

Dr. REBERNIG & Partner
Unternehmensberatung Steuerberatungsgesellschaft m.b.H.

Paulitschgasse 9, 9020 Klagenfurt,
Tel. 0463/501080, Fax 501080-20, e-mail: office@rebernig.at
DVR 0599760, FN 102938 f/LG Klagenfurt
www.rebernig.at

Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sowie von
Aufzeichnungen ab 01.01.2007

Wie nachstehende Ausführungen (nach Hackl & Co, Wien, Aktuelle Steuerfragen praxisnah aufbereitet, 20.10.2006 S. 76-78) zeigen, wurde mit Wirkung ab 01.01.2007 von Seiten des Gesetzgebers der Druck auf Unternehmer insoferne verstärkt, als sie Gefahr laufen, ihre Steuer auf Basis geschätzter Bemessungsgrundlagen entrichten zu müssen, wenn sie nicht perfekte und detaillierte Aufzeichnungen führen und bereitstellen, wie nachstehend erörtert:

1. Schätzung bei Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der Aufzeichnungen und mangelnder Sachaufklärung durch Steuerpflichtigen - § 163 Abs 2 BAO

Der neu angefügte Abs 2 zu § 163 BAO führt als Grund, die sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen, insbesondere an, dass Bemessungsgrundlagen nicht ermittelt und berechnet werden können oder **dass eine Überprüfung der Richtigkeit und Vollständigkeit wegen Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nicht möglich ist!** Bei mangelnder Bereitschaft an der Sachaufklärung mitzuwirken, kann die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen in Zweifel gezogen werden und daraus die Schätzungsverpflichtung nach § 184 BAO abgeleitet werden!

Der dadurch erleichterte Zugang zur Schätzungsbefugnis des Finanzamtes wird noch dadurch unterstützt, dass die Anforderungen an die Richtigkeit und Vollständigkeit (s.o.) „hinaufgeschraubt“ wurden, wie folgt:

2. Hervorhebung der zentralen Bedeutung der Grundaufzeichnungen für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung - § 131 Abs 1 BAO

§ 131 verankert den „sachverständigen Dritten“ durch die Ergänzung, dass Bücher und Aufzeichnungen so zu führen sind, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsfälle vermitteln können und stellt klar, dass **sich die einzelnen Geschäftsfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen sollen.**

Dies bedeutet auch für Klein- und Kleinstunternehmer eine umfassende Dokumentationspflicht der Grundaufzeichnungen und damit die Geschäftsfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung auch später nachgeprüft werden können, sind natürlich auch die Aufbewahrungspflichten zu erfüllen!

3. Aufzeichnung aller Bareinnahmen und Barausgaben bezogen auf die einzelnen Geschäftsfälle - § 131 Abs 1 Z 2 BAO

Die bisherige Bestimmung, wonach Unternehmer, die aufgrund gesetzlicher Verpflichtung oder freiwillig Bücher führen, ihre „Bareingänge und Barausgänge täglich in geeigneter Weise festzuhalten haben“, wird ersetzt durch: „sollen alle Bareingänge und Barausgänge **täglich einzeln** festhalten“!

Zusätzlich müssen (sollen) auch jene Abgabepflichtige (Anmerkung: kleine und kleinste Einnahmen- / Ausgabenrechner), die keine Bücher führen und ihre Bareinnahmen und Barausgaben nach § 126 Abs 2 BAO aufzeichnen, **alle Bareinnahmen und Barausgaben einzeln festhalten!**

Diese Anforderung werden zB bei folgenden Methoden der Losungsermittlung NICHT erfüllt und bedeuten das endgültige AUS dieser Methoden:

- Losungsermittlung durch „Kassasturz“ = Vergleich des Kassastandes am Tagesanfang und am Tagesende
- Losungsermittlung durch „Waren-Stand-Vergleich“ = Vergleich des Warenbestandes am Tagesanfang und am Tagesende
- Losungsermittlung aus EDV-Tagesjournal = Berechnung der Tageslosung aus EDV-Tagesjournal, das lediglich die Tagessumme pro verkauftem Produkt anzeigt

Dem BMF wurde die Möglichkeit eingeräumt, mittels einer VO Erleichterungen zu schaffen. In dieser zu erwartenden VO, werden erleichterte Losungsermittlungen voraussichtlich davon abhängig gemacht werden, ob bestimmte Umsatzgrenzen überschritten werden oder nicht.

4. Elektronisches Radierverbot für Aufzeichnungen mittels Datenträgern - § 131 Abs 1 Z 6 BAO

Das bisherige „Radierverbot“ gem § 131 Abs 1 Z 6 wird auf ein „elektronisches Radierverbot“ ausgeweitet. Bei Verwendung von Datenträgern muss ermöglicht werden, dass bei nachträglicher Änderung einer Eintragung oder Aufzeichnung der ursprüngliche Inhalt eines jeden einzelnen Geschäftsfalles, zB durch entsprechende Protokollierung, erhalten bleibt.

5. Nachvollziehen von Summenbildungen - § 131 Abs 2 BAO

Bei maschineller Erfassung der einzelnen Geschäftsfälle sollen künftig auch die Summenbildungen „nachvollziehbar“ sein.

Gemeint sind insbesondere Summenbildungen wie zB von verdichteten Zahlen beim Aufbuchen von Bankbewegungen, auch zB in Form von Splittbuchungen. Gemeint sind auch zB Summenbildungen in Ausgangsrechnungen, die sich aus Lieferscheinen oder aus Bestellscheinen ableiten. Die in solchen verdichteten Zahlen enthaltenen Einzelbeträge sollen leicht nachgeprüft werden können.

6. Verwendung von Datenträgern: Vollständige, richtige Erfassung und Wiedergabe aller Geschäftsvorfälle - § 131 Abs 3 BAO

§ 131 Abs 3 BAO gibt Anweisungen, wie Bücher und Aufzeichnungen unter Verwendung von Datenträgern zu führen sind. Die Ergänzung des § 131 Abs 3 BAO betrifft zusätzlich zu der bisher schon geregelten richtigen und vollständigen Erfassung eines Geschäftsfalles die vollständige und richtige Wiedergabe des Geschäftsfalles im Falle der Verwendung von Datenträgern.

Das heißt, es ist das Mitschreiben in Form von Datenprotokollen, aus denen die Entstehung und Abwicklung der einzelnen Geschäftsfälle verfolgt werden können, erforderlich und zwar nicht nur in der Hauptbuchhaltung sondern auch bei den Grundaufzeichnungen, wenn Grundaufzeichnungen auf Datenträgern aufgezeichnet werden. **Die Finanzverwaltung kann künftig nicht nur die Buchhaltungsdaten sondern auch die Aufzeichnungen von elektronischen Registrierkassen und anderen über EDV geführten Grund- und Nebenaufzeichnungen auf Datenträgern verlangen.**

7. Anwendung von EXCEL oder vergleichbaren Tabellenkalkulations-Programmen

BAO-Erlass 19/44, BMF v. 26.08.2002

Gem § 131 Abs 1 Z 2 BAO sollen Eintragungen in Bücher und Aufzeichnungen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Weiters dürfen Eintragungen „... nicht mit leicht entfernbaren Schreibmitteln erfolgen. An Stellen, die der Regel nach zu

beschreiben sind, sollen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung soll nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht werden. Es soll nicht radiert und es sollen auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit ungewiss lässt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später vorgenommen worden sind“ § 131 Abs 1 Z 6 BAO.

Zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen dürfen auch Datenträger verwendet werden, wobei die vollständige und richtige Erfassung aller Geschäftsvorfälle durch entsprechende Einrichtungen gesichert werden soll § 131 Abs 3 BAO. Die Einhaltung der für händische Buchführungen formulierten Kriterien erlaubt es, Art, Zeitpunkt und Inhalt der Eintragungen im nachhinein überprüfen zu können. Umgelegt auf die Anforderungen an EDV-Buchführungen bedeutet dies, dass zB entweder das Softwareprodukt selbst keine nachträglichen Eintragungen, Veränderungen oder Ausbesserungen zulässt oder ein Begleitprodukt die laufenden Eintragungen protokolliert und somit mittelbar vor allem die Einhaltung der Zeitgerechtheit und der Zeitfolge dokumentiert wird.

Nicht entscheidend ist, ob Aufzeichnungen händisch oder EDV-unterstützt geführt werden, sondern lediglich das Einhalten bestimmter Ordnungsmäßigkeitskriterien ist für das Vorliegen einer ordnungsmäßigen Buchführung entscheidend.

Theoretisch könne eine ordnungsmäßige Buchführung daher auch in einer Tabellenkalkulation realisiert werden, wenn (durch das Gesamtsystem, also auch das Betriebssystem oder den Einsatz von Zusatzprogrammen) zusätzlich sichergestellt sei, dass Hauptbuchkontensalden fortgeschrieben werden, nur zur Buchung befugte Personen Buchungen vornehmen können (die ex post auch identifiziert werden können) und Buchungen nachträglich nicht mehr verändert (oder gelöscht) werden können.

Für die Führung zB eines Kassa- oder Wareneingangsbuches darf daher ein Tabellenkalkulationsprogramm verwendet werden, wenn die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet oder durch entsprechende Zusatzeinrichtungen beachtbar gemacht werden. Andernfalls sind diese Aufzeichnungen (formell) nicht ordnungsmäßig; die Vermutung des § 163 BAO kommt nicht zum Tragen. Nach Ansicht des BMF wäre es jedoch verfehlt, aus der Verwendung eines solchen Programms für sich allein eine materielle Nichtordnungsmäßigkeit abzuleiten. Die inhaltliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen darf lediglich nicht vorausgesetzt, sondern muss im Einzelfall vom Abgabepflichtigen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden.