-Erkenntnisses folgern könnte, dann entgegen der gängigen Praxis ein eigenes Kassabuch geführt werden?

Alte Rechtslage

Bis zum Abgabenänderungsgesetz 1989 mussten die Bargeldbewegungen täglich „aufgezeichnet“ werden. Nunmehr genügt das tägliche „Festhalten“. Aufgrund der gesetzlichen Änderung des „Aufzeichnungs“-Erfordernisses in ein „Festhaltens“-Erfordernis ist klar, dass mit „Festhalten“ nicht „Aufzeichnen“ gemeint sein kann.

Durchführungserlass zu den §§ 126 ff. der Bundesabgabenordnung

Der Durchführungserlass des BMF zu den §§ 126 ff. BAO spricht im Zusammenhang mit dem täglichen Festhalten der Bargeldbewegungen von „Grundlagensicherung“.²⁾ Als Grundlagensicherung kommen laut Erlass alle Maßnahmen in Betracht, die geeignet sind, die Bargeldbewegungen eines Tages festzuhalten. Beispielhaft werden im Erlass angeführt:³⁾

- Eingangs- und Ausgangsrechnungen,
- Paragondurchschriften (Einnahmen) und Paragons (Ausgaben),
- Registrierkassenkontrollstreifen,
- elektronische Datenverarbeitung,
- Losungsblätter („Stricherliste“),
- Kassabuch (Kassabericht) mit Bestandsverrechnung.

Das BMF vertritt im angeführten Erlass eine praxisgerechte, weite Auslegung des Begriffs „Festhalten“. Die Führung eines Kassabuchs wird bloß als eine mögliche Form der täglich vorzunehmenden „Grundlagensicherung“ bei Bargeldbewegungen angeführt. Laut Erlass erfüllt aber wohl auch eine lückenlose, fortlaufende Belegsammlung, aus der alle Bareingänge und Barausgänge tageweise zu ersehen sind, die Anforderung des täglichen Festhaltens.

Entscheidungsbegründung des VwGH

Der VwGH führt in seiner Entscheidungsbegründung im oben angeführten Erkenntnis aus, dass zur Erfassung der Bargeldbewegungen dann auf die Führung eines besonderen Kassabuchs als Grundaufzeichnung verzichtet werden kann, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen". Der VwGH spricht von „Grundaufzeichnungen" und erwähnt ausdrücklich das „Kassabuch" als konkrete Form der „Grundaufzeichnung". Ein Kassabuch als Grundaufzeichnung ist dann nicht erforderlich, wenn täglich gebucht wird. Aus dieser Formulierung des VwGH – sie ist auch in den Rechtssatz zu diesem Erkenntnis eingegangen – wäre vom Wortlaut her zu schließen, dass der VwGH aber immer dann ein Kassabuch für notwendig hält, wenn eben nicht täglich gebucht wird, sondern die Eintragungen in die Bücher, insbesondere am Kassakonto, nachträglich innerhalb der Frist von einem Monat und 15 Tagen (§ 131 Abs. 1 Z 2 zweiter und dritter Satz BAO) zusammengefasst erfolgen. Der VwGH führt seine Entscheidungsbegründung auch genau in diesem Sinne fort: „Erfolgen die Eintragungen in die Bücher zusammengefasst (§ 131 Abs. 1 Z 2 zweiter und dritter Satz BAO), dann bedarf es einer Grundaufzeichnung, mit deren Hilfe die Bargeldbewegungen täglich erfasst werden."

Im Gesetzeswortlaut findet die Formulierung des VwGH so keine Deckung. Der VwGH spricht wiederholt von verpflichtenden täglichen (Grund-)„Aufzeichnungen", während im Gesetz mit dem Abgabenänderungsgesetz 1989 von der täglichen „Aufzeichnungs"-Verpflichtung abgegangen wurde und seither nur mehr ein „Festhalten" geboten ist. Das sich aus dem Wortlaut der Entscheidungsbegründung des VwGH ergebende vermeintliche Erfordernis der Kassabuchführung bei nicht täglicher Buchführung deckt sich auch nicht mit der zuvor angeführten Erlassmeinung des BMF.

Wir sind der Ansicht, dass die konkrete Formulierung des VwGH bloß ein einzelfallbezogenes Resultat der Auseinandersetzung mit dem zugrunde liegenden Sachverhalt ist. Die vom VwGH angesprochenen „Grundaufzeichnungen" können gesetzeskonform nur als „Grundlagensicherung" im Sinne des Durchführungserlasses verstanden werden. Die ausdrückliche Erwähnung des Kassabuchs als entsprechende Form der Grundaufzeichnung (Grundlagensicherung) ist vermutlich deshalb in die Formulierung des VwGH eingegangen, weil der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall zwar ein Kassabuch geführt hat, das aber mangels vollständiger, täglicher Eintragungen nicht die Erfordernisse der Grundlagensicherung erfüllt hat. Der Beschwerdeführer hat es unterlassen, Bareinlagen zeitgerecht (am Tag der Einlage) in das Kassabuch einzutragen. Der VwGH weist darauf hin, dass im Rahmen der Buchführung alle Bareingänge, auch nicht erfolgswirksame wie Bareinlagen, zu erfassen (und damit täglich festzuhalten) sind. Das behauptete tägliche Erfassen der Tageslosungen (und nicht auch der Bareinlagen) im Kassabuch war daher laut VwGH nicht ausreichend. Ausschlaggebend dafür, dass der VwGH im verfahrensgegenständlichen Fall die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörden aufgrund formell mangelhafter Bücher und Aufzeichnungen bejaht hat, wird wohl letztlich gewesen sein, dass die Bargeldbewegungen eines Tages im konkreten Fall „nicht nachvollzogen werden" konnten.

Können die Bargeldbewegungen eines Tages, wie auch immer, aufgrund eines korrekt geführten Kassabuchs oder einer entsprechenden vollständigen, fortlaufenden Belegsammlung einwandfrei nachvollzogen werden, dann sieht wohl auch der VwGH die Anforderungen an die täglich vorzunehmende Grundlagensicherung als erfüllt an. Unseres Erachtens sind die oben wiedergegebenen Ausführungen des VwGH einzelfallbezogen und kann daraus nicht die generelle Verpflichtung zur Führung eines Kassabuchs bei zusammengefasster Buchung abgeleitet werden.

Resümee

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 zweiter und dritter Satz BAO sind Eintragungen für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen dann zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgen. Bargeldbewegungen sind täglich in geeigneter Weise festzuhalten. Erfolgen die Eintragungen in die Bücher also nicht täglich, dann ist für die Bargeldbewegungen täglich eine Grundlagensicherung vorzunehmen. Als Grundlagensicherung kommen laut Durchführungserlass zu den §§ 126 ff. BAO alle Maßnahmen in Betracht, die geeignet sind, die Bargeldbewegungen eines Tages festzuhalten. In Übereinstimmung mit dem angeführten Erlass erfüllt unserer Ansicht nach auch eine lückenlose, fortlaufende Belegsammlung, aus der alle Bareingänge und Barausgänge tageweise zu ersehen sind, die

Anforderung des täglichen Festhaltens.

Die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis 98/14/0127 vom 23. März 1999, wonach zur Erfassung der Bargeldbewegungen nur dann auf die Führung eines besonderen Kassabuchs als Grundaufzeichnung verzichtet werden kann, wenn die unmittelbaren Eintragungen (Verbuchungen) aller Bargeldveränderungen in den Büchern täglich erfolgen, sind unserer Ansicht nach in dieser Formulierung einzelfallbezogen. Es kann daraus nicht generell abgeleitet werden, dass immer dann auch ein Kassabuch geführt werden muss, wenn die Buchungen am Kassakonto nicht täglich, sondern bloß innerhalb der Frist von einem Monat und 15 Tagen erfolgen.

Unglücklicherweise ist die angeführte Formulierung aus der (einzelfallbezogenen) Entscheidungsbegründung des VwGH auch in den Rechtssatz zu diesem Erkenntnis eingegangen und so bereits mehrfach in unterschiedlichen Fachzeitschriften⁴⁾ – bisher unkommentiert – wiedergegeben worden. Um die daraus resultierenden Unsicherheiten bei den Rechtsanwendern zu beseitigen, ist eine (neuerliche) Stellungnahme des BMF, wie Bargeldbewegungen täglich festzuhalten sind, wünschenswert.

*) Mag. Rudolf *Siart* ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien, MMag. Karl *Temmler* ist Berufsanwärtler in Wien.

¹⁾ SWK-Heft 8/2000, Seite R 23.

²⁾ BMF 22. 5. 1990, GZ 02 2261/4-IV/2/90, AÖFV 1990/169, Abschn. 4.3 - 4.5.

³⁾ BMF 22. 5. 1990, GZ 02 2261/4-IV/2/90, AÖFV 1990/169, Abschn. 4.5.

⁴⁾ SWK-Heft 8/2000, Seite R 23; ÖStZB 22/1999, 663 f.; ARD 5075/26/99.

Quelle: SWK 3/2001 (W 1)