

## „Kalkulationsfalle für die Gastronomie“ Schätzungsmethode der Finanzverwaltung wurde anerkannt

Roland Franz, Steuerberater, Bernhard Thie, Rechtsanwalt / Steuerberater

Die Kalkulation in der Gastronomie unterliegt im Regelfall internen amtlichen Richtlinien. Anhand entsprechender Richtsatzsammlungen werden so zum Beispiel für Speisewirtschaften festgelegte Rohgewinnaufschlagsätze ausgewiesen. Bei der Prüfung von Gastronomiebetrieben wird jedoch seitens der Finanzbehörden mehr und mehr die Verprobungsmethode des sogenannten „Zeitreihenvergleichs“ angewandt. Die weitreichende Problematik dieses Verfahrens wurde durch ein Urteil des Finanzgerichts Münster zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen offensichtlich.

Das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17. Februar 1999 hat die Gastronomie aufgeschreckt. Während sich die Prüfungen der Finanzbehörden bisher auf klare Richtsätze stützen konnten, wurde mit dem vorliegenden Urteil eine neue Prüfmethode stillschweigend eingeführt: Zum ersten Mal hat sich das Finanzgericht in der Gastronomie auf Kalkulationssätze festgelegt und damit – wie der folgende Fall zeigt – eine Lawine ausgelöst.

### Besteuerungsgrundlagen greifen auch im Falle der Steuerfahndung

Die Brisanz der neu installierten Schätzungsmethode wurde im Falle des dem Urteil zugrunde liegenden Verfahrens virulent. Hier sah sich das Gericht vor die Frage gestellt, inwieweit die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen auch nach Einleitung eines Steuer Strafverfahrens greift bzw. rechtmäßig ist. Das Urteil gab den Finanzbehörden grünes Licht: Besteuerungsgrundlagen sind auch dann gemäß § 162 AO 1977 zu schätzen, wenn gegen den Steuerpflichtigen ein Strafverfahren wegen einer Steuerstraftat eingeleitet worden ist.

Im vorliegenden Verfahren handelte es sich um einen Fall aus der Gastronomie-Branche, in dem der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) vom 1. Februar 1991 bis 31. Juli 1996 ein Speiselokal betrieb. Die Preisliste von 1996 enthielt insgesamt 120 Positionen, davon 13 Nudel- und 19 Pizzeria-gerichte. Aus den Steuererklärungen des Klägers für die Jahre 1991 ergaben sich Rohgewinnaufschlagsätze zwischen 204,6% und 270,8%. Die amtlichen Richtsatzsammlungen weisen für diese Streitjahre bei Speisewirtschaften Rohgewinnaufschlagsätze von durchschnittlich 203%, maximal 300% und bei Pizzerien von durchschnittlich 270%, maximal 355% bzw. 376% auf.

1997 fanden beim Kläger eine Steuerfahndungs- und eine Außenprüfung für die Jahre 1991 bis 1996 statt. Der Kläger legte für die Jahre 1991 bis 1995 keine Buchführungsbelege vor. Die Steuerfahndung nahm daraufhin sogenannte Verwiegunen vor und kam anhand von Nachkalkulationen zu dem Ergebnis, daß die Besteuerungsgrundlagen unzutreffend erklärt worden seien. Gewinne und Umsätze wurden durch Rohgewinnaufschlagsätze von 300% bzw. 350% auf den bereinigten Wareneinsatz ermittelt. Das Finanzamt als der Beklagte und Beschwerdegegner erließ entsprechende Änderungsbescheide. Die Klage, mit der der Kläger überhöhte Rohgewinnaufschlagsätze rügte, hatte keinen Erfolg.

Im Hintergrund dieser Urteilsfindung stand die Auffassung der Finanzverwaltung, daß die Kalkulation erheblich höher sei als die Kalkulation, die in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird.

### Aussageverweigerungsrecht kollidiert mit Mitwirkungspflicht

Entscheidend und – wie in der Begründung zu dem geschilderten Verfahren angeführt – von „*allgemeiner Bedeutung*“ war dabei die eingangs angeführte Rechtsfrage, ob das Finanzamt berechtigt sei, nach § 162 der Abgabenordnung (AO 1977) eine Schätzung durchzuführen, wenn der Steuerpflichtige in einem parallel laufenden Steuer Strafverfahren von seinem verfassungsrechtlich gesicherten Recht Gebrauch macht, Angaben zu verweigern.

Für den vorliegenden Fall bedeutete dies kurz gesagt: Der Kläger befand sich in derselben Sache zeitgleich in einem „*Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung*“ mit der Möglichkeit des Aussageverweigerungsrechts und dem „*regulären Steuerfestsetzungsverfahren*“ mit der Auflage zur Mitwirkungspflicht – deren Erfüllung allerdings nach herrschender Rechtslage nicht erzwungen werden kann, wenn damit eine Selbstbeichtigung verbunden ist.

Tatsache ist, daß die aus diesem Tatbestand resultierende Interessenkollision (Aussageverweigerungsrecht vs. Mitwirkungspflicht) inzwischen – und durch das Urteil des Finanzgerichts noch bestätigt – zu einem beliebigen Druckmittel der Finanzbehörden wird, gegen das sich der Steuerpflichtige kaum wirksam zur Wehr setzen kann.

So sind die Finanzbehörden legitimiert, bei der vorgenommenen Schätzung einen Sicherheitszuschlag zu nehmen. Ohne Übertreibung kann hier festgestellt werden, daß die Schätzungsmethoden dementsprechend eine höchst effektive Maßnahme sind, das verfassungsgemäße Grundrecht der Aussageverweigerung auszuhöhlen bzw. dessen Wahrnehmung im wahrsten Sinne des Wortes teuer zu bezahlen. Im Bereich der Gastronomie funktioniert die Schätzung mit bestimmten Methoden, unter denen die bereits angesprochene Verprobungsmethode des „Zeitreihenvergleichs“ immer häufiger Anwendung findet.

## Zeitreihenvergleich – neue Kalkulationsfalle für die Gastronomie

Dieser Verprobung liegt die Überlegung zugrunde, daß bei regelmäßigem Wareneinkauf und wenig schwankenden Preisen die Rohgewinnaufschlagsätze in den Vergleichsräumen in etwa gleich bleiben müssen. Es handelt sich dabei um einen unterjährigen inneren Betriebsvergleich, basierend auf den eigenen erklärten Zahlen des Betriebsinhabers (Tagesumsätze sowie Wareneinkäufe). Die wöchentlich ermittelten Rohgewinnaufschlagsätze können gewissen Schwankungen unterliegen. Abweichungen dieser Art können zum einen zurückzuführen sein auf besondere Verkäufe mit von der Norm abweichenden, erheblich geringeren bzw. höheren Rohgewinnaufschlägen; zum anderen können Einkäufe in der Vorwoche getätigt worden sein, die erst in der Folgeweche zu Erlösen führen. Der Gastronom selbst hat verschiedene Möglichkeiten, diesen Unwägbarkeiten zu begegnen:

- Wareneinkäufe gleicher Artikel sind auf den Zeitraum bis zum nächsten Einkauf gleichmäßig zu verteilen
- Zeiträume, in denen das Restaurant aufgrund von Urlaubs- oder Ruhetagen nicht geöffnet hatte, sind bei der Verteilung dergestalt zu berücksichtigen, daß diesen Tagen kein Wareneinkauf zugewiesen wird.

Nach dem nicht veröffentlichten Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17. Februar 1999 (Az: 10 K 3407/98) genügt für die Verprobung eine Zeitreihe von sieben Wochen. Die Betriebsprüfungen gehen generell von einer Zeitreihe von zehn Wochen je Prüfungsjahr aus. Das Finanzgericht Münster hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, daß der höchste, nach der Buchführung der Gastronomen über sieben Wochen tatsächlich erzielte Rohgewinnaufschlagsatz für den gesamten Prüfungszeitraum anzuwenden ist.

Der Einwand der Gastronomen, in den Wochen mit der höchsten Aufschlagkalkulation könnten Wareneinkäufe fehlen, so daß die ermittelten Rohgewinnaufschlagsätze unzutreffend seien, wurde als nicht schlüssig zurückgewiesen. Vielmehr führe der Zeitreihenvergleich zu der zulässigen Annahme, daß sowohl die Wareneinkäufe als auch die Betriebseinnahmen unvollständig erfaßt seien. Aus diesem Grunde hat das Finanzgericht Münster eine Zuschätzung des Wareneinkaufs - im Urteilsfall in Höhe von 30% - abgesehen. Begründung: Diese Zuschätzung führe aufgrund des im Zeitreihen-Vergleich gefundenen Aufschlagsatzes zu entsprechenden Umsatz- und Gewinnerhöhungen.

Das in Fachkreisen höchst umstrittene und für viele Gastronomen existenzgefährdende Urteil wurde zwischenzeitlich durch einen Beschluß des Bundesfinanzhofs bestätigt.

### Praxis-Tips für Gastronome und Steuerberater

1. Eine **formal ordnungsgemäße Buchführung** ist unabdingbar.
2. **Tägliche und monatliche Aufzeichnungsvorschriften** müssen unbedingt eingehalten werden.
3. **Z – Abschlüsse** (Registrierkassen-Belege) als Nachweis für die Tageseinnahmen müssen lückenlos vorliegen.
4. **Bewirtungskostenrechnungen**, die an Gäste weitergegeben werden, müssen auch in Kopie lückenlos aufbewahrt werden.
5. Es sollten **keine ungeklärten Vermögenswerte** auftauchen. Ebenso sollte die **Geldverkehrsrechnung** keine Gründe zur Beanstandung liefern.
6. Der Berater sollte dem Mandanten gegenüber die Kalkulationsproblematik und alle damit zusammenhängenden Konsequenzen aktiv ansprechen. Niemand sollte sich auf **Richtsatzsammlungen** berufen oder verlassen, da die Finanzverwaltung ausschließlich von einer Ausbeutekalkulation ausgeht.
7. Es empfiehlt sich, dem Mandanten zu raten, u. U. für einen Zeitraum von drei Monaten eine **Einzelkalkulation durch einen Berater** ausführen zu lassen, um der Kalkulations-Problematik grundlegend vorzubeugen.