



KARL-HEINZ RAUSCH + KOLLEGEN
STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

Betriebsprüfung in der Gastronomie

**Mandanten-
Service**

Teil I. Grundsätzliches

1. Kennen Sie die Konsequenzen einer Steuerverkürzung?

Vielen Unternehmen ist überhaupt nicht bewusst, welche finanziellen Konsequenzen aus der Aufdeckung einer Steuerverkürzung erwachsen, ganz abgesehen von möglichen strafrechtlichen Folgen. Wird eine Steuerverkürzung festgestellt, führt dies zwangsläufig zu Zuschätzungen, die dann wiederum zu Neufestsetzungen/-veranlagungen und damit verbunden zu Steuernachzahlungen führen.

**Finanzielle und
strafrechtliche
Konsequenzen**

Steuernachzahlungen und eventuelle Zinsforderungen

Das Finanzamt stellt fest, dass der Einzelunternehmer A, Wirt eines kleinen Gastronomiebetriebes, 30.400 EUR Einnahmen für das Wirtschaftsjahr 06 nicht ordnungsgemäß erklärt hat. Folgende steuerliche Konsequenzen erwachsen daraus:

- Die Gewinnermittlung wird um 30.000 EUR erhöht.
- Durch einen neuen Einkommensteuerbescheid wird die Einkommensteuernachzahlung neu festgesetzt.
- Zusätzlich erfolgt der Erlass eines neuen Gewerbesteuermess- und eines neuen Gewerbesteuerbescheides mit einer entsprechenden Gewerbesteuernachzahlung.
- Nicht zu unterschätzen ist auch die Umsatzsteuernachzahlung. Bei einer Einnahmeverkürzung von 30.000 EUR beträgt diese nur für das Jahr 06, beim jetzigen Steuersatz von 19 Prozent, 5.700 EUR.
- Da Betriebsprüfungen i.d.R. nicht für ein Jahr durchgeführt werden, summiert sich die Gesamtnachzahlung auf eine stattliche Summe.

Auch die Zinsen dürfen nicht außer acht bleiben. Hierbei kann es sich um normale Zinsen handeln, wie sie in jedem anderen, „normalen“ Steuerbescheid festgesetzt werden. Es kann sich hier aber auch um Hinterziehungszinsen handeln, bei denen der Zinslauf anders berechnet wird. Dieser Zinsbetrag ist nicht zu unterschätzen, man bedenke, dass bei einer Steuerfahndungsprüfung im Regelfall ein Prüfungszeitraum von zehn Jahren entsteht und somit die Steuernachzahlung für das erste Jahr der Prüfung quasi für zehn Jahre zu verzinsen ist!

Neben den finanziellen Konsequenzen sind aber auch strafrechtliche Konsequenzen zu bedenken. Wie schon beschrieben werden in über 50 Prozent der Betriebsprüfungen im Gastronomiebereich Strafverfahren eingeleitet. Sollte es zu einer Verurteilung kommen, drohen Geld- oder Haftstrafe.

Geld- oder Haftstrafen ...

Bei Wiederholungstätern, also unverbesserlichen Steuerverkürzern, finden wir noch begleitende Maßnahmen, z.B. unangemeldete Prüfungen, wieder „Umsatzsteuer-Nachschau“. Sollten auch solche Maßnahmen nicht greifen, wird die Finanzverwaltung die Gewerbeuntersagung für den betreffenden Steuerpflichtigen beim zuständigen Gewerbeamt beantragen. Diesem Antrag wird i.d.R. entsprochen, da die wiederholte Verletzung der steuerlichen Pflichten die Zuverlässigkeit des Unternehmens eindeutig in Frage stellt.

...Gewerbe-Untersagung drohen

2. Vorbeugende Maßnahmen

In der Praxis werden bei vielen Betriebsprüfungen im Bereich der Gastronomie immer wieder Unregelmäßigkeiten festgestellt. Die Zahl der schwarzen Schafe ist relativ hoch. Dies hat zur Folge, dass auch ehrliche Gastronomen, von der Finanzverwaltung als „mutmaßlicher Steuerhinterzieher“ betrachtet werden. So gestalten sich im Regelfall leider auch die Prüfungsabläufe. Deshalb kann den mittelständischen Gastronomen und Hotelier nur dringend dazu geraten werden, die gesetzlichen Vorschriften zu beachten, insbesondere die Grundaufzeichnungen ordnungsgemäß zu führen und zu verwalten. Gründe, die zu einer Abweichung des rechnerischen Ergebnisses eines Betriebes führen können, sind eindeutig, fortlaufend und vollständig zu dokumentieren, z.B. Verderb bei Lebensmitteln und Getränken, Verkauf zu Sonderpreisen, Freirunden, Bewirtung und Annehmlichkeiten für Mitarbeiter.

Betrachtung als „Mutmaßlicher Steuerhinterzieher“

Hinweis: Es ist zu beachten, dass nicht das Finanzamt dem Steuerpflichtigen - im Besteuerungsverfahren - beweisen muss, dass dieser hier Einnahmen verkürzt hat. Vielmehr kennen wir hier die „umgekehrte Beweislast“. Das heißt, der Steuerpflichtige hat zu beweisen, bzw. glaubhaft zu machen, dass die Einnahmen vollständig erklärt wurden. Somit ist eine ordnungsgemäße Buchhaltung inkl. der Grundaufzeichnungen unbedingte Voraussetzung, um nicht in den Sog von Zuschätzungen zu geraten.

„Umgekehrte Beweislast“

3. Prüfungsschwerpunkte in der Gastronomie

Um allen oben beschriebenen Konsequenzen aus dem Wege zu gehen, sollte man wissen, welche Bereiche der Betriebsprüfung ganz besonders am Herzen liegen. So können mögliche Fehler im Vorfeld erkannt und korrigiert werden.

3.1 Kassen- und Einnahmebereich

Nach § 146Abs. 1 S. 2AO sollten Kasseneinnahmen und Kassenausgaben tatsächlich täglich festgehalten werden und nicht nur verbucht werden. Die Aufzeichnungen müssen so geführt sein, dass zumindest am Beginn oder Ende des Tages - bei Gaststätten empfiehlt sich immer „am Ende eines Tages“ - der durch Kassenzusturz festgestellte Ist-Bestand mit dem an die Soll-Bestand gem. Kassenzustand abgeglichen werden kann. Ferner sind Bargeschäfte (Ausgaben) an dem Tag aufzuzeichnen, an dem die Ausgabe (das Geld) fließt. Dieser Tag muss auf dem Beleg ersichtlich sein bzw. vermerkt werden. Auch Privatentnahmen und -einlagen sind täglich aufzuzeichnen.

Anforderung an die Kassenführung

In der Praxis finden wir jedoch oft, dass Ausgaben gesammelt werden, z.B. bei geringfügigen Wareneinkäufen oder Privatentnahmen. Diese Sachverhalte werden zwar laufend getätigt, aber nur zum Ende des Monats eingetragen. In diesem Fall kann keine korrekte Kassenführung vorliegen. Ein formeller Mangel (schwerer Mangel/Systemfehler) ist festzustellen.

Grundsätzlich ist es dem Steuerpflichtigen freigestellt, ob er ein Kassenbuch manuell oder mit Hilfe eines PC erstellt. Auch bei der Kassenführung mithilfe des PC müssen

Programm darf nicht

die notwendigen Eingaben laufend erfolgen, dieses muss durch ein nicht manipulierbares Programm (mit Journalnachweis) erfüllt sein. Das Datum der Dateneingabe muss nachprüfbar sein oder auf andere Weise dokumentiert werden. Hieraus ergibt sich, dass ein Kassenbuch als bloße Excel-Tabelle keine Anerkennung finden kann, analog zur Rechtsprechung zum Fahrtenbuch. Zur Dokumentation einer PC-Kasse gehören auch die Organisationsunterlagen wie Bedienungsanleitung und jede Art von Programmabrufen. Protokolle über die Einrichtung von Verkäufer, Kellner und Trainingsspeichern sind zu dokumentieren und aufzubewahren. Stornierungen und Änderungen sind zu dokumentieren, die meisten Programme halten eine Storno-Datei vor. Diese darf auf keinen Fall gelöscht werden. Bei einer Auslesung dieser Datei kann das Finanzamt überprüfen, ob es sich um ordnungsgemäße Änderungen handelt.

**manipulierbar
sein**

- Wir müssen darauf hinweisen, dass die Finanzverwaltung über Spezialisten verfügt, die jede Computerkasse auslesen und auswerten können. Sofern **Trainingsspeicher** in der PC-Kasse vorhanden sind, müssen die Unterlagen über die in diesem Speicher erfassten Vorgänge aufbewahrt werden, ansonsten wird vermutet, dass hier ein Kellner oder der Wirt seine Umsätze erfasst hat, um hiermit einen „Schwarzgeldspeicher“ zu installieren.
- Achten Sie darauf, dass täglich die Z-Bons vorhanden sind und auch die Reihenfolge gewährleistet ist. Fehlende Z-Bons sprechen für Lücken in der Kassenführung und somit ergibt sich die Vermutung der Verkürzung von Einnahmen!

Sofern keine PC-Kasse vorhanden ist, also nach „Alter Väter Sitte“ mit der „Thekensublade“ gearbeitet wird, verlangen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung die Aufbewahrung der Grundaufzeichnungen. Dieses können Bestellzettel oder aber auch „Deckel“ sein. Das Nichtvorhandensein führt wiederum zu formellen Mängeln mit der Folge von Hinzuschätzungen.

**Aufbewahrung
von
Grundaufzeich-
nungen**

3.2 Personalkostenproblematik

Ein weiteres Problem in der Gastronomie ist die unkorrekte Beschäftigung Mitarbeitern. Typische Vorkommensweisen in der Gastronomie sind:

- Überstunden werden schwarz ausgezahlt,
- Steuerfreie Zuschläge gemäß § 315 EStG werden für Zeiträume gezahlt, in denen keine gezahlt werden dürften (Kellnerin arbeitet tagsüber, bekommt aber steuerfreie Zuschläge),
- Komplette Schwarzbeschäftigung, insbesondere im Küchenbereich, Mitarbeiter werden als Minijobber abgerechnet, obwohl tatsächlich die entsprechenden Voraussetzungen nicht vorliegen (z.B. Beträge über 400 EUR monatlich werden schwarz ausgezahlt).
- Im Minijobbereich finden wir auch das beliebte Lohnsplitting, das heißt, laut Lohnabrechnungen werden Frau Müller, Tochter Müller und Oma Müller jeweils für 400 EUR als Kellnerinnen beschäftigt. Tatsächlich ist jedoch nur Frau Müller tätig und hätte somit einen Lohn in Höhe von 1.200 EUR ordnungsgemäß zu versteuern und sozial zu versichern!
Hinweis: Überprüfen Sie die Sachverhalte bei Namensgleichheiten. Haben beispielsweise Mutter, Tochter und Oma die gleiche Bankverbindung, ist dies natürlich ein Indiz für den Betriebsprüfer, genau zu prüfen und gegebenenfalls die Personen vorzuladen und zu befragen. In solchen Fällen erzählen 99 Prozent der Vorgeladenen die Wahrheit!

„Lohnsplitting“

Schwarzzahlungen an Mitarbeiter werden hin und wieder vom Wirt entweder aus Privatentnahmen oder aber aus Schwarzeinnahmen gezahlt. Zahlt der Wirt die Löhne aus seinen Privatentnahmen, bezahlt er dieses quasi aus versteuertem Geld, trotzdem macht er sich strafbar und hinterzieht Lohnsteuern sowie Sozialversicherungsbeiträge. Zahlt er Löhne aus schwarzen Einnahmen, kommen die Verkürzung von

**Zahlungen aus
Privatentnahmen
oder aus Schwarz-
einnahmen**

Umsatzsteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer oder Einkommensteuer u. a. hinzu.

3.3 Diverse Kostenarten

Bei den sonstigen Kostenarten möchten wir nur auf einige wenige Punkte eingehen, die aber fast in jeder BP zu finden sind. **Die Kfz-Nutzung** ist ein unumgänglich stetiger Streitpunkt. Im Gegensatz zu anderen Gewerbezweigen, stellt sich bei Gastronomen immer die Frage, ob es sich bei dem Betriebsfahrzeug tatsächlich um notwendiges Betriebsvermögen handelt. Diese Problematik ist durch die neue Regelung ab 1.1.06 noch brisanter geworden und sollte von Ihnen unbedingt überprüft werden. Eine ausschließlich geschäftliche Nutzung eines Geschäftsfahrzeugs muss dokumentiert werden und kann eigentlich nur bei entsprechenden Fahrzeugtypen, z.B. Nutzfahrzeugen (für Catering) angenommen werden. Ansonsten sollte bei Betriebsfahrzeugen ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden, wenn denn die 1-Prozent-Regelung für die private Nutzung vermieden werden soll. Mit andere Argumentationen wie Vorhandensein von privaten Fahrzeugen, Privatfahrten nur mit dem Auto der Ehefrau usw. haben sie heutzutage kaum eine Chance in einer Prüfung Gehör zu finden.

**Dokumentation
ist unumgänglich**

Die **Bewirtung vorn Kunden**, z.B. Freirunden, Freigetränke u. Ä. sind Kosten, die den Wareneinsatz erhöhen, wenn sie nicht besonders gebucht werden. Deshalb muss darauf geachtet werden, dass dieser Bereich vom Wirt genauestens aufgezeichnet wird. Der entsprechende Wareneinsatz ist also im Kostenbereich zu erfassen. Wird dies nicht getan, ist der Wareneinsatz zu hoch und bei einer Verprobung stimmen die Rohgewinnaufschläge nicht.

**Genauere
Aufzeichnung ist
wichtig**

Bei **Reparaturen im Gaststättenbereich** wird ein Prüfer versuchen, die tatsächliche Durchführung nachzuvollziehen, um festzustellen, ob es sich nicht um Reparaturen im Privatbereich des Mandanten handelt. Dieses gilt auch für Investitionen, z.B. der Wirt kauft eine private Küche für seine Tochter, in der Buchführung erscheint hier jedoch eine Rechnung für neue Küchengeräte der Gaststätten.

4. Gründe für Hinzuschätzungen

Kann die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen, so hat sie diese gemäß § 162Abs. 1 AO zu schätzen. Die folgenden Begründungen erlauben eine Hinzuschätzung.

4.1 Unterstellung hei Bargeldbetrieben

Im Bereich des Bargeldbetriebs sind besonders Kassenfehlbeträge von Interesse der Prüfer, da diese Fehler und Mängel in der Kassenführung offenbaren. Kassenfehlbeträge sind deshalb grundsätzlich ein Anlass für den Prüfer, zusätzliche bare Betriebseinnahmen zu schätzen, oder aber nicht gezahlte "Ausgaben" (Scheinrechnungen) schätzungsweise zu kürzen. Die Schätzung soll nach ständiger Rechtsprechung verhindern, dass diejenigen Steuerpflichtigen, die für die Möglichkeit einer Nachprüfung aller infrage kommenden Verhältnisse sorgen, höhere Steuern zu zahlen haben als diejenigen, bei denen eine genaue Nachprüfung unmöglich ist, da die sachliche Richtigkeit der Kassenführung nicht gegeben ist.

**Kassenfehlbeträge
sind grundsätzlich
Anlass für
Hinzuschätzungen**

4.2 Formelle und materielle Mängel

Bei den formellen Mängeln handelt es sich um die bereits beschriebenen Sachverhalte, z.B. fehlende Grundaufzeichnungen, keine tägliche Kassenbuchführung, keine Kassensturzfähigkeit. Daneben gibt es noch die materiellen Mängel. Die gesamte Problematik sei an einem Beispiel erklärt.

Beispiel

In einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass das Kassenbuch „nicht ordnungsgemäß geführt wurde“; es gab Kassenfehlbeträge, die Grundaufzeichnungen -in diesem Fall die „Bierdeckel“- wurden nicht aufbewahrt. Des Weiteren wurde festgestellt, dass auf einem Privatkonto der Mandanten verschiedene Schecks eingezahlt worden waren, die weder durch das Kassenbuch gelaufen waren, noch anderweitig in die Buchführung integriert wurden, d.h., diese Einnahmen wurden nicht versteuert. Bei diesem Sachverhalt spricht das Finanzamt von formellen und materiellen Mängeln und stellt somit die gesamte

**Formeller und
Materieller Fehler**

Ordnungsmäßigkeit der Buchhaltung in Frage und beruft sich auf Nachkalkulationen. In diesem Fall entsprachen die Nachkalkulationen des Finanzamtes nicht den tatsächlichen Umsätzen und Gewinnen der für den Steuerpflichtigen erstellten Gewinnermittlungen.

4.3 Rohgewinnaufschlag und Verprobung

Als Rohgewinnaufschlag definieren wir den Prozentsatz, der auf den Wareneinsatz „aufgeschlagen“ wird, um den Verkaufspreis zu erreichen.

Beispiel

Der Wirt kauft einen Liter Bier für netto 1,00 EUR ein. In seinem Lokal verkauft er ein Glas Bier mit 0,2 Liter Inhalt für 1,50 EUR. Ohne Berücksichtigung eines Schankverlustes würde hier also ein Umsatz von 7,50 EUR pro Liter erzielt werden. Nach der Formel $WA - WE / WE$ ergibt sich ein RGA von 400 Prozent.

Es gibt eine amtliche Richtsatzsammlung, in der die Finanzverwaltung die Rohgewinnaufschläge für viele Gewerbebezüge, unter anderem auch für die diversen Bereiche der Gastronomie, festsetzt. In dieser Richtsatzsammlung werden die durchschnittlichen Rohgewinnaufschläge, z.B. für Schankwirtschaften, Cafés, Restaurants oder Pizzerien festgestellt. Hier gibt es natürlich Bandbreiten mit Ober und Untergrenze sowie Mittelwerten. Ein erfahrener Prüfer wird diese Richtsatzsammlung natürlich nur als Anhaltspunkt zugrunde legen, um festzustellen, ob hier grobe Abweichungen zu finden sind, die nicht durch regionale Besonderheiten erklärbar sind. Fällt ein solches, grobes Abweichen bereits bei der Veranlagung im Finanzamt auf, kann dies ein Grund für den Sachbearbeiter sein, den Vorgang an die Betriebsprüfungsstelle weiterzugeben.

**Richtsatzsammlung
als Anhaltspunkt**

Hinweis: Stellen wir bei der Aufstellung des Jahresabschlusses fest, dass die Rohgewinnaufschläge erheblich von den amtlichen Richtsätzen abweichen, sollte hier der Grund herausgefunden werden und dem Finanzamt sollte hierüber eine Mitteilung gemacht werden. Somit können Sie gegebenenfalls eine unangenehme Steuerprüfung vermeiden!

**Vorauschauende
Mitteilung**

Wenn Rohgewinnaufschläge stark abweichen und der Prüfer gegebenenfalls auch noch formelle und/oder materielle Mängel feststellt, wird er eine Verprobung durchführen. Eine Verprobung heißt, dass der Prüfer feststellt, wie der Wirt tatsächlich kalkuliert hat. Hierfür wird er die Preise gemäß Speisekarte auf der einen Seite berücksichtigen und die Einkaufspreise für die Waren auf der anderen Seite. Dazu wird er die Mengen berücksichtigen, z.B. die Portionsgrößen, die Glasinhalte usw. Auf Grund des gesamten Wareneinkaufs ist es dann möglich, ziemlich genau festzustellen, welchen Verkaufserlös der Wirt in einem bestimmten Zeitraum gehabt haben müsste. Gibt es Abweichungen, ist der Gastronom in der Beweispflicht (umgekehrte Beweislast). Hat er keine sinnvollen Begründungen, die er auch beweisen oder glaubhaft machen kann, kommt es zu Zuschätzungen.

**Feststellung der
Kalkulation**

4.4 Vermögenszuwachsrechnung/Geldverkehrsrechnung

Mit diesen beiden Verprobungsmethoden kann in entsprechend gelagerten Fällen die Vollständigkeit der vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünfte auf mögliche Unstimmigkeiten und Lücken hin überprüft werden. Die beiden Schätzungsmethoden bieten sich insbesondere in denjenigen Fällen an, in denen es einem Steuerpflichtigen nicht möglich ist, ein nichtschlüssiges Gesamtbild der Buchhaltung mit Nachweisen zu entkräften:

**Mögliche
Unstimmigkeiten
und Lücken**

- Fehlende Gewinne und zu geringe Entnahmen für den Lebensunterhalt
- ungeklärte Vermögenszuwächse, z.B. Grundbesitzkauf, Ferienhäuser, teure Privatfahrzeuge, Kunstgegenstände, teure Uhren

- ungeklärte Geldzugänge auf dem Geschäftskonto oder im Kassenbuch durch angebliche Einlagen

Steuerpflichtige sollten sich darüber bewusst sein, dass alle Einlagen bezüglich ihrer Herkunft genauestens erklärt werden müssen, z.B. Schenkungen der Eltern, Darlehen von Freunden usw.

Mit der Verprobung wird für einen Haushalt dargestellt, mit welchen Geldmitteln aus steuerpflichtigen Einkünften und anderen bekannten Quellen Verbrauch und die Vermögensanlagen bestritten worden sind oder sein könnten. Dies erfolgt bezogen auf einen bestimmten Zeitraum, z.B. ein Kalenderjahr/Wirtschaftsjahr. Bereits 1989 hat der BFH beide Verprobungsmethoden anerkannt.

Vom BFH anerkannte Verprobungsmethoden

4.5 Digitale Ziffernanalyse – das Newcomb-Benfordsche Gesetz

In den letzten Jahren sind zu den herkömmlichen Prüfungsmethoden mathematische (stochastische) Methoden zur Überprüfung von wahrheitsgemäßen Angaben eingeführt worden. Hier handelt es sich um die Anwendung des

Mathematische Methoden zur Überprüfung

- Newcomb-Benfordschen Gesetzes, oft im Zusammenhang mit dem
- Chi-Quadrat-Test als einer von vielen Signifikanztests

Diese mathematischen Methoden basieren auf der Tatsache, dass die Verteilung der Ziffern von Zahlen eines Datensatzes einer logarithmischen Verteilung nach dem Newcomb-Benfordschen Gesetz folgen. Entsprechen die Ziffernfolgen dieser Gesetzmäßigkeit nicht, entscheidet zumeist der Chi-Quadrat-Test darüber, ob eventuell Manipulation der Daten vorliegt, und auch darüber, bei welchen Zahlen.

Die großangelegten Zahlenmanipulationen bei World.com und Enron in den USA wurden mithilfe dieser Gesetzmäßigkeit entlarvt.

Nach dem Newcomb-Benfordschen Gesetz gilt für Centbeträge annähernd, dass diese einer Gleichverteilung folgen. Auch hier entscheidet zumeist der Chi-Quadrat-Test darüber, ob die Zahlen Ihrer Aufzeichnungen dieser Anforderung genügen.

Der Chi-Quadrat-Test ist bei Prüfern schon deshalb so beliebt, weil dieser Test nicht nur auf einer gut fundierten Theorie basiert, sondern noch dazu höchst einfach zu handhaben ist. Man bildet die Abweichungen zwischen den beobachteten und den erwarteten Werten, quadriert diese Differenzen und summiert die Quadrate auf. Aus einer Tabelle ist abzulesen, ob die gefundene Quadratsumme höher oder niedriger als die tabellierte ist. Ist sie höher, ist die Hypothese, dass die Daten nur zufällige Abweichungen aufweisen, zu verwerfen, und jeder Prüfer beginnt über Manipulation der Daten nachzudenken.

Tatsache ist weiters, dass erfundene Zahlen eine vollkommen andere Ziffernverteilung aufweisen als jene, die in der Realität ohne Manipulation zustande kommen.

Aufgrund der Fortschritte in der praktischen Handhabung der digitalen Zahlenanalyse, die maßgeblich auf die theoretischen Ansätze von **Günther Pökl** basieren, können mittlerweile erfolgreich auf Unregelmäßigkeiten getestet werden:

- Saldenlisten
- Einkaufsrechnungen
- Verkaufsrechnungen
- Reisekostenabrechnungen
- Treibstoffverbrauchsstatistiken
- Liste der Tagesbareinnahmen im Geschäftsjahr
- Steuererklärungen
- Inventuraufzeichnungen
- Wertetabellen von technischen Messungen (echter oder gefälschter Messwert?)
- und viele weitere Zahlenaggregate

und dies nicht nur – wie noch vor einigen Jahren – in Unternehmen mit relativ hohen Bilanzsummen, sondern auch in den kleinsten Betrieben.

4.6 Zeitreihen-Vergleich

Durch den Zeitreihenvergleich soll überprüft werden, ob eine wochenweise Untersuchung der Rohgewinnaufschläge schlüssig zum durchschnittlich erklärten Rohgewinnaufschlag führt.

**Untersuchung der
Rohgewinn-
Aufschläge**

Zitat aus einem Betriebsprüfungsbericht

„Sofern sich im Laufe eines Jahres größere Schwankungen innerhalb der wöchentlichen Rohgewinnaufschläge ergeben, die sich bei Betrieben dieser Art gewöhnlich nicht ergeben, muss davon ausgegangen werden, dass der sich für einen bestimmten Zeitraum ergebende Rohgewinnaufschlag für das Kalenderjahr repräsentativ ist, sofern nicht begründete Argumente dem entgegen sprechen“

Aus den erklärten Tageseinnahmen werden durch Gegenüberstellung des Wareneinkaufs wöchentliche Rohgewinnaufschläge ermittelt. Dazu werden die gebuchten Wareneinkäufe nach Sorten getrennt, auf den Zeitraum zwischen zwei Einkaufsterminen verteilt und der entsprechende Anteil den einzelnen Kalenderwochen zugeordnet.

Zum Ausgleich von Ungenauigkeiten bei der Warenverteilung werden danach Rohgewinnaufschläge für Zeiträume von 10 Wochen gebildet. Der so errechnete höchste Rohgewinnaufschlag wird auf den gesamten gebuchten Wareneinsatz angewendet.

4.7 IDEA

In der Bundesrepublik Deutschland wird die Prüfsoftware IDEA von der Firma Audicom GmbH vertrieben. Bund und Länder haben bereits über 14.000 Lizenzen dieser Software erworben, mit welcher alle Prüfungsdienste der Finanzverwaltung, also neben der Betriebsprüfung auch die Umsatzsteuer-Sonderprüfung, die Lohnsteuer-Außenprüfung und die Steuerfahndung ausgestattet sind.

**Bundesweiter
Einsatz in der
Finanzverwaltung**

Mit dem Programm IDEA überprüft der Steuerprüfer die Daten der Mandatschaft, z.B. die Buchführungsdaten, die der Steuerberater für seine Mandanten über DATEV gebucht hat. Der Steuerprüfer hat auf seinem Laptop das IDEA - Programm installiert. Nunmehr importiert er die Daten der Buchführung des Gastronomen und durch die speziellen Prüfungsprogramme kann er nunmehr diverse Schwachstellen feststellen, z.B.

- Kassenfehlbeträge,
- unlogische Wareneinkäufe,
- ungeklärte Privateinlagen,
- zu wenig Privatentnahmen,
- usw.

**Mögliche
Schwachstellen,
die ermittelt
werden können**

Erläuterung anhand von Praxisfällen

Der Teil I des Beitrages hat in der Hauptsache die theoretischen Grundlagen, eventuelle vorbeugende Maßnahmen sowie die Prüfungsschwerpunkte in der Gastronomie zum Inhalt. Im Folgenden soll anhand eines Praxisfalls die Nachkalkulation, die Verprobung sowie der Zeitreihenvergleich dargestellt werden.

1. Nachkalkulation durch Ermittlung des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlagsatzes

Die Ermittlung des durchschnittlichen Rohgewinnaufschlags ist die am häufigsten angewandte Methode der Nachkalkulation. Anhand der Einkaufsrechnungen wird der Jahreswareneinkauf ermittelt. Anschließend wird anhand des Preisverzeichnisses für das gesamte Angebot oder auch nur für Teile der Rohgewinnaufschlag errechnet und auf den Wareneinkauf aufgeschlagen. Weicht das Ergebnis von der Buchführung ab, erfolgen entsprechende Zuschätzungen.

Häufig angewandte Methode der Nachkalkulation

Erfassung des Wareneinkaufs

Nachkalkulation Biereinkauf				
Artikel	Liter pro Fasse / Lasche	Einkaufsmenge	Einkaufspreis pro Einheit	Wareneinkauf
Pilssorte 1	50	278,00	80,00 EUR	22.240,00 EUR
Pilssorte 2	50	255,00	78,00 EUR	19.890,00 EUR
Pilssorte 3	50	50,00	82,00 EUR	4.100,00 EUR
				<u>46.230,00 EUR</u>

Ausbeutekalkulation

Nachkalkulation Bierverkauf					Beispiel			
Artikel	Liter pro	Aus-Schank-Einheit	Verlust in v.H.	Aus-Schank-Einheit pro Fasse / Flasche	Umsatzmenge Fasse / Flasche	V-Preis inkl. MwSt.* bisher Glas/Flasche	Nettoumsatz ohne MwSt.*	Bruttoumsatz inkl. MwSt.*
Pilssorte 1	50	0,3	5	158,33	278,00	2,00	75.892	88.033
Pilssorte 2	50	0,3	5	158,33	255,00	1,90	66.131	76.713
Weizen 1	50	0,5	5	95,00	50,00	3,00	12.284	14.250
							154.307	178.996

* da es sich um eine Betriebsprüfung für die Jahre 2006 und früher handelt, wird ein MwSt- Satz von 16 v.H. unterstellt.

1.1 Verprobung

Warenumsatz Bier ohne Umsatzsteuer		154.307,00 EUR
Wareneinkauf Bier ohne Umsatzsteuer		<u>46.230,00 EUR</u>
Rohgewinn		108.077,00 EUR
Rohgewinnaufschlagsatz (Sollwert)		233 v.H.
Wareneinsatzquote		30,01 v.H.
Erklärter Bierumsatz lt. Registrierkasse und Rechnung		119.332,00 EUR
Klärungsbedürftige Differenz Nettoumsatz		34.975,00 EUR
./. Eigenverbrauch	EK	
6 Fasse pro Jahr	480,00 EUR	1.600,00 EUR
./. Freirunden		
2 v.H. des Absatzes		<u>3.086,14 EUR</u>
Hinzuschätzung Umsatz		30.288,86 EUR

Bei dieser Verprobung hat die Betriebsprüfung also festgestellt, dass der Wirt hier Einnahmen in Höhe von 30.288,86 EUR verkürzt hat.

Die ursprüngliche Schätzung des Finanzamtes, nämlich eine Verkürzung von knapp 35.000 EUR konnte die Beratung zum Teil widerlegen. Der Eigenverbrauch, d.h. der Bierkonsum des Wirtes, wurde berücksichtigt und auch die so genannten Freirunden wurden in Ansatz gebracht.

Eigenverbrauch und Freirunden konnten glaubhaft gemacht werden

Hinweis: An dieser Stelle kann nochmals die Empfehlung für Mandanten aus der Gastronomie ausgesprochen werden, alle Freirunden, Sonderverkäufe, Preisnachlässe und Ähnliches aufzuzeichnen.

Um weitere Begründungen für Abweichungen der Kalkulation des Prüfers zu den tatsächlichen Zahlen zu begründen, sollte auch der Eigenverbrauch genauestens festgehalten werden, es sei denn, die amtl. Eigenverbrauchspauschalen entsprechen auch den tatsächlichen Verhältnissen. Mitarbeiterverzehr ist ebenfalls zu berücksichtigen und natürlich tatsächliche Schankverluste oder Warenverderb.

1.2 Überschlägige Darstellung der möglichen Folgen dieser Nachkalkulation

Umsatzdifferenz	30.288,86 EUR =	100,00 v.H.
Umsatzsteuer darauf	4.846,21 EUR =	16,00 v.H.
Einkommensteuer darauf	10.601,10 EUR =	35,00 v.H.

Mögliche Nachzahlung für 1 Jahr 15.447,31 EUR

Mögliche Nachzahlung für 5 Jahre 77.236 ,55 EUR

Die obigen Zahlen zeigen eindeutig auf, dass eine Steuerprüfung zu erheblichen Nachzahlungen führen kann, die sogar die Existenz des Betriebes gefährden können. Zu den oben genannten Schätzungen wäre noch ggf. eine Gewerbesteuernachzahlung zu berücksichtigen. Außerdem kann es noch zu erheblichen Geldstrafen oder Geldbußen kommen.

Existenzgefährdete Nachforderungen

Viele Steuerpflichtige unterschätzen die Hinterziehungszinsen. Bedenken Sie, dass festgesetzte Hinterziehungszinsen die Steuernachzahlungen noch empfindlich erhöhen können.

2. Widerlegung eines Zeit-Reihenvergleiches

Sachverhalt: In zwei vorhergehenden Prüfungen (1987 bis 1993 und 1994 bis 1996) wurden aufgrund fehlerhafter und ungenauer Kassenführung durch den Betriebsprüfer erhebliche formelle und materielle Mängel in der Buchführung festgestellt. Daraufhin wurde die Buchführung als nicht ordnungsgemäß bewertet und verworfen. Erhebliche Zuschätzungen waren die Folge. Zudem wurde jeweils ein Strafverfahren eröffnet. Für den Zeitraum 1997-2002 erfolgte zusätzlich die Anordnung einer Anschlussprüfung.

Feststellungen erheblicher formeller und materieller Fehler

Die Feststellungen des Prüfers lassen sich folgend zusammenfassen:

- 2 Kundenschecks wurden auf dem Privatkonto des Unternehmers gutgeschrieben. Somit wurden nicht alle Einnahmen erklärt.
- Es wurden erhebliche Auffälligkeiten in der Kassenführung durch Anwendung des Chi-Quadrat-Tests festgestellt.

Der Prüfer stellt daraufhin folgende Nachkalkulation durch „Zeit-Reihen-Vergleich“ auf, aus dem sich der Rohgewinnaufschlag von durchschnittlich 10 Wochen ergibt. Hierbei handelte sich um eine enorme Fleißarbeit des Prüfers, dieser muss genau die Umsätze erfassen, ggf. nach Gruppen trennen, aber auch die entsprechenden Warenein-

Nachkalkulation durch „Zeit-Reihen-Vergleich“

sätze auflisten. Dies kann bei Betrieben, in denen verschiedene Sparten vorkommen, schwierig sein.

In der Praxis haben wir mehrfach festgestellt, dass die Prüfer hier schlechte bzw. unvollkommene Arbeiten erstellen, die in der Regel zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen, Aufgabe der Beratung muss es unbedingt sein, die Erfassungslisten des Prüfers für seinen Zeitreihenvergleich genau zu kontrollieren, um Schwachstellen aufzudecken. Gegebenenfalls muss der Steuerberater den Zeitreihenvergleich selbst erstellen. Die Anwendung des Programms IDEA kann evtl., hilfreich sein. Auszug aus dem Zeit-Reihenvergleich (ZVR)

	Wareneinsatz	RGA	Durchschnitt
KW	H. BP netto	in v.H.	10 Wochen
4	2.441,14	178,50 v.H.	
5	1.333,21	567,61 v.H.	
6	973,65	355,51 v.H.	
7	1.698,95	647,03 v.H.	
8	1.622	197,80 v.H.	
9	1.126,77	736,99 v.H.	365,30 v.H.
10	1.192,19	342,71 v.H.	362,47 v. H.
11	1.279,99	124,77 v.H.	350,59 v.H.
12	1.620,50	278,59 v.H.	350,55 v.H.,
13	2.279,97	620,07 v.H.	404,96 v.H.
14	2.302,09	134,64 v.H.	400,57 v. H.
15	2.063,97	352,42 v.H.	379,05 v.H.
16	1.822,16	378,17 v.H.	381,32 v.H.
17	1.681,52	293,86 v.H.	346,00 v.H.
18	2.475,68	217,73 v.H.	348,00 v.H.
19	2.505,97	231,47 v.H.	297,4 v.H.
20	1.577,42	182,60 v.H.	281,43 v.H.
21	2.271,24	152,86 v.H.	284,24 v.H.
22	1.959,18	351,92 v.H.	291,57 v.H.
23	2.353,16	133,89 v.H.	242,96 v.H.
24	3.129,75	-7,37 v.H.	228,76 v.H.
25	2.383,38	388,36 v.H.	232,35 v.H.

Dem obigen Auszug ist zu entnehmen, dass in der 13. KW des untersuchten Jahres ein Rohgewinn von 404,96 v.H. erzielt wurde. In seinen weiteren Berechnungen ging das Finanzamt jedoch nicht von diesem über 400v.H. liegenden RGA aus, sondern von einem geschätzten Aufschlag i.H.v. 317 v.H. Der Aufschlag von über 400 v.H. erschien sogar dem Betriebsprüfer als unrealistisch. In unserem Praxisfall ergab sich aber schon hier eine Abweichung von über 40.000 EUR p.a.

Aufschlag von 400 v.H. erschien sogar dem Betriebsprüfer zu hoch

Für den Prüfungszeitraum ergab sich nach den Vorstellungen des Finanzamtes eine Gewinnerhöhung von ca. 300.000 EUR mit einer hochgerechneten Nachzahlung von ca. 150.000 EUR. Bußgelder und Zinsen wurden noch nicht inkludiert!

Die Folgejahre nach der BP, in denen ja vermutet werden musste, dass der Steuerpflichtige die Unregelmäßigkeiten weitergeführt hatte, waren ebenfalls noch nicht berücksichtigt. In die strategische Planung der Beratung mussten also diese Jahre auch einfließen. Somit ging es um eine bezogen werden Gesamtbelastung für den Mandanten von mindestens 250.000 EUR!

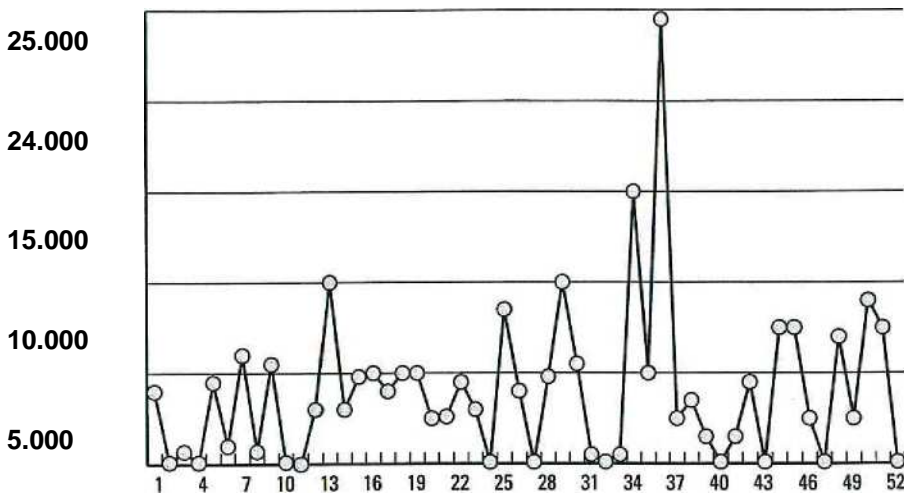
3. Feststellungen der Beratung

Der Gaststättenumsatz hat einen für die Betriebsart „Gaststätte“ betriebstypischen Verlauf. Er weist in den Wintermonaten durchschnittlich höhere Umsätze auf als in den Sommermonaten. Gravierende Schwankungen in den einzelnen Kalenderwochen sind nicht festzustellen.

Der Rohgewinnaufschlag ist in den Wochen, in denen hohe Veranstaltungsumsätze getätigt wurden, wesentlich höher als in den Wochen, in denen keine oder nur geringe Umsätze im Veranstaltungsgeschäft getätigt wurden.

Der Rohgewinnaufschlagsatz war im beratenen Unternehmen von der Höhe her stark abhängig von den Veranstaltungsumsätzen. Um den Zeitreihenvergleich zu „kippen“ war als weitere Maßnahme der Beweis zu führen, dass die Rohgewinnausschlagsätze im Bankettbereich wesentlich höher sind als im Gaststättenbereich. In diesem Fall würde der Zeitreihenvergleich, bedingt dadurch, dass es im Jahr nachfragestarke und auch - schwache Zeiten im Bankettgeschäft gibt, zu falschen Ergebnissen führen und wäre somit als Methode der Nachkalkulation ungeeignet.

Darstellung der Veranstaltungsumsätze



4. Maßnahmen der Beratung

Um diesen Beweis zu führen, wurden zusammen mit dem Mandanten folgende Maßnahmen angegangen:

Maßnahmen mit dem Mandanten

- Nachkalkulation des Speisen- und Getränkeangebotes Gaststätte
- Nachkalkulation des Speisen- und Getränkeangebotes Bankettbereich

4.1 Nachkalkulation der Speisekarte

Nr.	Gericht	Wareneinsatz		Rohgewinn		RAS
	Vorspeisen					
5	Ragout Fin	1,69	EUR	1,55	EUR	91,99 v.H.
6	Frische Salatplatte	1,60	EUR	2,07	EUR	129,78 v.H.
7	Käsetoast „Hawaii“	1,48	EUR	1,76	EUR	119,32 v. H.
8	Bauernpfanne	1,37	EUR	2,73	EUR	200,00 v.H.
9	Gebackener Camembert	1,40	EUR	2,27	EUR	162,72 v.H.
10	Pilzpfännchen	1,20	EUR	2,04	EUR	170,71 v.H.
11	Überraschungstoast	1,88	EUR	1,96	EUR	103,99 v.H.
	Durchschnittlicher RAS					139,79 v.H.
Nr.	Gericht	Wareneinsatz		Rohgewinn		RAS
	Hauptgerichte					
12	Thai-Nudeln	2,80	EUR	2,59	EUR	92,50 v. H.
13	Nudeln „Carbonara“	2,35	EUR	3,04	EUR	129,36 v.H.
14	Champignonrahmschnitzel	3,07	EUR	3,19	EUR	103,92 v.H.
15	Mandelkrüstchen	2,98	EUR	3,71	EUR	124,54 v.H.
16	Frankfurter Toast	2,28	EUR	4,40	EUR	192,98 v.H.
17	Schweinefilet „Schweizer Art“	3,87	EUR	3,89	EUR	100,52 v.H.
18	Schustersteak	2,66	EUR	4,45	EUR	167,29 v.H.
19	Filetpfanne	3,58	EUR	3,76	EUR	105,03 v.H.
20	Südseeschnitzel	2,67	EUR	4,23	EUR	158,72 v.H.
21	Hähnchenbrustfilet „Amerikanisch“	3,29	EUR	4,69	EUR	142,40 v.H.

22	Filetsteak	5,1	EUR	4,16 EUR	81,49 v. H.
23	Schweinefilet „Jäger Art°	4,37	EUR	4,47 EUR	102,41 v.H.
24	Putengeschnetzeltes „Indisch"	3,40	EUR	5,01 EUR	147,21 v.H.
25	Schweinegeschnetzeltes „Züricher Art"	3,98	EUR	5,08 EUR	127,67 v.H.
26	Holzfällersteak	2,48	EUR	5,72 EUR	230,91 v.H.
27	Zartes Angusfilet	6,84	EUR	4,37 EUR	63,89 v.H.
	Durchschnittlicher RAS				129,43 v.H.

4.2 Ermittlung des durchschnittlichen RGA für Speisen

		Anteilig am Speisenge- samtumsatz			
		Gaststätte	RAS	Anteiliger	RAS
7,50	v.H.	Umsatz Suppe	143,12 v.H.	10,73	v.H.
10,00	v.H.	Umsatz Vorspeisen	139,79 v.H.	13,98	v.H.
55,00	v.H.	Umsatz Hauptgerichte	129,43 v.H.	71,19	v. H.
5,00	v.H.	Umsatz Dessert	101,81 v.H.	5,09	v.H.
10,00	v.H.	Umsatz kalte Speisen	114,70 v. H.	11,47	v.H.
10,00	v.H.	Umsatz Fischgerichte	90,86 v.H.	9,09	v.H.
2,50	v.H.	Umsatz Kinderteller	155,58 v.H.	3,89	v.H.
100	v.H.			125,43	v.H.

Der durchschnittliche RGA für Speisen im Gaststättenbereich errechnet sich somit mit 125,43 v.H. Dies entspricht einer Wareneinsatzquote von 44,24 v.H.

4.3 Ermittlung des RGA für Getränke in der Gaststätte

		Antei- Gastst	am Getränkeumsatz Gast- RAS	Anteiliger RAS	
45,00	v.H.	Umsat	Fassbier	186,67 v.H.	84,00 v.H.
5,00	v.H.	Flaschenbier und Mix		205,12 v.H.	10,26 v.H.
10,00	v.H.	Umsat	Wein und Sekt	390,35 v.H.	39,04 v.H.
27,50	v.H.	Umsat	AFG	338,37 v.H.	93,05 v.H.
10,00	v.H.	Umsat	Spirituosen	496,02 v.H.	49,60 v.H.
2,50	v. H.	Umsat	Heißgetränke	348,72 v.H.	8,72 v.H.
100	v.H.				284,66 v.H.

4.4 Ermittlung RGA im Veranstaltungsbereich

	Rechnung Müller	Rechnung Mustermann
Betrag brutto	6.839,60 EUR	3.447,50 EUR
Betrag netto	5.896,21 EUR	2.971,98 EUR
Wareneinsatz	1.592,40 EUR	764,43 EUR
Rohhertrag	<u>4303,81</u> EUR	2.207,55 EUR
Wareneinsatzquote	27,0 v.H.	25,7 v.H.
RAS	<u>270,27 v.H.</u>	<u>288,78 v.H.</u>

Unter Berücksichtigung von gewährten Preisnachlässen und unter Berücksichtigung, dass im Veranstaltungsumsatz auch Umsätze verbucht sind, mit denen geringere RGA als vorab aufgeführt, erzielt werden, ist davon auszugehen, dass der durchschnittliche erzielte RGA im Veranstaltungsbereich ca. 270 v.H. beträgt. Dies entspricht einer Wareneinsatzquote von ca. 27 v.H.

5. Ergebnis der Beratung

Für den Gaststättenbereich ergibt sich also ein Rohgewinnaufschlagsatz in Höhe von 205,44 v.H. und für den Veranstaltungsbereich ein RGA von 270,37 v.H.

- Rohgewinnaufschlagsatz Gaststätte 205,44 v.H
- Rohgewinnaufschlagsatz Veranstaltungen 270,37 v.H.

Damit war dem Finanzamt gegenüber bewiesen, dass die Rohgewinnausschlagsätze im Bankettbereich wesentlich höher sind als im Gaststättenbereich und der Zeitreihenvergleich, bedingt dadurch, dass es im Jahrnachfragestarke und auch - schwache Zeiten im Bankettgeschäft gibt, zu falschen Ergebnissen führt. Somit ergibt sich die nachfolgende, zusammenfassende Nachkalkulation:

Beweis dem Finanzamt gegenüber erbracht

	Jahr	RGA
Gesamtumsatz	517.749 EUR	100 v.H.
J. Warenkosten		
WEQ vom Warenumsatz	157.763 EUR	30,47 v.H.
Rohertrag I	359.986 EUR	69,53 v.H.

Unter Berücksichtigung der in Ansatz gebrachten Nachkalkulation errechnet sich ein RGA für den Gaststätten- und Veranstaltungsbereich in Höhe von 228 v.H.

6. Ergebnis dieser Betriebsprüfung

In diversen, mehrmonatigen Gesprächen, hat das Finanzamt sich den Ermittlungen der Beratung (60-seitiger Bericht) angeschlossen und es wurde sog. tatsächliche Verständigung in maßvoller Form abgeschlossen. führte diese Steuerprüfung nur zu einer Nachzahlung von ca. 30.000 EUR inkl. Zinsen. Zudem wurde das Strafverfahren gegen Auflage einer geringen Geldbuße gemäß § 135a StPO eingestellt. Auch für die Folgejahre wurde eine maßvolle Regelung auf Basis der Ermittlungen der Beratung getroffen. Letztendlich war der Mandant mit dem Ergebnis der Prüfung äußerst zufrieden, Es muss jedoch angemerkt werden, dass hierfür erhebliche Sachverhaltsermittlungen, viele Gespräche mit dem Finanzamt und die Erstellung eines Gutachtens notwendig waren. Der Zeitaufwand war immens und verursachte natürlich für den Mandanten auch Kosten. Bei einer effektiven Ersparnis für den Mandanten von über 200.000 EUR waren dies natürlich die Sprichwörtlichen „Peanuts“.

Reduzierung der Nachzahlung auf 30.000 EUR