

BFH Urteil vom 12.05.1966 - IV 472/60 (HI412115)

Entscheidungsstichwort (Thema)

Einkommensteuer/Lohnsteuer/Kirchensteuer Handelsrecht Gesellschaftsrecht

Leitsatz (amtlich)

Aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ergibt sich für Einzelhandelsunternehmer, die im allgemeinen Waren an ihnen der Person nach nicht bekannte Kunden über den Ladentisch gegen Barzahlung verkaufen, in der Regel nicht die Verpflichtung, die baren Betriebseinnahmen einzeln aufzuzeichnen.

Normenkette

EStG § 4 Abs. 1, § 5; HGB § 38

Tatbestand

Zu entscheiden ist bei der einheitlichen Gewinnfeststellung 1956, ob eine Schätzung der Einnahmen zulässig war.

Die Revisionskläger (Steuerpflichtigen - Stpfl. -) betrieben eine Bäckerei mit Lebensmitteleinzelhandel. Den Gewinn ermittelten sie nach § 5 EStG.

Für das Streitjahr 1956 erhöhte das FA den Umsatz um 2 500 DM und den Gewinn um 3 000 DM, weil es die Buchführung nicht für ordnungsmäßig hielt.

Einspruch und Berufung der Stpfl. hatten im wesentlichen keinen Erfolg.

Mit der Revision wiederholen die Stpfl. ihre Einwendungen gegen die Zulässigkeit der Schätzung.

Der Vorsitzende des erkennenden Senats wies die Stpfl. mit Schreiben vom 1. Juli 1964 auf die Möglichkeit hin, daß der Senat im Hinblick auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die die Aufzeichnungspflicht regelnden steuerrechtlichen Vorschriften die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung deshalb verneinen werde, weil die Einnahmen nicht einzeln aufgezeichnet worden seien. Die Stpfl. erwiderten, sie seien nicht zur Buchführung verpflichtet gewesen und hätten jedenfalls die Einnahmen richtig, vollständig und fortlaufend aufgezeichnet.

Der Bundesminister der Finanzen (BdF), der dem Verfahren beitrug (§ 122 Abs. 2 Satz 1 FGO), ist der Ansicht, daß sich aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung keine Pflicht der Einzelhändler mit Ladengeschäft zur Einzelaufzeichnung der Betriebseinnahmen (Kasseneinnahmen aus Barverkäufen) herleiten lasse. Da für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn durch Bestandsvergleich auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelten, auch keine ausdrückliche gesetzliche Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung dieser Kasseneinnahmen bestehe, könne ihre Einzelaufzeichnung nicht verlangt werden. Es genüge, wenn die Kasseneinnahmen täglich summarisch, z. B. mit Hilfe von Kassenberichtszetteln, ermittelt würden.

Der BdF stützt seine Ansicht u. a. auf eine von ihm eingeholte Stellungnahme des Deutschen Industrie- und Handelstages (DIHT). Von den 71 Industrie- und Handelskammern, die auf Anfrage des DIHT antworteten, hielten 45 Kammern Einzelaufzeichnungen nicht für erforderlich, 9 Kammern wollten unter Bejahung der grundsätzlichen Pflicht zu Einzelaufzeichnungen bestimmte größere Bereiche von der Einzelaufzeichnungspflicht ausnehmen, so u. a. den Einzelhandel mit Lebensmitteln, Ta-

bakwaren, Schreibwaren, Kurzwaren, Kleinstbetriebe, Kleinpreisgeschäfte, Selbstbedienungsläden, Supermärkte, besondere Teilbereiche von Betrieben, wie Passagengeschäfte und Ramschtische, Verkaufswagen, Automatengeschäfte, Handwerker mit Verkaufsgeschäften und den Warenverkauf bei besonderen Anlässen, wie Stoßgeschäft und Schlußverkauf. 6 Kammern hielten eindeutig oder überwiegend Einzelaufzeichnungen allgemein für erforderlich. 11 Kammern teilten dem DIHT mit, daß sich die bejahenden und verneinenden Auffassungen in der Kaufmannschaft etwa die Waage hielten oder äußerten keine eigene Meinung.

Entscheidungsgründe

Die Rb. der Stpfl., die als Revision zu behandeln ist (§ 184 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 115 FGO), führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG.

Die Schätzungsbefugnis des FA kann nicht schon deshalb bejaht werden, weil die Stpfl. ihre baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufzeichnen. Zwar können sich die Stpfl. nicht darauf berufen, daß sie nicht verpflichtet gewesen seien, Bücher zu führen. Denn auch Gewerbetreibende, die ohne eine entsprechende Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, müssen für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen ansetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Satz 1 EStG). Die Regeln ordnungsmäßiger Buchführung verlangen zwar grundsätzlich Einzelaufzeichnungen aller baren Betriebseinnahmen. Die Stpfl., die eine Bäckerei mit Lebensmitteleinzelhandel betrieben, waren aber trotzdem zu einer solchen Einzelaufzeichnung nicht verpflichtet.

Nach § 38 Abs. 1 HGB muß jeder Kaufmann Bücher führen und in ihnen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich machen. Das kann nach Auffassung des Senats nur bedeuten, daß grundsätzlich jedes einzelne Handelsgeschäft so in den Büchern ersichtlich zu machen ist, daß es leicht identifiziert und nachgeprüft werden kann. Zu den Handelsgeschäften gehören auch die einzelnen sich im Geschäft abspielenden Kassenvorgänge, mögen sie Kasseneinnahmen oder Kassenausgaben betreffen. Es besteht keine Veranlassung zu der Annahme, daß die Ersichtlichmachung der Handelsgeschäfte im Grundsatz nur in Betracht kommen soll, wenn die Gegenleistung nicht Zug um Zug in bar erbracht wird.

Die Ersichtlichmachung der Handelsgeschäfte und der Lage des Vermögens hat nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erfolgen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stellen einen unbestimmten Rechtsbegriff dar. Ihr Inhalt richtet sich in erster Linie nach dem, 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. Hierbei darf nicht der Maßstab eines übermäßig gewissenhaften Kaufmanns zugrunde gelegt werden. Die Buchführung ist schon dann ordnungsmäßig, wenn sie durchschnittlichen Anforderungen an die Redlichkeit und Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns genügt. Welche Anforderungen das sind, ist vom Gericht objektiv unter Berücksichtigung des Zwecks der Buchführung, etwa vorhandener gesetzlicher Vorschriften und der Zumutbarkeit der Aufzeichnungen zu beurteilen. Gewohnheiten und Bräuche der Kaufmannschaft sind dabei zwar von besonderer Bedeutung; sofern sie sich nicht als Mißbrauch, als Willkür oder als Lässigkeit in der Erfüllung der Buchführungspflichten darstellen oder mit positiv-rechtlichen Regelungen im Widerspruch stehen, können aus ihnen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung hergeleitet werden. Sie sind aber nicht ohne weiteres selbst schon dann den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gleichzusetzen, wenn sie von den meisten Kaufleuten lange Zeit hindurch unangefochten geübt werden.

Nach den vom DIHT mitgeteilten Äußerungen der Industrie- und Handelskammern besteht in der Kaufmannschaft keine einheitliche Auffassung darüber, ob die Einzelaufzeichnung der Kasseneinnahmen von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung verlangt wird. Eine keineswegs nur unbedeutende Minderheit der Kaufleute ist der Meinung, daß die Einzelaufzeichnung der Kasseneinnahmen grundsätzlich gefordert werden müsse. Es kommt für die jeweilige Einstellung der Kaufmannschaft offenbar sehr darauf an, in welche Richtung die zuständige Industrie- und Handelskammer auf sie einwirkt. Eine gefestigte und von allen ordentlichen Kaufleuten vertretene Auffassung besteht jedenfalls nicht. Der Senat vermag daher unmittelbar aus diesen Äußerungen keine Schlüsse zu ziehen. Er teilt aber auch nicht den vom BfF in der mündlichen Verhandlung

vorgetragenen Rechtsstandpunkt, unter den Handelsgeschäften im Sinn des § 38 Abs. 1 HGB sei, was die Kasseneinnahmen anbetrifft, grundsätzlich nur die Tageslosung als solche zu verstehen, so daß es schon deshalb genüge, wenn täglich nur die Tageslosung aufgezeichnet werde. Die Regeln ordnungsmäßiger Buchführung erfordern vielmehr grundsätzlich die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts und damit auch jedes einzelnen Kasseneinganges.

Der Zweck der Buchführung verlangt, daß der Kaufmann auch bei Bargeschäften sowohl sich selbst als auch seinen Mitgesell-schaftern und seinen Gläubigern zu jedem Zeitpunkt einen zuverlässigen Einblick in den Ablauf aller Geschäfte und in das Geschäftsgebaren des Unternehmens zu geben vermag. Wenn auch an die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung keine über-spitzten Anforderungen gestellt werden dürfen (vgl. das zur amtlichen Veröffentlichung bestimmte Urteil des BFH VI 326/65 vom 18. Februar 1966), so muß es zu einem späteren Zeitpunkt leicht und im Rahmen eines angemessenen Zeitaufwands für einen buchführungsmäßig vorgebildeten Dritten möglich sein, den Inhalt und den Ablauf aller Geschäfte der Vergangenheit zu überprüfen. Als ordnungsmäßig kann daher nur die Buchführung angesehen werden, die geeignet ist, die Erfüllung dieser Grundaufgaben des kaufmännischen Rechnungswesens sicherzustellen. Dabei erfordern nach Auffassung des Senats die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 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. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und des Namens des Ver-tragspartners. Wenn z. B. ein geschäftliche Beratungen von Kunden durchführender Kaufmann oder ein Freiberufler an einem bestimmten Tage mehrere Kunden entgeltlich Rat erteilt und seine damit abgeschlossene Leistung sofort bar bezahlt wird, so hält der Senat die vom BdF vertretene Auffassung, daß dann alle diese gegen bar erbrachten Leistungen ein einziges aufzeich-nungspflichtiges Geschäft darstellen und der Steuerpflichtige seiner Aufzeichnungspflicht im Rahmen einer ordnungsmäßigen Buchführung genügt, wenn er am Ende des Tages ohne Benennung der einzelnen Kunden nur den insgesamt vereinnahmten Barbetrag aufzeichnet, nicht für zutreffend. Die Tatsache der sofortigen Bezahlung der Leistung rechtfertigt es nicht, die ein-zelnen Geschäftsvorfälle, aus denen z. B. später Haftungsansprüche entstehen können, nicht auch einzeln mit Benennung des Kunden, der Art der Tätigkeit und der Bareinnahme aufzuzeichnen.

Der Senat gelangt aber bei Barverkäufen an im allgemeinen der Person nach nicht bekannte Kunden in offenen Ladengeschäf-ten praktisch zu demselben Ergebnis wie der BdF. Denn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verlangen die Ein-zelaufzeichnungen der Kassenvorgänge nur im Rahmen des nach Art und Umfang des Geschäftes Zumutbaren.

Es ist technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich, an die Aufzeichnung der einzelnen zahlreichen baren Kas-senvorgänge 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. Es kann sich bei dieser Art von Geschäften mit der Person nach im allgemeinen nicht bekannten Käufern nur darum handeln, ob die einzelnen vereinnahmten Barbeträge festgehalten werden müssen. Diese Frage ist zu ver-neinen. Wollte man die Einzelaufzeichnungspflicht bejahen, so müßten die einzelnen Einnahmen entweder durch handschrift-liche Vermerke oder durch technische Hilfsmittel (Registrierkassen) sofort nach Abschluß jedes Geschäfts festgehalten wer-den. Es kann aber keinem Zweifel unterliegen, daß es eine große Zahl von Einzelhandelsunternehmen gibt, bei denen auch die-se Aufzeichnungen technisch und betriebswirtschaftlich nicht durchgeführt werden könnten oder einen im Verhältnis zu dem sich daraus ergebenden Vorteil ungewöhnlichen Arbeitsaufwand erfordern würden, z. B. bei Stehbierhallen, Straßen- und Marktständen oder Spiel- und Verkaufsautomaten. Es kommt hinzu, daß Einzelhandelsgeschäfte in zunehmendem Masse Re-gistrierkassen verwenden, bei denen lediglich für den Kunden Belege ausgeworfen, im übrigen aber die Einzelbeträge gespei-chert werden, so daß zu jeder Zeit nur die Endsumme abgelesen werden kann. Mag auch die Aufzeichnung aller baren Kasseneinnahmen in dem einen oder anderen Fall die innerbetriebliche Kontrolle erleichtern, so erscheint es jedoch nicht gerechtfertigt, die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung von ihr abhängig zu machen.

Schließlich ist auch auf folgendes hinzuweisen. Gegen Ende des 19. Jahrhunderts gab es nur eine sehr geringe Anzahl von Ein-zelhandelsbetrieben, die über den Umfang des Kleingewerbes hinausgewachsen waren. So waren im Jahr 1895 von 635 209 Handelsbetrieben (einschließlich Großhandel) 603 209 Kleinbetriebe mit insgesamt 943 545 Beschäftigten (vgl. Wörterbuch der Volkswirtschaft, herausgegeben von Elster, 4. Aufl., II. Bd., S. 285). Die Vorschrift des § 38 HGB vom 10. Mai 1897 ist da-

her nicht auf die heutigen Verhältnisse der Einzelhändler abgestellt, die damals ganz überwiegend Minderkaufleute waren und deshalb keine Bücher zu führen brauchten (§ 4 Abs. 2 HGB), sondern auf den Kreis der Vollkaufleute am Ende des vorigen Jahrhunderts, nämlich die Großhändler und Fabrikanten, die ihre Geschäfte im Gegensatz zu den heutigen Einzelhändlern nicht mit einer unbestimmten Vielzahl von Personen abwickelten und bei denen auch die Einzelaufzeichnung der baren Betriebseinnahmen aus betrieblichen Gründen erforderlich war. Auch als die Einzelhändler in immer größerem Umfang Vollkaufleute und damit buchführungspflichtig wurden, blieb zunächst weiterhin, wie der DIHT unter Hinweis auf Ziegler (Grundsätze und Gemeinschafts-Richtlinien für das Rechnungswesen, Ausgabe Handel 1951 S. 121 ff.) ausführt, allgemein die Auffassung bestehen, daß eine Verpflichtung zur Einzelaufzeichnung nicht bestehe, sondern daß die tägliche Erfassung des Barzahlungsverkehrs in einem Kassenbericht ausreiche (vgl. auch Dietsch-Ziegler in Greifzu, Das neuzeitliche Rechnungswesen, 11. Aufl. S. 217 ff.). Davon gingen auch die bisherige Rechtsprechung (vgl. Urteil des Senats IV 114/60 vom 5. September 1963, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 1964 S. 158) und die Finanzverwaltung aus.

Der Senat kommt somit zu dem Ergebnis, daß nach dem Sinn und Zweck und nach der Entwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und unter Berücksichtigung des Gesichtspunkts der Zumutbarkeit in Betrieben, in denen Waren von geringerem Wert an eine unbestimmte Vielzahl nicht bekannter und auch nicht feststellbarer Personen verkauft werden, die baren Betriebseinnahmen in der Regel nicht einzeln aufgezeichnet zu werden brauchen. Das gilt im wesentlichen für die in der oben wiedergegebenen Stellungnahme des DIHT bezeichneten Unternehmen und Unternehmensbereiche. Jedoch müssen auch in diesen Fällen grundsätzlich die angefallenen Registrierkassensstreifen, Kassenzettel, Bons und sonstige Belege aufbewahrt werden, soweit nicht der Aufbewahrungszweck auf andere Weise gesichert und die Gewähr der Vollständigkeit der von Registrierkassensstreifen übertragenen Aufzeichnungen nach den tatsächlichen Verhältnissen gegeben ist (vgl. Urteile des RFH VA 495/29 vom 27. September 1929, RStBl 1929 S. 641, und VI A 1088 - 1092/31 vom 2. Juni 1932, RStBl 1932 S. 591, und des BFH I 169/55 U vom 6. Dezember 1955, BStBl 1956 III S. 82 (83 rechte Spalte Ende erster Absatz), Slg. Bd. 62 S. 220; sowie Abschn. 29 Abs. 4 EStR 1963).

Der Grundsatz, daß die bezeichneten Betriebe ihre baren Betriebseinnahmen nicht einzeln aufzeichnen müssen, wird durch steuerrechtliche Vorschriften nicht eingeschränkt. Nach § 162 Abs. 2 AO sind die Eintragungen in die Bücher fortlaufend, vollständig und richtig zu machen. Die Vorschrift betrifft nur Eintragungen, die nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder anderer Vorschriften vorzunehmen sind. Ein Rückschluß auf die Eintragungspflicht selbst kann aus ihr nicht gezogen werden. § 162 Abs. 7 AO bestimmt, daß die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben im geschäftlichen Verkehr mindestens täglich aufgezeichnet werden sollen. Die Einzelaufzeichnungspflicht der Kasseneinnahmen kann auch hieraus nicht hergeleitet werden, wengleich nicht zu verkennen ist, daß die Erfüllung der mindestens täglichen Aufzeichnungspflicht gerade beim Vorkommen zahlreicher Kassenvorgänge voraussetzt, daß der Steuerpflichtige sie irgendwie festhält. Denn es muß gleichzeitig gewährleistet sein, daß die Kasseneinnahmen und Kassenausgaben vollständig und richtig (§ 162 Abs. 2 AO) aufgezeichnet werden. Die vom Senat für die bezeichneten Betriebe für ausreichend gehaltenen Kassenberichte bieten eine solche Gewähr.

Die Anwendung dieser Grundsätze im vorliegenden Fall ergibt, daß von den Stpfl. weder nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung noch nach steuerrechtlichen Sondervorschriften die Einzelaufzeichnung ihrer baren Betriebseinnahmen verlangt werden konnte. Damit war die Schätzungsbefugnis des FA wegen fehlender Aufzeichnung der einzelnen Einnahmen nicht gegeben. Da nicht feststeht, ob Buchführungsmängel vorlagen, die das FA zur Schätzung berechtigten, ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

Fundstellen

Haufe-Index 412115

BStBl III 1966, 371

BFHE 86, 118

BB 1966, 927

DB 1966, 1164

DStR 1966, 481