

Typische Betriebsprüfungs- bzw. Steuerfahndungsprobleme bei Diskotheken

Dr. jur. Jörg Burkhard, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden

Bei vielen Betriebsprüfungen stehen Verprobungsmöglichkeiten im Vordergrund. Am Beispiel von Diskotheken sollen einige Verprobungsmöglichkeiten und deren Stichhaltigkeit bzw. Problempunkte aufgezeigt werden.

1 Manipulationen im Einnahmebereich

Bei der Prüfung von Diskotheken wird immer wieder festgestellt, dass sich die meisten Fälle von Steuerhinterziehungen im Bereich der Einnahmeverkürzung abspielen. Deshalb wird ein Betriebsprüfer insbesondere die Einnahmeseite einer besonderen Prüfung unterziehen.

1.1 Ordnungsmäßigkeit der Kassenbuchführung

Zunächst wird er die Ordnungsmäßigkeit der Kassenführung überprüfen. Die Aufzeichnung der Bargeschäftsvorfälle ist nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und unter Hinweis auf § 146 Abs. 1 Satz 1 AO vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen<FUSSNOTE>Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, D Rn. 22. 1. Auflage, 8. Ergänzungslieferung, Stand: Juni 1997.<FUSSNOTE_ENDE>). In der Regel werden neben den Kellnerkassen Ausgangskassen betrieben. Das bedeutet, dass zur besseren Überwachung des Personals Kellnerkassen vorhanden sind, deren Umsätze dann aber im Ausgangsbereich für die Abrechnung mit dem Kunden zusammengeführt werden. Gibt die Kassenführung Anlass zu Zweifeln, etwa weil nicht von allen Tagen die "Z-Bons" vorliegen, so wird der Prüfer durch eine Kalkulation versuchen, die wahren Einnahmen zu ermitteln. Dazu bedient er sich verschiedener Kalkulationsmethoden:

1.2 Richtsätze

Die amtlich ermittelten Richtsätze dienen der Finanzverwaltung als Anhaltspunkt, um Umsätze und Gewinne kleinerer Gewerbetreibender zu verproben und bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen, § 162 AO. Da kaum ein Betrieb einem anderen völlig gleicht, sind diese Richtsätze als Hilfsmittel des äußeren Betriebsvergleichs nur mit Vorbehalt und nach entsprechender Aufbereitung anwendbar<FUSSNOTE>Erhard/Wenzig, Steuerliche Betriebsprüfung, S. 264. 7. Auflage 1995.<FUSSNOTE_ENDE>). Dabei sind die Betriebsergebnisse bzw. Verprobungsmerkmale des zu verprobenden Betriebs zu normalisieren, d.h. auf die Merkmale des Normalbetriebs "zuzuschneiden"<FUSSNOTE>Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, D Rn. 74.<FUSSNOTE_ENDE>). Diese Normalisierung ist ein entscheidendes Element der Verprobung. Dadurch ist der Kennzahlenvergleich zwischen Richtsatz und dem Verprobungsbetrieb überhaupt erst möglich. Von eminenter Bedeutung ist für jede Verprobung dann die Überprüfung, inwieweit die Verhältnisse des zu verprobenden Betriebs von denen des Normalbetriebs, wie ihn der Richtsatz beschreibt, abweichen. Insoweit müssen die Vergleichs- bzw. Verprobungsmerkmale an die des Normalbetriebs angepasst werden. Hierbei ist zu beachten, dass die Richtsätze nur bei Betrieben mit einem wirtschaftlichen Umsatz bis zu 1,2 Mio. DM ermittelt werden. Eine Ausnahme gilt nur für wenige Branchen der Richtsatzsammlung.

Die Richtsatzermittlung unterstellt für den Normalbetrieb im wesentlichen die folgenden Merkmale:

- Der Betrieb wird in Form eines Einzelunternehmens geführt;
- Der Betriebsinhaber arbeitet im Betrieb voll unentgeltlich mit;

-- Der Ehegatte oder andere Familienmitglieder arbeiten nicht oder nur vollentgeltlich<FUSSNOTE>Der Richtsatz geht davon aus, dass alle übrigen Personen im betriebs erforderlichen Umfang und für angemessene Entlohnung mitarbeiten. Die Lehrlingsvergütung soll dabei unter Richtsatz-Gesichtspunkten der Arbeitsleistung entsprechen (Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, D Rn. 69).<FUSSNOTE_ENDE>;

-- Der Gewinn wird durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt;

-- Gewillkürtes Betriebsvermögen ist nicht vorhanden;

-- Der Betrieb arbeitet nur mit Eigenkapital oder kurzfristigem Fremdkapital;

-- Die Forderungsverluste betragen maximal 2 %;

-- Für das Anlagevermögen erfolgt nur die normale AfA;

-- Für das Umlaufvermögen erfolgen nur branchenübliche Teilwertabschreibungen;

-- Außerordentliche Erträge und Aufwendungen sind nicht vorhanden;

-- Hilfgeschäfte werden nicht getätigt;

Weichen die Verhältnisse des zu prüfenden Betriebes vom Normalbetrieb in einem oder in mehreren Merkmalen ab, ist vor dem Richtsatzvergleich der zu prüfende Betrieb anzupassen, so dass die Verhältnisse aus der Richtsatzsammlung übertragbar bzw. vergleichbar sind. Z.B. sind Zurechnungen für ersparte Löhne erforderlich, wenn etwa der Ehegatte ohne oder nur gegen geringe Entlohnung mitarbeitet<FUSSNOTE>Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, D Rn. 68.<FUSSNOTE_ENDE>. Betragen die Forderungsverluste beispielsweise im zu prüfenden Betrieb durchschnittlich 5 %, so sind maximal 2 % abzusetzen, so dass eine fiktive Gewinnsteigerung erfolgt.

Möglicherweise liegt der Gewinn des zu prüfenden Betriebes genau innerhalb der Grenzen der Richtsatzsammlung, wenn die erforderlichen Anpassungen vorgenommen sind. Dann kann der Betriebsprüfer nicht mit dem Argument durchdringen, dass der Betrieb auffällig sei, da der Reingewinn zu niedrig sei, weil er außerhalb des Rahmens der Richtsatzsammlung liege. Denn nur der angepasste, normalisierte Betrieb kann mit den Werten der Richtsatzsammlung verglichen werden.

Bevor jedoch der Vergleich mit der Richtsatzsammlung vorgenommen wird, stellt sich die Frage, ob die Richtsatzsammlung überhaupt passt. Die Finanzverwaltung hat bislang bezüglich der Branche "Diskotheken" keine Richtsatzsammlung erstellt bzw. veröffentlicht. Andere, ähnliche Branchen können nicht ohne Weiteres zur Verprobung herangezogen werden. Der Betriebsprüfer kann also bei einer Verprobung der Diskothek nicht einfach die Richtsatzwerte aus der Richtsatzsammlung "Gaststätten" zur Verprobung heranziehen.

Solange es keine veröffentlichten Richtsätze für Diskothekenbetriebe gibt, kann der Betriebsprüfer daher nicht mit der Richtsatzsammlung operieren. Im Rahmen des äußeren Betriebsvergleichs bliebe damit nur die Möglichkeit, nicht veröffentlichte, anonymisierte Kennzahlen anderer, bereits geprüfter Diskotheken als Vergleich heranzuziehen. Diese Methode krankt jedoch daran, dass bei anonymisierten Angaben nicht überprüfbar ist, wie groß die zum Vergleich herangezogene Diskothek ist, wo sie liegt und welche Besonderheiten zu dem von ihr erzielten Ergebnis geführt haben. Einerseits muss die Finanzverwaltung aufgrund des Steuergeheimnisses nach § 30 AO die Daten der angeblich vergleichbaren Diskothek geheimhalten; andererseits ist damit dem zu prüfenden Steuerpflichtigen eine für ihn nicht überprüfbare Größe als Vergleichsgrundlage gegenübergestellt, ohne dass er die Vergleichbarkeit der verschiedenen Diskotheken und deren Kennzahlen überprüfen bzw. auf die Besonderheiten jener Diskothek hinweisen kann, die gegebenenfalls bei einem Vergleich

zu berichtigen bzw. zu bereinigen wären. Im Ergebnis kann daher auch der konkrete äußere Betriebsvergleich wegen des Steuergeheimnisses und der dadurch erforderlichen Anonymisierung von Name, Größe, Lage und anderen wichtigen Indikatoren nicht durchgeführt werden.

1.3 Kalkulation des Getränkeverkaufs

Anhand der Einkaufsrechnungen kann der Prüfer ermitteln, wie hoch der Einkaufspreis für die einzelnen ausgeschenkten Getränke war<FUSSNOTE>Erhard/Wenzig, Steuerliche Betriebsprüfung, S. 279.<FUSSNOTE_ENDE>). Liegen ihm dann auch die Getränkekarten vor, kann er den Aufschlagssatz auf die einzelnen Getränke ermitteln. Eine Aufbewahrungspflicht für Preisverzeichnisse bzw. Getränkekarten besteht nicht<FUSSNOTE>Erhard/Wenzig, Steuerliche Betriebsprüfung, S. 282.<FUSSNOTE_ENDE>). Die Getränkekarten mit den Preisen liegen im Lokal aus bzw. sind aus dem Aushang ersichtlich. Allerdings prüft der Betriebsprüfer Zeiträume, die teilweise fünf Jahre oder mehr zurückliegen, so dass ihm der Einwand entgegengehalten werden kann, dass die Preise seinerzeit möglicherweise niedriger waren.

Um diese Diskussion zu vermeiden, sammelt die Finanzverwaltung zunehmend die Speise- und Getränkekarten für die in ihrem Zuständigkeitsbereich ansässigen Lokale und Diskotheken. Durch diese Vorgehensweise erlangt der Prüfer eine solide Kalkulationsgröße<FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13.<FUSSNOTE_ENDE>). Allerdings müssen auch hier die Besonderheiten des Einzelfalles berücksichtigt werden: Sind bei dem zu prüfenden Betrieb die Preise niedriger gewesen -- z.B. um bei einer Neugründung erst einmal Kunden zu gewinnen -- oder hat die Diskothek Lagenachteile, etwa weil sie abseits liegt oder einem starken Konkurrenzdruck ausgesetzt ist, können weder Durchschnittspreise des betreffenden OFD-Bezirktes noch gar landes- oder bundeseinheitliche Durchschnittspreise für die Nachkalkulation zugrunde gelegt werden. Da eine Schätzung nach § 162 AO die Nichtermittelbarkeit voraussetzt, wird die Finanzverwaltung vor einer Schätzung bzw. der Zugrundelegung von Zahlen anderer vergleichbarer Betriebe zunächst einmal im Rahmen ihrer Amtsermittlungspflichten nach § 88 AO prüfen müssen, ob die damaligen Speise- und Getränkepreise nicht noch zu ermitteln sind. In Betracht kommen hier Nachfragen bei den Druckereien, die die Speise- und Getränkekarten damals gedruckt haben, und die Befragung von Zeugen, beispielsweise Kellnern oder anderen Angestellten des Unternehmens.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass bei Diskotheken häufig in den Eintrittskarten auch Verzehr Gutscheine bzw. Getränkergutscheine mitenthalten sind. Darüber hinaus gibt es zahlreiche Sonderveranstaltungen, bei denen zumindest bis zu einer bestimmten Uhrzeit (etwa 22.00 Uhr) Getränke zum halben Preis oder zu einem Einheitspreis ausgeschenkt werden. Auch Sonderaktionen wie ein Freigetränk für jeden weiblichen Gast an einzelnen Abenden in der Woche oder ähnliche Marketing-Maßnahmen können im Einzelfall durchgeführt worden sein, so dass nicht einfach aus dem Einkauf durch die schlichte Formel $\text{Wareneinsatz} \times \text{Verkaufspreis} = \text{Umsatz}$ der wahre Umsatz hochgerechnet werden kann.

Für jedes einzelne Getränk muss eine solche Kalkulation durchgeführt werden. Bei der Verprobung des Bierumsatzes muss allerdings berücksichtigt werden, dass gerade bei Diskotheken hohe Schankverluste auftreten. Dies liegt daran, dass vielfach lange Schläuche gelegt werden müssen, da mehrere Tresen vorhanden sind und gleichzeitig bedient werden. Bei deren Reinigung kommt es zum Verlust des noch in den Leitungen befindlichen Bieres. Darüber hinaus sind die Ausschankbedingungen in Diskotheken, beispielsweise bei Schwarzlicht und im Gedränge der Diskothekenbesucher, einerseits mit möglicherweise nicht genau bis zum Eichstrich ausgeschenkten Gläsern teilweise vorteilhaft für die Gastwirte bzw. Betreiber der Diskotheken, andererseits kommt es zu einem erhöhten Schwund durch unsorgfältiges Zapfen, Verschütten und Umstoßen der Gläser usw. In Einzelfällen wurde hier

schon ein Schankverlust von über 10 % festgestellt<FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13.<FUSSNOTE_ENDE>). Wenn hierzu noch aus Kumpanei Freunden der in der Diskothek beschäftigten Bediensteten ungenehmigte Gratisdrinks verabreicht werden, kann sich der Schwund schnell auf 20 % bis 30 % erhöhen.

Allerdings ist es mittlerweile möglich, die Schankverluste durch den Einsatz von Computertechnik zu minimieren. Ob beispielsweise Videoüberwachungen des Schankpersonals die Ausgabe von ungenehmigten Gratisdrinks oder den Griff in die Kasse vermeiden, wird der Prüfer im Einzelfall ermitteln müssen. Soweit bei der Zapfanlage Computertechnik eingesetzt ist, kann der Prüfer dabei einerseits auf die Gerätebeschreibung und andererseits auf die Auskunft des Geräteherstellers zurückgreifen.

Der auf dieser Grundlage ermittelte Aufschlagssatz wird mit dem für Diskotheken üblichen Aufschlagssatz anhand der von der Finanzverwaltung entwickelten Richtsatzsammlung verglichen. Dabei versuchen Betriebsprüfer die Richtsatzwerte aus Gaststätten entsprechend auf Diskotheken zu übertragen. Die Bedingungen in einer Gaststätte, die etwa in einem Familienbetrieb betrieben und in der sorgsam auf jede Vermeidung eines Schankschwundes geachtet wird, sind jedoch nicht mit den Bedingungen einer Großdiskothek vergleichbar, bei denen etwaige Schankverluste den Aushilfen mehr oder weniger gleichgültig sind. Hier ist also -- wie stets -- Vorsicht geboten bei der Frage, ob die zugrunde zu legenden Richtsatzwerte überhaupt auf den zu prüfenden Betrieb angewendet werden können.

Darüber hinaus ergeben sich bei Diskotheken weitere Besonderheiten. So wird den alkoholfreien Getränken und den Longdrinks häufig Eis zugegeben. Dadurch verringert sich die Getränkmenge, was zu einem höheren Aufschlagssatz führt. In Einzelfällen wurde festgestellt, dass bis zu 50 % des Glasinhaltes aus Eis bestand<FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13, 14.<FUSSNOTE_ENDE>). Die Zugabe an Eis kann beispielsweise durch stichprobenartigen anonymen Erwerb von Getränken oder Speisen verprobt und durch anschließendes Verwiegen bzw. Messen von Eisanteilen bzw. Alkoholanteilen rechnerisch ermittelt werden. Allerdings stellt sich bei dieser Methode die Frage, ob die stichprobenweise ermittelten Gewichtsangaben bei den Speisen bzw. die im Stichprobenwege ermittelten Einschenk- oder Mischverhältnisse repräsentativ für den Verprobungszeitraum sind. Denn durch ein verändertes Portionierungs- bzw. Ausschankverhalten können die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Prüfung völlig andere sein als im Prüfungszeitraum. Damit würde letztendlich nur die Entnahme von stichprobeweisen Portionierungen bzw. Mischverhältnissen in den Prüfungsjahren für die Jahre später erfolgende Prüfung beweiskräftige Aussagen über das maßgebliche Portionierungs- und Ausschankverhalten geben, wenn es sich bei den Probeeinkäufen um repräsentative Querschnitte im Prüfungszeitraum handelt.

Schwierigkeiten bereitet zudem die Kalkulation der in Diskotheken ausgeschenkten Cocktails. Hierzu sind vom Prüfer Ermittlungen dahingehend anzustellen, wie die einzelnen in der Getränkekarte ausgewiesenen Cocktails zusammengesetzt sind. Kann dies nicht schon anhand der Getränkekarte (oft stehen die Zutaten dabei) geschehen, muss der Betriebsinhaber um Mithilfe gebeten werden. Unter Zugrundelegung der für bestimmte Cocktails erforderlichen Zutatenmengen nimmt der Prüfer dann eine Einzelkalkulation vor.

Da es kaum möglich sein wird, jedes Getränk zu kalkulieren, reicht es in der Regel aus, exemplarisch für einzelne Getränke den Aufschlagssatz zu ermitteln und einen durchschnittlichen Aufschlagssatz für Cocktails zu bestimmen. Da bei den meisten Cocktails noch andere, nicht in Getränken bestehende Teile wie Obst, Oliven oder auch nicht wiederverwendbare Stäbchen oder Schirmchen eingesetzt werden, kann dem Verbrauch dieser Gegenstände ein Verbrauch an Getränken zugeordnet werden, der von dem allgemeinen Getränkeinsatz abgezogen werden muss.

Ebenso wie also beispielsweise in Gaststätten über den Serviettenverbrauch die Zahl der Gäste grob abgeschätzt werden kann, kann auch hier über die Anzahl der gekauften Schirmchen, Stäbchen, Strohhalme usw. auch die Anzahl der damit verzierten Cocktails grob geschätzt werden. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die Stäbchen bzw. Schirmchen zerbrechen können oder auf besonderen Wunsch einzelner Gäste an diese verschenkt werden. Dies führt dazu, dass hier ein gewisser Schwund je nach Ausgefallenheit des Dekorationsmaterials einzukalkulieren ist.

Möglicherweise wird der Betriebsprüfer auf die Idee kommen, dass nicht alle Getränkegutscheine, die den Eintrittskarten anhängen, auch eingelöst werden. Der Betriebsprüfer wird sich bei dieser Argumentationskette weigern, die vollständige Anzahl der Getränkegutscheine von dem Wareneinsatz wieder abzuziehen. Teilweise kalkulieren Betriebsprüfer hierbei, dass 10 % bis 15 % der ausgegebenen Gutscheine einfach nicht eingelöst werden. Die Richtigkeit dieser Annahme scheint eher zweifelhaft zu sein. Denn im Einzelfall kann es zwar vorkommen, dass an einem Abend ein Getränkegutschein von einem Gast versehentlich nicht eingelöst wird. Es kann aber sein, dass er diesen Getränkegutschein am selben Abend an andere Gäste verschenkt und diese den Gutschein nutzen oder aber dass er in den nächsten Tagen erneut die Diskothek besucht und dann den noch nicht eingelösten Gutschein nachträglich verwendet. Dass ein nennenswerter Prozentsatz der Gäste den von ihnen miterworbenen Gutschein tatsächlich auf Dauer nicht nutzt, erscheint demgegenüber eher als unrealistisch.

Die Kalkulation führt aber dann nicht zu den tatsächlich erzielten Erlösen, wenn nicht der komplette Wareneinkauf gebucht worden ist. Daher wird der Prüfer genau darauf achten, ob auch alle Getränke und Zutaten, die angeboten werden, im Wareneinkauf enthalten sind. Gerade bei alkoholischen Getränken kommt es häufig zu "Schwarzeinkäufen" <FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13, 14.<FUSSNOTE_ENDE>. Besteht der Verdacht, dass nicht alle Einkäufe verbucht wurden, können Auskunftersuchen an die mit dem Diskothekenbetreiber in Geschäftsbeziehung stehenden Lieferanten gerichtet werden. Die dann mitgeteilte Menge wird mit den verbuchten Mengen verglichen. Häufig liegt auch schon aus der Prüfung von Großhändlern Kontrollmaterial über die eingekauften Waren vor. Hat jedoch ein Diskothekenbetreiber "Schwarzeinkäufe" nur in bar ausgeführt, wird der Prüfer dies nur schwer ermitteln können, wenn im übrigen der Wareneinsatz alle benötigten Produkte enthält und die offiziell eingekauften Mengen auch proportional zu einem in sich schlüssigen Verhältnis stehen.

1.4 Überprüfung anhand der Öffnungszeiten

Anhand der Öffnungszeiten kann der Prüfer nachvollziehen, ob für sämtliche Öffnungstage Einnahmeaufzeichnungen vorliegen. Erfahrungsgemäß haben Diskotheken meist nur an Wochenenden und an einem zusätzlichen Tag in der Woche geöffnet. Vor bestimmten Feiertagen kann es noch zu weiteren Öffnungen kommen. Hat die Diskothek an Sonderveranstaltungen (z.B. Innenstadtfest, Jahrmarkt oder sonstigen Großereignissen) mitgewirkt, wird er hierauf ein besonderes Augenmerk werfen. Denn nur allzu gerne werden solche -- außer der Reihe liegende -- Großereignisse in der Buchführung weggelassen.

Da dies Jahre später nur schwer nachzuvollziehen ist, leistet die Finanzverwaltung auch hier Vorarbeit, indem sie Zeitungsausschnitte sammelt, aus denen die Öffnungszeiten in den zu prüfenden Jahren bzw. Hinweise auf Sonderveranstaltungen zu entnehmen sind. Aus den Rechnungen und dem Schriftverkehr mit Werbeträgern (z.B. Druckereien, Zeitungsinserte usw.) ergeben sich ebenfalls wertvolle Hinweise auf durchgeführte besondere Veranstaltungen. Auch die Ordnungsämter dienen der Finanzverwaltung als gute Erkenntnisquelle in Bezug auf Öffnungszeiten. Ergeben sich für den Prüfer Zweifel an der Vollständigkeit der aufgezeichneten Öffnungstage, kann er bei dem zuständigen Ordnungsamt

die entsprechenden Daten abfragen. Die Diskotheken sind nämlich im Hinblick auf die Verlängerung der Sperrzeiten gezwungen, den Ordnungsämtern gegenüber diese Daten anzuzeigen.

Eine weitere Überprüfungsmöglichkeit der angegebenen Öffnungszeiten ist eine Anfrage an die Gesellschaft zum Schutz musikalischer Aufführungs- und mechanischer Vervielfältigungsrechte (GEMA). Diese Stelle treibt im Auftrag der Künstler und Verleger Gebühren für Nutzungsrechte ein. Zur Abrechnung mit den Diskotheken benötigt die GEMA gewisse Daten, nämlich die Zahl der monatlichen Veranstaltungstage, bei Darbietungen sogar u.a. die Höhe der Eintrittsgelder und die Künstlernamen. Auf entsprechende Nachfrage kann die Finanzverwaltung diese Daten in Erfahrung bringen und sie steuerlich auswerten.

Häufig werden Diskotheken aus Lärmschutzgründen in Außenbereichen betrieben. Da für die Besucher die Heimfahrt mangels Führerschein oder wegen Alkoholgenusses problematisch sein kann, haben einige Diskothekenbetreiber Abkommen mit Beförderungsunternehmen geschlossen. Diese bieten dann verbilligt (Sammel-)Beförderungsfahrten für die Diskothekenbesucher an und führen zur Abrechnung mit der Diskothek oder aus Gründen der Rentabilitätsprüfung Aufzeichnungen über die Anzahl der beförderten Personen. Auch hieraus kann sich der Prüfer wertvolle Erkenntnisse über die Besucherzahlen verschaffen. Auch wenn natürlich bei weitem nicht alle Diskothekenbesucher mit dem Taxi nach Hause fahren, wird der Prüfer versuchen, einen bestimmten Prozentsatz zu ermitteln, der nach dem Diskothekenbesuch Taxis benutzt hat. Hierbei kann er möglicherweise auf Verhandlungen zwischen den Diskothekenbetreibern und den Taxiunternehmern zurückgreifen, wenn hier über die Anzahl der Gäste und über den Prozentsatz der möglicherweise mit dem Taxi nach Hause fahrenden Gäste diskutiert wurde, um mit den Taxiunternehmern günstige Tarife auszuhandeln oder überhaupt ein Interesse zum Abschluss einer derartigen Serviceleistung zu animieren. Hierbei muss jedoch der Prüfer berücksichtigen, dass der Diskothekenbetreiber höhere Besuchszahlen und einen überhöhten Prozentsatz von möglichen Taxifahrgästen gegenüber dem Taxiunternehmer benannt haben könnte, um diesem das Serviceangebot schmackhaft zu machen.

Auch die Polizeidienststellen kommen als Erkenntnisquelle für den Prüfer in Betracht. Diese bereiten sich meist auf größere Veranstaltungen vor oder haben Protokolle über besondere Vorkommnisse, die Aufschluss über nicht aufgezeichnete Veranstaltungen geben können.

1.5 Überprüfung anhand der Eintrittsgelder

Zu bestimmten Veranstaltungen oder auch an Wochenenden verlangen die Diskothekenbetreiber von ihren Gästen Eintritt. Da die Betreiber selbst eine Kontrolle ihrer Einnahmen vornehmen, um Missbrauch seitens des Personals aufdecken zu können, werden die Einnahmen aus Eintrittsgeldern in der Regel gesondert aufgezeichnet. Aus der Höhe der Eintrittsgelder kann grob auf die Einnahmen aus Getränkeverkauf geschlossen werden. So hat man festgestellt, dass die Einnahmen aus den Eintrittsgeldern rund 20 % bis 25 % des Gesamtumsatzes betragen. Diese Zahlen stellen nur Durchschnittswerte dar<FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13, 16.<FUSSNOTE_ENDE>). Weichen die konkret angegebenen Werte allerdings in besonderem Maße von den Durchschnittswerten ab, so wird dies den Prüfer argwöhnisch machen.

Werden Eintrittsgelder für bestimmte Musikveranstaltungen erhoben, so ist in mehreren Bundesländern eine Vergnügungssteuer fällig. Wird diese Vergnügungssteuer als Kartensteuer erhoben, so ist Grundlage für die Höhe der Steuer die Anzahl der verkauften Karten. Diese Zahlen müssen der Gemeinde mitgeteilt werden. Sie können als einigermaßen verlässlich angesehen werden, da die Gemeinden Kontrollen durchführen. Der Prüfer kann die Zahlen bei der Gemeinde abfragen. Passt die Anzahl der verkauften Karten nicht zu den an diesem Tage aufgezeichneten Einnahmen, wird auch dies das Misstrauen des Prüfers wecken.

1.6 Überprüfung anhand des Garderobengeldes

Für die Aufbewahrung der Garderobe wird üblicherweise ein Entgelt verlangt. Auch diese Einnahmen sind normalerweise gesondert in der Buchführung enthalten und können wichtige Anhaltspunkte für die Plausibilitätsprüfung der insgesamt erzielten Einnahmen liefern. So ist festgestellt worden, dass üblicherweise das Garderobenentgelt 1 % bis 10 % des Gesamtumsatzes ausmacht<FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13, 16.<FUSSNOTE_ENDE>). Weichen die ermittelten Werte stark von diesen Durchschnittswerten ab, so wird der Prüfer die Einnahmen insgesamt kritischer überprüfen.

Allerdings ist bei dem Kontrollmaterial "Garderobenentgelt" Vorsicht geboten. Denn schon eine Bandbreite von 1 % bis 10 % ist riesengroß und die Ungenauigkeitsfaktoren sind vielfältig: Handelt es sich etwa um einen schönen lauen Sommerabend, werden die Gäste kaum Mäntel, Jacken oder Regenschirme dabei haben, die in einer Garderobe abzugeben sind. Hat die Diskothek ausreichend Parkplätze zur Verfügung, werden sehr viele Gäste, insbesondere die Jugendlichen, bei denen der Geldbeutel nicht sonderlich prall gefüllt ist und die in Fahrgemeinschaft mit PKW's kommen, ihre Garderobe im PKW lassen, um das Garderobenentgelt zu sparen. Sind die Witterungsverhältnisse dagegen schlecht, die Straße gegebenenfalls verschneit oder vereist, kann dies dazu führen, dass viele der sonst üblichen Stammgäste völlig wegbleiben und dementsprechend auch kein Garderobenentgelt entrichten. Deshalb gehört zu der Frage, ob und inwieweit ein Garderobenentgelt als Kontrollposition herangezogen werden kann, die Ermittlung der Witterungs- und sonstigen Bedingungen (Parkplatzsituation, durchschnittliches Alter der Gäste usw.), um auch nur näherungsweise ein Langfristverhalten der Gäste studieren und damit verbundene eventuelle Auffälligkeiten herauskristallisieren zu können. Dabei sind letztendlich auch modische Besonderheiten zu berücksichtigen, also beispielsweise die Frage, ob es im Zeitraum zur Mode der typischen Klientel der Diskothek gehörte, Jacken oder Mäntel zu tragen, die dann an der Garderobe abgegeben wurden. Auch wird hier zu überprüfen sein, ob nicht die Mäntel und Jacken über Stühle gehängt bzw. in irgendwelchen Ecken "auf den Haufen" geworfen wurden.

1.7 Überprüfung anhand der Verzehrkarten

In Diskotheken wird heute üblicherweise über Verzehrkarten mit den Besuchern abgerechnet. Dabei haben sich verschiedene Modelle entwickelt: Zum einen werden an jeden Besucher beim Eintritt Pappkarten ausgegeben, auf denen mittels Lochzange der entsprechende Verzehr angezeigt wird. Die Abrechnung erfolgt dann am Ende des Besuches an der Ausgangskasse. Da diese Pappkarten nicht wieder verwendbar sind, kann der Prüfer entweder anhand der eingekauften Karten in der Buchführung oder durch Nachfrage beim Vertreiber dieser Karten den Verbrauch der Karten ermitteln. Unterstellt man einen gewissen Mindestverzehr, so kann mittels dieser Angaben die Schlüssigkeit der angegebenen Einnahmen überprüft werden. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass gerade jugendliche Diskothekenbesucher sich häufig nur an einem Getränk den ganzen Abend über festhalten. Wenn dieses Getränk im wesentlichen durch den Getränkegutschein abgedeckt war, erscheint es fraglich, welcher durchschnittliche Mindestverzehr als zutreffend anzusehen ist.

Werden allerdings moderne Chipkarten verwandt, so führt eine derartige Überprüfung nicht zum Erfolg. Diese Chipkarten werden bei der Ausgabe am Eingang mit den aktuellen Preisen gespeist. Beim Verzehr erfasst das Bedienungspersonal mit einem speziellen Eingabegerät den getätigten Umsatz, der wiederum an der Ausgangskasse gelesen und entsprechend eingerechnet wird. Nach der Bezahlung wird die Karte eingezogen und wieder verwandt. Da die Karten wiederverwendbar sind, kommt eine Kalkulation über die Anzahl der eingekauften Chipkarten nicht in Betracht.

1.8 Überprüfung der Darlehensverträge

Da die Einrichtung einer Diskothek wegen des hochtechnisierten Zustandes teuer ist, gewähren viele Brauereien und Getränkelieferanten Darlehen zur Finanzierung der Einrichtung. Gekoppelt wird dies üblicherweise mit einem Getränkelieferungsvertrag. Dabei werden bestimmte Mindestlieferungsmengen vereinbart. Werden diese überschritten, gewährt der Lieferant häufig einen Rabatt. Dieser wird entweder per Scheck gezahlt, der dann teilweise nicht auf dem betrieblichen, sondern auf dem privaten Konto des Diskothekenbetreibers eingelöst wird. Oder der entsprechende Betrag wird dem Darlehenskonto des Betriebsinhabers gutgeschrieben und nicht als Einnahme gebucht. Der Prüfer wird daher auch die mit dem Lieferanten geschlossenen Verträge genauer untersuchen.

Derartige Kick-Backs können auch von Versicherungen infolge der Nichtinanspruchnahme bestimmter Versicherungsleistungen gezahlt werden. Die Nichteinlösung eventueller Schecks auf den betrieblichen Konten unterliegt hier demselben Modell wie zuvor bei den Brauereien beschrieben.

2 Weitere Prüffelder in Diskotheken

Die meisten Diskotheken haben wenige fest angestellte Mitarbeiter. Dies sind in der Regel nur der Geschäftsführer, Angestellte im Kassensbereich und Angestellte zur Thekenaufsicht. Der gesamte Servicebereich wird durch Aushilfskräfte -- in der Regel geringfügig Beschäftigte -- vorgenommen. Hier werden oft weder Lohnsteuer noch sonstige Abgaben wie Sozialversicherung und Krankenkassenbeiträge abgeführt, weil die Arbeitnehmer darauf drängen, schwarz bezahlt zu werden. Zum einen übersteigen sie häufig die Einkommensgrenzen für geringfügig Beschäftigte; zum anderen arbeiten sie meist im Hauptberuf für einen anderen Arbeitgeber, der über den Nebenverdienst nicht unterrichtet ist und damit wegen der bis spät in die Nacht dauernden Tätigkeit seines Mitarbeiters nicht einverstanden wäre. Da die Diskothekenbetreiber aber in der Regel nicht gewillt sind, die ihnen entstehenden Lohnkosten aus eigener Tasche zu bezahlen, verbuchen sie die Einnahmen in entsprechender Höhe ebenfalls nicht. Anhand der Öffnungszeiten kann der Prüfer errechnen, wieviel Personal hätte anwesend sein müssen, um einen ordnungsgemäßen Betrieb in der Diskothek gewährleisten zu können. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Sonderveranstaltungen wegen der erhöhten Besucherzahl auch mehr Personal eingesetzt werden muss. Demgegenüber kann gerade in den Anfangsstunden der Öffnungszeiten einer Diskothek häufig eine Minimalbesetzung genügen.

In Diskotheken treten viele ausländische Künstler und Diskjockeys auf. Diese sind mit den im Inland erzielten Einkünften beschränkt einkommensteuerpflichtig, § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG. Um die Besteuerung zu gewährleisten, sind die Betreiber von Diskotheken verpflichtet, den entsprechenden Steuerabzug in ihrer Eigenschaft als Veranstalter vorzunehmen. Da dies häufig nicht gemacht wird, überprüft der Betriebsprüfer gerne die Angaben für Künstler und Diskjockeys. Da dort auch die Adressen anzugeben sind, stößt der Prüfer so auf nicht versteuerte Gagen<FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13, 17.<FUSSNOTE_ENDE>). Zwar wird häufig versucht, durch die Angabe einer inländischen Adresse den unerwünschten Steuerabzug zu vermeiden. Dies fällt dem Prüfer aber spätestens dann auf, wenn er Kontrollmaterial über die Einnahmen des ausländischen Künstlers von dem entsprechenden Finanzamt mit der Bemerkung zurückerhält, dass der Künstler dort steuerlich nicht geführt wird und unter der angegebenen Adresse nicht auffindbar ist. Da der Betriebsausgabenabzug gefährdet ist, wird der Diskothekenbetreiber den Steuerabzug in Kauf nehmen.

Vielfach wird auch nicht beachtet, dass beim Engagement ausländischer Künstler der Diskothekenbetreiber dazu verpflichtet ist, die auf die Leistungen der ausländischen Künstler entfallende Umsatzsteuer im Abzugsverfahren einzubehalten und abzuführen, wenn nicht die Voraussetzungen für die "Nullregelung" greifen<FUSSNOTE>O.V., PStR 2001, 13, 17.<FUSSNOTE_ENDE>).

3 Fazit

Es gibt auf den ersten Blick eine ganze Reihe von Verprobungs- und Nachkalkulationsmöglichkeiten für Diskotheken. Es ist jedoch im Einzelfall genau zu untersuchen, ob die vom Prüfer angewandten Überprüfungs- und Verprobungsmethoden tatsächlich stichhaltig sind und den Besonderheiten des Betriebes gerecht werden. Hierbei ist auch stets die Verteilung der Feststellungslast zu beachten. Dazu bleibt es bei dem Grundsatz, dass alle steuerbegründenden oder steuererhöhenden Merkmale durch die Finanzverwaltung zu beweisen sind. Lediglich die steuerminimierenden oder steuernegierenden Merkmale müssen durch den Steuerpflichtigen bewiesen werden. Die Finanzverwaltung kann also beispielsweise nicht allein daraus, dass Preisverzeichnisse oder Getränke- und Speisekarten nicht aufgehoben wurden, eine Verletzung der Aufbewahrungspflichten konstruieren und damit eine Schätzungsbefugnis nach § 162 AO herleiten und Schätzungen zu Lasten des Steuerpflichtigen vornehmen.

Die einzelnen Verprobungsansätze mögen auch im Einzelnen höchst zweifelhaft sein. Aus der Anzahl der verschiedenen Verprobungsmethoden kann jedoch möglicherweise ein gewisses Bild abgeleitet werden, das für oder gegen die Vollständigkeit der erfassten Einnahmen spricht. Auch kann dieses Bild dann indiziell für die Höhe der Schätzung herangezogen werden. Ob und welche Zu- oder Abschläge dann im Einzelfall vorzunehmen sind, hängt von der Gesamtschau aller Faktoren ab. Zusammenfassend wird man wohl sagen können, dass nur wenige Verprobungsrechnungen einen derart großen Unsicherheitsfaktor haben, dass sie für eine sachgemäße Schätzung kaum griffig sind. Insbesondere die Zugrundelegung des Garderobentgeltes allein wäre derart schwammig, dass sich hierauf keine sachgerechte Schätzung des Umsatzes der Diskothek vornehmen ließe. Wichtig ist jedoch, dass stets alle Faktoren des Einzelfalls ordnungsgemäß ermittelt und dann gewürdigt werden.