

Einnahmenschätzung bei Diskotheken

*von RA Julian Ott, Berlin**

Wenn die Betriebsprüfung Unregelmäßigkeiten auf der Einnahmenseite feststellt und die Kassenführung zu wünschen übrig lässt, folgen die auf § 162 Abs. 2 AO gestützte Schätzung und gelegentlich auch ein Steuerstrafverfahren. Dies stellt den Berater vor ein Dilemma:

Im Strafverfahren sollte er alles unternehmen, um die Schätzung der Finanzbehörde zu torpedieren. Auf keinen Fall sollte er eine eigene Schätzung vorlegen, die einem Geständnis gleich käme.

Im Besteuerungsverfahren hingegen ist eigentlich seine Mitwirkung gefragt, denn dem Finanzrichter ist später ein möglichst schlüssiges Ergebnis zu präsentieren.

Der Beitrag veranschaulicht diese Problematik am Beispiel einer Einnahmenschätzung bei einer Diskothek und verdeutlicht die Notwendigkeit, die Schätzung mit Argumenten aus dem individuellen Sachverhalt heraus anzugehen, wobei der Schwerpunkt auf dem Besteuerungsverfahren liegt.

1. Anlässe und Methodik der Schätzung

Nach § 162 Abs. 1 AO hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie nicht ermittelt oder berechnet werden können. Die Schätzung, und insbesondere ihr Umfang, liegt damit nicht im Ermessen der Finanzbehörde.

1.1 Anlässe

Der § 162 Abs. 2 AO nennt einige Beispielfälle, in denen eine Schätzung zu erfolgen hat. So ist insbesondere zu schätzen,

wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder

weitere Auskünfte oder die Versicherung an Eides Statt verweigert

oder seine gesteigerte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO verletzt.

wenn der Steuerpflichtige Bücher und Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder

wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können, weil zum Beispiel die Buchführung nicht beweiskräftig ist und Anlass zur Beanstandung der sachlichen Richtigkeit besteht.

Ein Steuerpflichtiger, der der Finanzbehörde Anlass zur Schätzung gibt, muss es im Besteuerungsverfahren hinnehmen, dass die einer Schätzung anhaftende Unsicherheit sich möglicherweise zu seinem Nachteil auswirkt (FGJ, § 370 Rz. 58 a.E.). Hat der Steuerpflichtige den Schätzungsanlass durch nicht ordnungsgemäße Buchführung pflichtwidrig gesetzt, so ist die Finanzbehörde berechtigt, diesen Umstand zu Lasten des Steuerpflichtigen dahin zu berücksichtigen, dass sie sich bei der Schätzung mit einem geringeren Maß der Annäherung an die Wirklichkeit zufrieden gibt (Klein, AO, § 162 Rz. 37).

1.2 Schätzmethodik am Beispiel einer Diskothek

Sofern keine Vergleichswerte in der Richtsatzkartei vorliegen, wird die Schätzung methodisch meist auf die so genannte Umsatznachkalkulation gestützt. Hierbei wird ausgehend vom

exemplarisch ermittelten Wareneinsatz auf Grund der zum jeweiligen Zeitpunkt gültigen Preise der Diskothek der geschätzte Umsatz nachkalkuliert, indem für die einzelnen Getränke die entsprechenden Aufschlagsätze ermittelt und hochgerechnet werden (vgl. PStR 01,13 ff.). Neben dieser Haupteinnahmequelle werden ferner Umsätze aus dem Verkauf der Eintrittskarten und aus sonstigen Einnahmequellen (z.B. Garderobe oder Parkgebühren) nachkalkuliert.

1.3 Kritik der Schätzmethode

In der Schätzung sind alle tatsächlichen Anhaltspunkte, insbesondere auch das Vorbringen des Steuerpflichtigen, zu berücksichtigen. Dies gilt für das Besteuerungsverfahren (vgl. BFH 19.1.93, BStBl II, 594) wie auch für das Strafverfahren. Im Diskotheken- und Gaststättenbereich können derartige belastungsmindernde Anhaltspunkte vielfältiger Natur sein.

1.3.1 Durchschnittlicher Wareneinsatz

Soweit der Wareneinsatz auf der Basis einzelner Monate ermittelt werden soll, ist darauf zu achten, dass diese repräsentativ sind: So ist in aller Regel in den umsatzstärkeren Wintermonaten der Wareneinsatz höher als im Jahresdurchschnitt. Es ist daher mit einer Verzerrung zu rechnen, wenn etwa der Wareneinsatz der Monate November und Dezember zu Grunde gelegt wird. Der Mandant sollte also entsprechend befragt werden.

1.3.2 Vorjahrespreise

Auf der Preisebene können – wenn nicht schon auf die bei den FÄ gepflegte Sammlung von Speise- und Getränkekarten zurückgegriffen wurde – die zumeist niedrigeren Preise für zurückliegende Besteuerungszeiträume durch Vorlage der damals gültigen Karten zur Kalkulationsgrundlage gemacht werden.

1.3.3 Multiplikatoren und Abschlagsätze

Bei der Ermittlung der sonstigen Faktoren, Multiplikatoren und Abschlagsätze ist auf die jeweiligen Umstände des Einzelfalles einzugehen:

Besonders bei der Errechnung des Umsatzes mit Bier sind Schankverluste zu berücksichtigen. Schankverluste können eine Größenordnung von bis zu acht Prozent erreichen. Bei Spirituosen können – je nach Organisation des Unternehmens – Schwund und Diebstahl in Höhe von bis zu vier Prozent Berücksichtigung finden.

Der hohe Konkurrenzdruck in der Branche zwingt zu Sonderkonditionen, welche die Attraktivität für die Besucher erhöhen soll. Zu nennen sind etwa „Motto-Parties“, bei welchen Sekt oder Bier sowie bestimmte Einzelgetränke stark vergünstigt und z.T. sogar unter Einstandspreis abgegeben werden, also z.B. der kostenlose Vodka-Martini am Premierenabend des neuen James-Bond-Films.

Die weit verbreiteten „Happy-Hours“ (Abgabe von Getränken zum halben Preis zu bestimmten Zeiten am Abend) sollten Berücksichtigung in der Kalkulation finden.

Auch ist sicherzustellen, dass der Freiverzehr angemessen berücksichtigt wird. Freiverzehr folgt aus dem Verkauf von Karten inklusive einem Freigetränk oder aus Vorteilen für „VIPs“ oder Mitarbeiter, an die kostenlos Getränke abgegeben werden.

Praxishinweis: Bei Freiverzehr durch Mitarbeiter ist allerdings aus Sicht des Beraters darauf zu achten, dass nicht „ein neues Fass aufgemacht wird“: Die Beschäftigung von Aushilfskräften ist in der Branche weit verbreitet. Daher sollte das Prüffeld Lohnsteuer (vgl. PStR 01, 17) im Eifer des Gefechts nicht übersehen werden.

Sonderkonditionen anlässlich von „Motto-Parties“ oder „Happy Hours“ sollten sogar doppelt in die Kalkulation eingehen, weil neben dem Umsatzausfall des Unternehmens die verzehrte Menge

pro Besucher bei Niedrigstpreisen ansteigt. Das Hauptproblem liegt – neben der Festlegung der aus diesen Tatsachen folgenden Abschlägen in der Nachkalkulation – bei der Beweisnot für die Regelmäßigkeit solcher Veranstaltungen, die bei Schätzungen nach § 162 Abs. 2 AO fast immer vorliegt. Flyer und Veranstaltungskalender sollten daher stets aufbewahrt werden. Eine Nachfrage im Archiv der regionalen Tageszeitung kann möglicherweise weiterhelfen.

1.3.4 Eintrittsgelder

Ein weiterer Bestandteil der Umsatznachkalkulation ist die Errechnung des mit dem Verkauf von Eintrittskarten erzielten Umsatzes:

Dreh- und Angelpunkt ist hier die Ermittlung der Besucherzahl, bei der vorheriges großspuriges Auftreten des Unternehmens – etwa durch übertriebene Angabe der Besucherzahlen in Korrespondenz mit Sponsoren oder Pressemitteilungen – zum Verhängnis werden kann. Helfen kann hier etwa eine Nachfrage beim Architekten, der maximale Besucherkapazitäten geplant hat oder die Größe des Parkplatzes, ebenso wie oft besser dokumentierte Sonderveranstaltungen: So genannte „Events“ mit überdurchschnittlicher Besucherzahl legen den Schluss auf eine etwas niedrigere Höchstgrenze nahe.

Es ist auch darauf zu achten, dass Freikarten in realistischem Umfang berücksichtigt werden. Freier Eintritt an bestimmten Wochentagen, regelmäßig freier Eintritt für Pressevertreter, freier Eintritt vor 22 Uhr u.a. kann hier eine Rolle spielen. Gästelisten von Veranstaltungen der betreffenden Zeiträume können Aufschluss über den vorzunehmenden Abschlag geben, der zwischen 1,5 Prozent und fünf Prozent der zu Grunde gelegten Zahl von Eintrittskarten liegen kann. Präventiv ist die Verwendung von unterschiedlich gestalteten Eintrittskarten für freien Eintritt zu empfehlen.

Schließlich ist zu prüfen, ob der durchschnittliche Eintrittspreis zutreffend geschätzt wurde. Soweit Erlöse eines Einzelmonats zu Grunde gelegt werden, muss geprüft werden, ob Sonderveranstaltungen den Durchschnittspreis in die Höhe getrieben haben und regelmäßige Vergünstigungen (etwa reduzierte Preise an bestimmten Wochentagen) berücksichtigt wurden.

2. Verhalten im Besteuerungsverfahren

Beschränkt sich die Auseinandersetzung mit dem FA auf das Besteuerungsverfahren, ist es Aufgabe des Beraters, möglichst schon im Verlauf der Betriebsprüfung den Schätzungsspielraum der Finanzbehörde durch kritisches Hinterfragen der angewandten Methoden und Parameter wie oben gezeigt zu begrenzen. Berater und Mandant obliegt der Vortrag solcher belastungsmindernder tatsächlicher Anhaltspunkte, die keine oder keine ausreichende Berücksichtigung in der Schätzung gefunden haben. Denn das Ergebnis soll dem wahren Sachverhalt möglichst nahe kommen und es soll schlüssig, wirtschaftlich möglich und vernünftig sein (Klein, AO, § 162 Rz. 29).

Da die aus dem Wareneinsatz kalkulierten Schätzungen schwindelerregende Ausmaße annehmen können, sollte sie der Berater genau prüfen und notfalls mit dem Einspruch anfechten. Sonst besteht die Gefahr, dass die „Claims endgültig abgesteckt sind“. Der Gang vor das FG sollte nicht gescheut werden, denn dieser Schritt kann sich für den Mandanten auszahlen.

Ein Einspruch, verbunden mit einem – gegebenenfalls auf einen Teilbetrag beschränkten – Antrag auf Aussetzung der Vollziehung, ist oft auch unter anderen Gesichtspunkten von entscheidender Bedeutung: Da häufig mehrjährige Zeiträume von den Schätzungen betroffen sind, wird die Liquiditätsbelastung für das Betreiberunternehmen schnell existenzbedrohend. Außerdem kann in einem sich anschließenden Strafverfahren das Angebot zur Rücknahme

eines im Besteuerungsverfahren erhobenen und umfangreich begründeten Einspruchs für eine Einigung förderlich sein.

3. Verhalten im Steuerstrafverfahren

Der in § 393 Abs. 1 S. 1 AO verankerte nemo-tenetur-Grundsatz verhindert nicht, dass im Besteuerungsverfahren zum Nachteil des Steuerpflichtigen geschätzt wird. Der Steuerpflichtige wird daher regelmäßig vor die Wahl gestellt werden, entweder mitzuwirken oder eine nachteilige Schätzung hinzunehmen. Im Steuerstrafverfahren ist aber die Strafverfolgungsbehörde und nicht der Steuerpflichtige beweispflichtig. Hieraus folgt, dass zwar alle Zweifel an der Schätzung des FA vorgebracht werden müssen; keinesfalls sollte aber eine eigene Schätzung vorgelegt werden.

Und selbst wenn Steuern auf Grund einer Schätzung rechtskräftig festgesetzt werden, besteht hieran im Steuerstrafverfahren keine Bindung, da nur derjenige bestraft werden kann, dessen Schuld voll nachgewiesen ist (FGJ, § 370 Rz. 56). Keinesfalls darf aus der Rechtskraft der Steuerfestsetzung geschlossen werden, dass der Steuerpflichtige damit auch zugibt, er habe Steuern in der festgesetzten Höhe verkürzt.

Im Strafverfahren gilt der Grundsatz, dass die Schuld zur vollen Überzeugung des Strafrichters feststehen muss. Da der Richter seine Entscheidung nicht einfach auf die Schätzung des FA stützen kann, muss er eine eigene Schätzung anstellen. Bei Nachweisproblemen muss nach dem Grundsatz „im Zweifel für den Angeklagten“ zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden werden. In jedem Fall ist eine selbstständige Prüfung unter strafrechtlichen Gesichtspunkten erforderlich. Besonders schwierig ist die Feststellung der schuldhaft verkürzten Steuern, wenn Umsätze und Gewinne wegen grober Mängel der Buchführung geschätzt worden sind.