

ORDNUNGSGEMÄSSE KASSENFÜHRUNG

Wie der Apotheker seine Kasse ordnungsgemäß führt und Hinzuschätzungen vermeidet

von Dipl.-Finw. Tobias Teutemacher, Greven

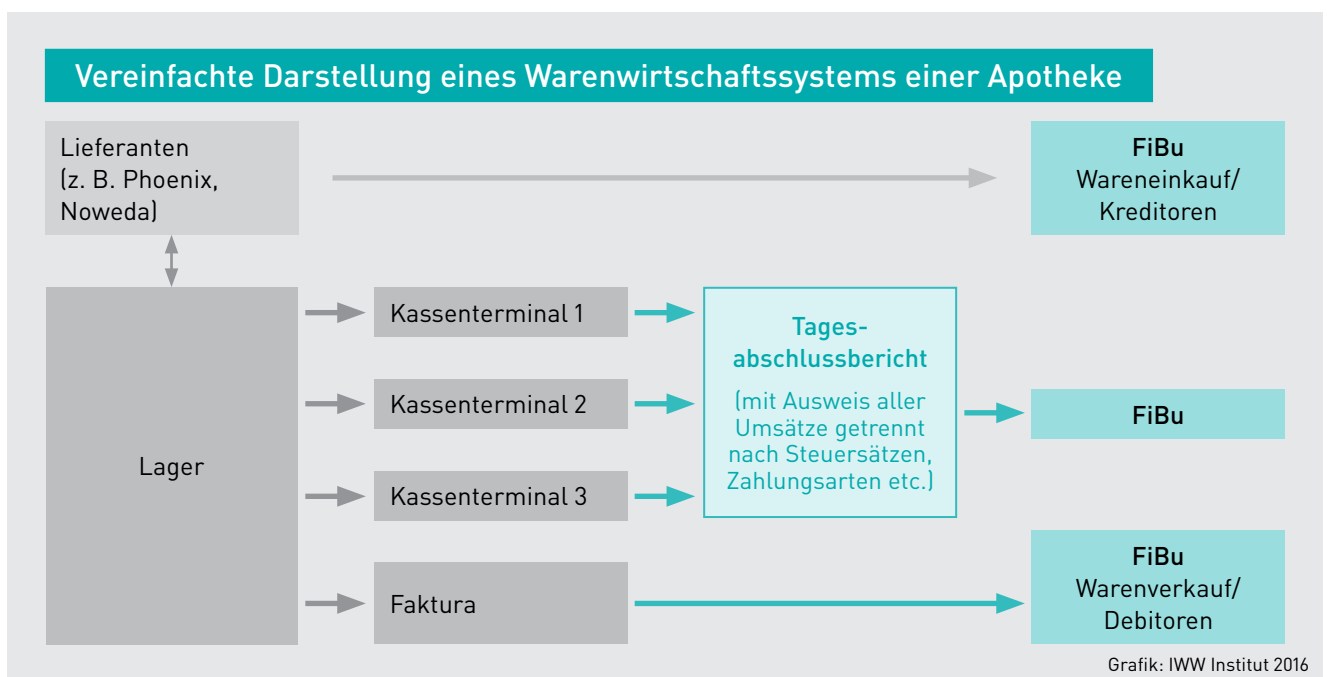
Für eine ordnungsgemäße Kassenführung muss der Apotheker sicher stellen, dass sämtliche Geschäftsvorfälle vollständig, lückenlos und unveränderbar im Warenwirtschaftssystem gesichert werden. Insbesondere ist dafür Sorge zu tragen, dass z. B. die Zahlungswege (bar, EC oder Kredit), richtig dokumentiert werden. Für die Betriebsprüfung sind die gespeicherten Daten maßgeblich und nicht das täglich ausgedruckte Papier.

1. Allgemeines

Viele Apotheken nutzen komplexe Warenwirtschaftssysteme unterschiedlicher Anbieter (z. B. ADG Pharmacy Software, ADV Gawis, ASYS, ApoComp, Awinta, Lauer Fischer). Diese beinhalten in der Regel u. a. Warenbewirtschaftungs-, Fakturierungs- und Kassensysteme, um die tägliche Arbeit in den Apotheken zu unterstützen bzw. zu erleichtern. Im Folgenden soll in übersichtlicher Form dargestellt werden, welche gesetzlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Apotheker erfüllen müssen, damit es im Rahmen von steuerlichen Betriebsprüfungen nicht zu gravierenden, existenzgefährdenden Zuschätzungen kommt.

Die Beurteilung der Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, d. h. die Einhaltung des Vollständigkeitsgebots, des Richtigkeitsgebots, der zeitgerechten Verbuchung sowie der geordneten Darstellung stellen dabei immer einen Prüfungsschwerpunkt bei Apotheken dar.

Eine Vielzahl der Apotheken nutzt ein Warenwirtschaftssystem



Die in Apotheken eingesetzten Warenwirtschaftssysteme (WWS) arbeiten mit modernen Datenbanktechniken, z. B. SQL. Die in diese Systeme eingegebenen Daten werden in einer Vielzahl von Datenbanktabellen abgelegt und gespeichert. Die Arbeitsabläufe, Abfragen etc. werden durch komplexe Datenbankprozeduren gesteuert.

MERKE | Die GoBD verlangen, dass alle in ein WWS eingegebenen steuerlich relevanten Einzeldaten **vollständig** und **unveränderbar** in **digitaler Form** aufbewahrt werden!

2. Rechtliche Grundlagen

2.1 Aufzeichnungspflichten

Apotheker sind Kaufleute kraft Betätigung (= Istkaufmann i. S. d. § 1 Abs. 1 HGB). Nach § 238 Abs. 1 S. 1 HGB sind sie damit verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen ihre Handelsgeschäfte und die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) ersichtlich zu machen. Über § 140 AO (= abgeleitete Buchführungspflicht) gelten diese handelsrechtlichen Buchführungspflichten auch für die Besteuerung (BFH 26.9.07, I V 53, 54/07, BFHE 219, 19, BStBl II 08,415).

MERKE | Nach § 140 AO sind die außersteuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, auch für das Steuerrecht zu erfüllen. Dies gilt nicht nur für die handelsrechtlichen Aufzeichnungsvorschriften, sondern auch für alle in anderen Rechtsnormen geregelten Aufzeichnungspflichten, z. B. Arzneimittelgesetz.

Steuerliche Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten ergeben sich sowohl aus der Abgabenordnung (§§ 140 bis 148 AO) als auch aus Einzelsteuergesetzen, u. a. § 22 UStG in Verbindung mit §§ 63 ff. UStDV, § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 4 Abs. 7 EStG.

Zwar sind umsatzsteuerrechtliche Aufzeichnungen keine Aufzeichnungen „nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen“ i. S. d. § 140 AO. Die Aufzeichnungsverpflichtung aus einem Steuergesetz wirkt aber, sofern dieses Gesetz keine Beschränkung auf seinen Geltungsbereich enthält oder sich eine Beschränkung aus der Natur der Sache nicht ergibt, unmittelbar auch für andere Steuergesetze, also auch für das EStG (BFH 24.6.09, VIII R 80/06, BStBl 10 II, 452).

Die Buchführung und Aufzeichnungen müssen dabei so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten (= Prüfer des Finanzamts) innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens vermitteln können (§ 238 Abs. 1 S. 2 HGB, wortgleich mit § 145 Abs. 1 S. 1 AO).

Jeder einzelne Geschäftsvorfall muss sich in seiner Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 238 Abs. 1 S. 3 HGB, wortgleich mit § 145 Abs. 1 S. 2 AO). Dabei sind folgende Grundsätze einzuhalten:

Apotheker sind verpflichtet, Bücher zu führen

Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens

- Grundsatz der Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit
- Grundsätze der Wahrheit, Klarheit, und fortlaufenden Aufzeichnung
 - Vollständigkeit
 - Richtigkeit
 - Zeitgerechte Buchung und Aufzeichnung
 - Ordnung
 - Unveränderbarkeit

Dass die Eintragungen in den Büchern (Grund- und Nebenbüchern) und Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein müssen, ergibt sich aus § 239 Abs. 2 HGB.

Eintragungen müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein

MERKE | Die vorgenannten Grundsätze müssen während der gesamten Dauer der Aufbewahrungsfrist nachweisbar erfüllt werden und erhalten bleiben. Für Apotheker gilt dies im Besonderen, da diese mithilfe der Warenwirtschafts- und Kassensysteme elektronische Aufzeichnungen führen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind.

■ **Beispiel**

Der Tagesbericht aus einem Warenwirtschaftssystem einer Apotheke weist einen Barumsatz für den 3.1.15 i. H. v. 1.319,84 EUR aus. An diesem Tag war auch eine Kundin in der Apotheke, die ein Rezept mit folgenden Medikamenten vorlegt:

- AMOXI 1000 1A PHARMA (= Antibiotikum)
- NASENSPRAY AL 0.1%
- IBUPROFEN AL 600

Die Zuzahlung pro Medikament beträgt je 5 EUR. Das Nasenspray kostete 2,38 EUR. Insgesamt zahlte die Kundin 12,38 EUR.

Im WWS der Apotheke muss sich jetzt dieser Umsatz mit der Kundin detailliert nachvollziehen lassen:

Firmen-Nr.	Kassen-Nr.	Bon-Nr.	Bon-Datum	Uhrzeit	Bediener	Kunden-Nr.
1	7	42	3.1.15	12:45:47	1	XXXXXXX
1	7	42	3.1.15	12:45:47	1	XXXXXXX
1	7	42	3.1.15	12:45:47	1	XXXXXXX

Stornierte Position	Faktura-Übergabe	Rezept-kennzeichen	Zuzahlung	Mehrkosten	Eigenanteil
N	N	R	5	0	0,00 EUR
N	N	R	0	0	2,38 EUR
N	N	R	5	0	0,00 EUR

Gebühren	MwSt-Satz	Betrag inkl. MwSt.	Menge	Artikel-Nr. / PZN	Artikelbezeichnung
0,00 EUR	19 %	5,00 EUR	1	658828	AMOXI 1000 1A PHARMA
0,00 EUR	19 %	2,38 EUR	1	3929274	NASENSPRAY AL 0.1%
0,00 EUR	19 %	5,00 EUR	1	5904924	IBUPROFEN AL 600

2.2 Grundsatz der Einzelaufzeichnung (Einzelaufzeichnungspflicht)

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern prinzipiell die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts – einschließlich der sich auf die jeweiligen Handelsgeschäfte beziehenden Kassenvorgänge –, also jeder Betriebseinnahme und Betriebsausgabe, jeder Einlage und Entnahme (§ 238 Abs. 1 HGB, § 145 Abs. 1 S. 2 AO), „soweit zumutbar, mit ausreichender Bezeichnung des Geschäftsvorfalles“ (BFH 1.10.69, I R 73/66, BStBl II 70,45).

Dies erfordert in der Regel die Aufzeichnung jedes einzelnen Handelsgeschäfts in einem Umfang, der eine Überprüfung seiner Grundlagen, seines Inhalts und seiner Bedeutung für die Apotheke ermöglicht. Das bedeutet nicht nur die Aufzeichnung der in Geld bestehenden Gegenleistung, sondern auch des Inhalts des Geschäfts und grundsätzlich des Namens des Vertragspartners (BFH 12.5.66, IV 472/60, BStBl III 66, 372). Dies gilt auch für Bareinnahmen. Der Umstand der sofortigen Bezahlung rechtfertigt keine Ausnahme von diesem Grundsatz (BFH 26.2.04, XI R 25/02, BStBl II 04, 599).

Der Apotheker ist daher grundsätzlich zur Einzelaufzeichnung der Bareinnahmen verpflichtet. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der BFH klargestellt hat, dass der nach den GoB aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfall gerade nicht nur der am Ende eines Tages insgesamt vereinnahmte Betrag (die Tageslosung) ist, weil die Tatsache der sofortigen Bezahlung der Leistung es nicht rechtfertigt, die einzelnen Geschäftsvorfälle nicht auch einzeln mit Benennung der Kunden, der Art der Tätigkeit und der Bareinnahme aufzuzeichnen (BFH 12.5.66, IV 472/60 BFHE 86, 118, BStBl III 66, 371).

2.3 Zumutbarkeit

Werden – wie in Apotheken üblich – moderne Warenwirtschafts- und/oder PC-Kassensysteme eingesetzt, die zum einen sämtliche Kassenvorgänge einzeln und detailliert aufzeichnen (mithin insbesondere die in Geld bestehende Gegenleistung sowie den Inhalt des Geschäfts) und zum anderen auch eine langfristige Aufbewahrung (= Speicherung) der getätigten Einzelaufzeichnungen ermöglichen, kommt der Apotheker gerade damit der ihm obliegenden Verpflichtung zur Aufzeichnung der einzelnen Verkäufe nach.

Der Apotheker kann sich in diesen Fällen nicht auf eine eventuelle Unzumutbarkeit der Aufzeichnungsverpflichtung berufen. Bei Verwendung von Warenwirtschafts- und PC-Kassensystemen ist die tatsächlich damit bewirkte Einzelaufzeichnung auch zumutbar, weil eben in den Datenbanktabellen der WWS insbesondere die in Geld bestehende Gegenleistung sowie der Inhalt des Geschäfts (die einzelnen verkauften Medikamente) aufgezeichnet und – bei ständig durchgeführten Sicherungen – auch langfristig aufbewahrt werden.

Zwar fehlen in der Praxis oft Angaben zum Namen des Kunden, weil nur bei „Stammkunden“ bzw. Kunden, bei denen entsprechende Kundendaten im System hinterlegt wurden, entsprechende Angaben gespeichert und ausgewiesen werden. Allerdings sind die teilweise fehlenden Angaben zur Identität der Kunden insoweit unbedeutend, da der BFH in seinem Urteil vom 26.2.04 (XI R 25/02, BStBl II 04, 599) selbst bei Bestehen einer Einzelaufzeichnungspflicht diese Einschränkung in Abhängigkeit von den branchenspezifischen Besonderheiten zulässt.

Aufzeichnung des Inhalts des Geschäfts sowie der Vertragspartner

Warenwirtschaftssysteme ermöglichen die Erfüllung aller Verpflichtungen

Fehlende Angaben zum Namen des Kunden sind unproblematisch

Die im DV-System ABC aufgezeichneten Geschäftsvorfälle genügen demnach den sich aus der Einzelaufzeichnungspflicht ergebenden Mindestanforderungen im Einzelhandel auch dann, wenn die Angaben zur Identität der Kunden fehlen.

3. Führung von Büchern und Aufzeichnungen bei Nutzung von Warenwirtschaftssystemen

Gem. § 146 Abs. 5 AO können Bücher und sonstige erforderliche Aufzeichnungen auch auf Datenträgern (= Festplatten, Sicherungsbändern, etc.) geführt werden, soweit diese Form der Buchführung einschließlich des dabei angewandten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht.

3.1 GoBD

Werden Bücher oder sonstige erforderliche Aufzeichnungen auf Datenträgern geführt, sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) – insbesondere die Ordnungsvorschriften der §§ 238 ff. HGB und §§ 145 bis 147 AO – und ab dem 1.1.15 die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD, BMF 14.11.14, IV A 4-S 0316/13/10003, BStBl I 14, 1450) zu beachten.

Auch das BMF-Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften (BMF 26.11.10, IV A 4-S 0316/08/10004-07, BStBl I 10, 1342) ist von Apothekern weiterhin zu beachten, da dieses nicht durch die GoBD ersetzt wird.

Für alle Zeiträume bis zum 31.12.14 waren neben den GoB auch noch die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (BMF 7.11.95, BStBl I 95, 738 – GoBS) und die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (BMF 16.7.01, BStBl I 01, 415 – GDPdU) zu beachten.

Die GoBD und davor die GoBS beziehen sich nicht nur auf die konventionelle Speicherbuchführung, sondern auf alle rechnungslegungsrelevanten Prozesse. Dazu gehören auch alle Vor-, Um- und Nebensysteme mit steuerlich relevanten Informationen – hier z. B. aus den kombinierten Kassen- und Warenwirtschaftssystemen, die in den Apotheken eingesetzt werden.

Der Apotheker muss dafür Sorge tragen, dass das von ihm in der Apotheke eingesetzte WWS den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und auch den Verwaltungsanweisungen GoBD, GoBS, GDPdU entspricht.

Die Einhaltung dieser Vorschriften obliegt dem auftraggebenden Kaufmann (vgl. BMF 14.11.14, IV A 4-S 0316/13/10003 zu Rz. 21) auch dann, wenn die Einrichtung des WWS durch eine Spezialfirma erfolgte und der Apotheker von der Ordnungsmäßigkeit seines Systems ausging.

Aufzeichnungen können auch auf Datenträgern geführt werden

Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften ist zu beachten

Apotheker muss die Einhaltung der Vorschriften prüfen

3.2 Nachprüfbarkeit

Ordnungsgemäße Aufzeichnungen bzw. Dokumentationen (oder besser Speicherungen in WWS) müssen so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die aufzeichnungspflichtigen Geschäftsvorfälle vermitteln (§ 145 Abs. 1 S. 1 AO, § 63 Abs. 1 UStDV), was bei der Komplexität der in Apotheken eingesetzten WWS mit einer Vielzahl von Datenbanktabellen und -prozeduren in der Praxis oft nicht sehr einfach ist.

Diese Warenwirtschaftssysteme müssen – wie jedes andere der Buchführung vorgelagerte System – von einem sachverständigen Dritten hinsichtlich ihrer formellen und sachlichen Richtigkeit in angemessener Zeit prüfbar sein (§ 145 Abs. 1 S. 1 AO, Rz. 30 – 35 GoBD).

Jeder einzelne Geschäftsvorfall muss sich in seiner Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen (§ 145 Abs. 1 S. 2 AO). Auch an die PC-gestützten WWS wird diese Anforderung gestellt. Alle Geschäftsvorfälle müssen in einem Grundbuch (Datenbanktabellen im WWS) erfasst und gespeichert werden. Anschließend muss ihre Verarbeitung in der Buchführung des Steuerberaters, der Bilanz und den Steuererklärungen retrograd und progressiv prüfbar bleiben (Rz. 33 GoBD).

Die aus § 146 Abs. 1 S. 1 AO hergeleiteten Gebote der Wahrheit und Vollständigkeit schließen das Verbot ein, Geschäftsvorfälle in den Datenbanktabellen – somit im WWS – verrechnet oder saldiert darzustellen.

3.3 Journalfunktion

Nach den GoBD müssen PC-gestützte Buchführungssysteme und deren vorgelagerte Systeme die Beleg- (Rz. 61 – 81 GoBD), Journal- und Kontenfunktion (Rz. 82 – 99 GoBD) erfüllen.

Ohne die Einzeldatendokumentation, z. B. des Warenabgangs, im WWS wird die Journalfunktion nicht erfüllt. Die Geschäftsvorfälle müssen dabei in zeitlicher Reihenfolge, sowie in übersichtlicher und verständlicher Form vollständig dargestellt werden können.

Im RS FAIT 1 des IDW wird hierzu ausgeführt:

„(38) Beim Einsatz von – der Finanzbuchführung vorgelagerten – IT-Anwendungen (z. B. Logistiksysteme, Leistungsabrechnungsverfahren) können Geschäftsvorfälle bereits dann als gebucht gelten, wenn sie mit allen erforderlichen Angaben erfasst und gespeichert werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die vorgelagerten IT-Anwendungen die Anforderung des § 239 Abs. 3 HGB sicherstellen, d. h. dass die Unveränderlichkeit der Eintragung der Aufzeichnung in der Weise gewährleistet wird, dass der ursprüngliche Inhalt feststellbar bleibt. Weiterhin muss die vorgelagerte IT-Anwendung in ihrer Wirkung auf die Buchführung von den gesetzlichen Vertretern autorisiert sein.“

„(42) Die Erfüllung der Journalfunktion kann in bestimmten Fällen durch eine auswertbare Speicherung (Einzelnachweis) der Buchungen in der Buchführung vorgelagerten IT-Anwendungen mit Übertragung von Summenbuchungen erfolgen. Bei diesen vorgelagerten IT-Anwendungen (vgl. Rn. 38) ist Voraussetzung für die Erfüllung der Journalfunktion, dass auch für die vorgelagerten IT-Anwendungen die Ordnungsmäßigkeitsanforderungen an die Buchführung eingehalten werden. Dazu ist neben der Dokumentation des Verfahrens ein Kontroll- und Abstimmungsverfahren erforderlich, mit dem die Identität der in der vorgelagerten IT-Anwendung gespeicherten Buchungen mit den in Haupt- und Nebenbüchern vorhandenen Buchungen gewährleistet und nachgewiesen werden kann.“

WWS muss von sachverständigem Dritten in angemessener Zeit prüfbar sein

Geschäftsvorfälle dürfen nicht verrechnet oder saldiert werden

4. Aufbewahrungspflichten (Speicherung)

Der sachliche Umfang der Aufbewahrungspflicht in § 147 Abs. 1 AO besteht grundsätzlich nur im Umfang der Aufzeichnungspflicht (Rz. 113 GoBD).

Entscheidet sich der Apotheker für ein modernes WWS, dass zum einen sämtliche Kassen-, Fakturierungsvorgänge und andere steuerlich relevante Sachverhalte einzeln und detailliert aufzeichnet und zum anderen auch eine langfristige Aufbewahrung (Speicherung) der Daten ermöglicht, dann kommt er damit den gesetzlichen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nach.

Die Warenwirtschaftssysteme in den Apotheken besitzen in vielen Fällen einen integrierten Tagesabschluss. Diese im Rahmen des Tagesabschlusses ermittelten Daten werden automatisch in einem Kassenbuch übernommen. In Einzelfällen müssen nur die täglichen Ausgaben bzw. Privatentnahmen händisch in das System eingegeben werden. Das Kassenbuch oder der Kassenbericht wird dann täglich ausgedruckt und als Beleg zu den Buchführungsunterlagen genommen. Eine Vielzahl der Systemanbieter bietet den Kunden auch eine Exportfunktion für die Buchhaltung des Steuerberaters, z. B. DATEV, an.

In der Praxis wird häufig die Frage gestellt, ob für jeden Kassenplatz ein Tagesendsummenbon (Z-Bon) erstellt werden müsste. Diese Frage kann mit einem klaren „NEIN“ beantwortet werden. Die Daten der einzelnen Kassenarbeitsplätze werden zentral auf einem im Hintergrund laufenden Server gespeichert. Wichtig ist, dass sämtliche Einzeldaten in der Datensicherung dokumentiert, gespeichert und jederzeit für die Betriebsprüfung der Finanzverwaltung exportierbar sind.

MERKE |

- Eine Verdichtung der Einzeldaten oder die ausschließliche Speicherung der Rechnungsendsummen ist **unzulässig!**
- Ein ausschließliches Vorhalten aufbewahrungspflichtiger Unterlagen in Papierform ist **nicht** ausreichend!
- Die digitalen Unterlagen und die Strukturinformationen müssen in einem mit der Prüfsoftware IDEA auswertbaren Datenformat vorliegen!

↘ WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Weitere Ausführungen zum Thema BBP 15, 327 ff.

Mit dem WWS-Einsatz kommt der Apotheker den gesetzlichen Verpflichtungen nach

Tagesendsummenbon nicht für jede Kasse einzeln erforderlich