

WARENAUTOMATEN & CO.

## Betriebsprüfungsschwerpunkte bei Vending-Unternehmen

von WP StB Dipl.-Kfm. Larsen W. Lüngen und Dipl.-Finw. Klaus Resing, Ass. iur., Mediator (univ.)

| Als Vending bezeichnet man den Verkauf von Waren und Dienstleistungen durch Automaten, wobei vorliegend nur der Betrieb von Automaten für Heiß- und Kaltgetränke sowie Snacks und Verpflegung betrachtet werden soll. Angesichts der Tatsache, dass an den Warenautomaten in der Regel mit Bargeld bezahlt wird, existiert ein hohes Risiko von Untreue. Das ruft vermehrt die Betriebsprüfung auf den Plan. |

### 1. Hintergrund

Deutschlandweit werden rund 514.000 dieser Automaten betrieben, die zu 80 % in Betrieben aufgestellt sind, der Rest im öffentlichen Bereich (Bahnhöfe, Schulen, Raststätten etc.). Der Branchenumsatz betrug in den Jahren 2014/2015 jeweils rd. 2,7 Milliarden EUR, d. h., auf jeden Automaten entfiel rein rechnerisch ein Umsatz von mehr als 50.000 EUR.

Angesichts dieser Größenordnung ist es daher nicht weiter verwunderlich, dass die in diesem Bereich tätigen Unternehmen in den Fokus der Betriebsprüfung gerückt sind. Dies wird aus der Sicht der Finanzverwaltung verstärkt durch die Tatsache, dass an den Warenautomaten in der Regel mit Bargeld bezahlt wird, sodass, wie bei Registrierkassen, ein hohes Risiko von wie auch immer gearteten Manipulationen besteht.

Für den Betrieb der Automaten ist der sogenannte „Operator“ zuständig. Er „beschickt“ entweder eigene oder aber fremde Automaten, d.h. seine Tätigkeit besteht darin, diese abzurechnen, zu befüllen und zu reinigen. Bei den Operatoren handelt es sich meist um mittelständische Unternehmen.

### 2. Ordnungsgemäße Kassenführung

Die Operatoren von Warenautomaten haben auf die ordnungsgemäße Kassenführung ein besonderes Augenmerk zu legen. Die ordnungsgemäß geführte Kasse ist bei bargeldintensiven Betrieben, wie dies die Vending-Unternehmen sind, eine entscheidende Grundlage dafür, dass die Buchführung nicht durch die Betriebsprüfung verworfen werden kann und dann die Finanzverwaltung dem Grunde nach zu einer Schätzung gemäß § 162 AO berechtigt ist.

Die Pflicht zur ordnungsgemäßen Kassenführung trifft dabei nicht nur die buchführungspflichtigen Unternehmen. Operatoren, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, trifft diese Verpflichtung gemäß § 22 UStG i. V. m. §§ 63 bis 68 UStDV auch hinsichtlich der Ertragsbesteuerung (vgl. BFH 18.3.15, III B 43/14).

Bei Warenautomaten besteht ein hohes Risiko der Manipulation

Auch EÜ-Rechner trifft die Pflicht der ordnungsgemäßen Kassenführung

Geldspeicher  
entspricht der  
Selbstbedienungs-  
registrierkasse

### 2.1 Die Kasse des Warenautomaten

Der Geldspeicher des Warenautomaten einschließlich der zum Betrieb des Automaten erforderlichen Systeme (Hard- und Software) ist eine Kasse. Der Geldspeicher ist ganz oder teilweise Barmittelbestand des Betreibers des Warenautomaten. Er ist letztlich nichts anderes als eine Selbstbedienungsregistrierkasse.

Auch wenn sich in der Branche hartnäckig die Gerüchte halten, der buchhalterische und damit auch steuerliche Begriff der Kasse sei erst dann erfüllt, wenn der Geldspeicher geleert wird, sollte man seriöserweise davon ausgehen, dass der Geldspeicher immer eine Kasse ist. Dies ergibt sich bereits aus der buchhalterischen Kontrollfrage, wo denn der zwischenzeitlich vorhandene Bargeldbestand verbucht werden soll, wenn nicht im Kassenbuch bzw. -konto.

### 2.2 Anforderungen an die Kassenführung

Die Kasseneinnahmen und -ausgaben des Warenautomaten sind gemäß § 146 Abs. 1 S. 2 AO zeitnah festzuhalten. Eine tägliche oder gar wöchentliche (Sammel-)Erfassung ist nicht ausreichend (BFH 18.3.15, III B 43/14).

Festgehalten i. S. d. Gesetzes werden Einnahmen durch jede Maßnahme, die es ermöglicht, die Daten jederzeit abrufbereit zu konservieren, wenn und soweit die Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff genügen, wie dies im BMF-Schreiben vom 14.11.14 näher ausgeführt ist. Die Aufzeichnung kann dann auch im Warenautomaten selbst erfolgen.

Kontrolle sollte  
möglichst  
wöchentlich  
erfolgen

Der Soll-Bestand der Kasse muss jederzeit mit dem Ist-Bestand abgeglichen werden können („Kassensturzfähigkeit“). Ein täglicher Kassensturz ist dabei nicht erforderlich, da aber nach der Rechtsprechung eine quartalsmäßige Kontrolle schon bei geringfügigen Bargeschäften nicht ausreichend ist, sollte eine Kontrolle möglichst wöchentlich erfolgen und entsprechend dokumentiert sein, und zwar für jeden einzelnen Warenautomaten.

Für die Kassenführung gilt, wie für die Buchführung im Allgemeinen, dass Buchungen und Aufzeichnungen nicht in der Weise verändert werden dürfen, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist und Veränderungen vorgenommen werden, bei denen nicht dokumentiert ist, wann diese vorgenommen worden sind (§ 146 Abs. 4 AO, § 239 Abs. 3 HGB). Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die Kasse im Warenautomaten als Haupt- oder Nebenkasse zu qualifizieren ist.

### 2.3 Die fehlende Unveränderbarkeit der Kassenbuchführung

Die Unveränderbarkeit der Kassenbuchführung stellt für die heute im Betrieb befindlichen Warenautomaten ein Problem dar, da die ausgelesenen Daten veränderbar sind. Aktuell erfolgt die Auslesung der buchhaltungsrelevanten Umsatzdaten gemäß dem EVA-DTS-Standard (European Vending Association/Data Transfer Standard). Daten, die gemäß diesem Standard vorliegen, sind vor Veränderung oder Löschung nicht gesichert.

Es handelt sich um ein gängiges Editorsystem, d. h., es kann hinzugefügt, kopiert und gelöscht werden, ohne dass dies dauerhaft und lückenlos dokumentiert wird.

Zudem werden Umsatzdaten i. d. R. nur kumuliert bereitgestellt. Dies bedeutet, dass maximal Anzahl und Wert aller Verkäufe einer Auslesungsperiode zur Verfügung gestellt werden. Sinn und Zweck des Protokolls ist eine summenbasierte Darstellung der baren und unbaren Geldbewegungen. Begriffe wie Steuer(-sätze) oder Einzeltransaktionen sind deshalb in dieser Darstellungsebene genauso wenig vorhanden wie die Möglichkeit, Tagesabschlüsse zu erstellen, d. h., einen Kassensturz vorzunehmen.

**Beachten Sie |** Bei der derzeitigen Diskussion um die Frage, wie der Manipulationsschutz in Kassensystemen, d. h. im Ergebnis der Nachweis der unveränderbaren Kassenführung, sicherzustellen ist, wird übersehen, dass bereits das geltende Recht die Unveränderbarkeit der Kassenbuchführung vorschreibt. Diese Anforderung ändert sich nicht dadurch, dass heute nicht mehr händisch gebucht wird. Der nicht den Anforderungen der Unveränderbarkeit gerecht werdende Bleistift von damals ist heute das gängige Editorsystem.

Auch wenn die Betriebsprüfung das Thema „Unveränderbarkeit“ derzeit offensichtlich wegen der vorgenannten Diskussion nicht aufgreift, sollte man festhalten, dass das Risiko des Nichthandelns auf der Seite des Operators liegt, da er die Feststellungslast für eine ordnungsgemäße Kassenführung trägt.

#### 2.4 Referentenentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen

Nach langen Diskussionen zum Thema, wie der Manipulationsschutz an elektronischen Kassensystemen sichergestellt werden kann, hat das BMF am 18.3.16 einen Referentenentwurf eines Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen veröffentlicht. Dieser sorgt hinsichtlich der gesetzlich vorgeschriebenen Unveränderbarkeit der Kassenbuchführung für eine Klarstellung.

Demnach sind nach § 1 des Referentenentwurfs zur technischen Verordnung zur Durchführung des Gesetzes zum Schutz vor Manipulationen (18.3.16, Veröffentlichung auf [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) elektronische Aufzeichnungssysteme vom Betreiber - insbesondere dem Unternehmer - zu schützen. Ein Warenautomat (i. d. R. nach Euro-Einführung 2001/2002) ist grundsätzlich ein derartiges elektronisches Aufzeichnungssystem, sodass die Manipulationsschutzobliegenheiten den betreffen, der zur Geldentleerung des Automaten berechtigt ist. Wie sich dies bereits abgezeichnet hat, hat sich das Ministerium dabei gegen die sogenannte Insika-Lösung und für eine technologieoffene Regelung entschieden. Nach den Vorstellungen des Finanzministeriums soll das Gesetz ab dem 1.1.19 zur Anwendung gelangen.

Der Gesetzentwurf sieht außerdem eine Kassennachschau vor, mit der die Finanzverwaltung ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Betriebsprüfung sämtliche die Kassenbuchführung betreffenden Unterlagen prüfen kann.

Es kann jederzeit hinzugefügt, kopiert und gelöscht werden

Risiko des Nichthandelns liegt auf der Seite des Operators

Prüfung der Kasse ohne vorherige Ankündigung

Wird die entsprechende Soft- und Hardware zum Manipulationsschutz nicht richtig oder unvollständig eingesetzt, ohne dass hierdurch eine Steuerverkürzung eintritt, kann eine Geldbuße von bis zu 25.000 EUR auferlegt werden.

### 3. Umsatzsteuer

Die allgemeinen Vorschriften über das Führen von Büchern und Aufzeichnungen gemäß §§ 140 bis 148 AO gelten unmittelbar auch für die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten gemäß § 22 UStG. Die besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG gelten auch für andere Steuergesetze, d. h. insbesondere auch für die Ertragsteuern (BFH 18.3.15, III B 43/14). Dies bedeutet im Ergebnis, dass auch solche Steuerpflichtige, die gemäß §§ 140 ff. AO nicht buchführungspflichtig sind, im Wesentlichen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten haben.

Wie bei den allgemeinen Buchführungsvorschriften sind die Aufzeichnungspflichten vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Ein sachverständiger Dritter muss jederzeit in der Lage sein, sich einen umfassenden Überblick zu verschaffen.

#### 3.1 Getrennte Aufzeichnung der Umsätze nach Steuersätzen

Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten wird ein Schwerpunkt im Rahmen einer Betriebsprüfung die Kontrolle der zutreffenden getrennten Aufzeichnungen der Entgelte für steuerpflichtige Umsätze nach Steuersätzen sein. Der Unternehmer, hier der Operator, muss in seinen Aufzeichnungen ersichtlich machen, wie sich die Entgelte auf die einzelnen Steuersätze verteilen (§ 22 Abs. 2 UStG).

Diese für die Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlage erforderlichen Aufzeichnungen führen bei Warenautomaten wieder zu Schwierigkeiten für den Operator, da die Automaten die Daten in der Regel nur kumuliert bereitstellen, d. h., eine Aufschlüsselung nach Steuersätzen nicht dargestellt wird (siehe oben).

Sofern es nicht zumutbar ist, kann die Finanzverwaltung gemäß § 22 Abs. 6 Nr. 1 i. V. m. § 63 UStDV auf Antrag Erleichterungen gewähren. Liegt eine solche Genehmigung vor, wird die Betriebsprüfung lediglich überprüfen, ob das gewährte Erleichterungsverfahren zu zutreffenden Ergebnissen führt, und ggf. für die Zukunft Korrekturen fordern.

Das kann auch dazu führen, dass die Erleichterungen für die Zukunft nicht mehr gewährt werden. Dies wird vermutlich nach dem Inkrafttreten des neuen Gesetzes zum Manipulationsschutz der Fall sein. Die Software, die den Nachweis der Unveränderbarkeit gewährleisten soll, stellt in der Regel auch die Umsätze getrennt nach Steuersätzen zur Verfügung.

#### 3.2 Leistungsbeziehungen zwischen Automatenaufsteller und Operator

Für die Frage, ob der ermäßigte Steuersatz überhaupt zur Anwendung gelangen kann, ist die Bestimmung des Vertragspartners des Automatennutzers wie auch die Bewertung, ob eine Lieferung oder sonstige (Dienst-)Leistung vorliegt, von Bedeutung.

Vollständige, richtige,  
zeitgerechte und  
geordnete  
Aufzeichnungen

Problem der  
kumulierten  
Bereitstellung der  
Daten

Antrag auf Erleich-  
terung wird künftig  
wahrscheinlich nicht  
mehr gewährt

In einem vom Niedersächsischen FG (2.12.10, 5 K 140/09) rechtskräftig entschiedenen Verfahren war der Operator Dienstleister des Automatenaufstellers. Dieser schloss mit den Kunden Aufstellungsverträge über Automaten, die u. a. auch Heißgetränke verkaufen. Die Automaten blieben Eigentum des Aufstellers, was durch eine entsprechende Beschriftung auch äußerlich sichtbar gemacht worden war. Seine Dienstleistungsverpflichtungen (u. a. Befüllung, Reinigung, Geldentnahme und Abrechnung) übertrug er auf den Operator, der verpflichtet war, die zur Befüllung erforderlichen Waren und Vorprodukte beim Automatenaufsteller zu beziehen. Die Erlöse aus dem Verkauf von Heißgetränken unterwarf er dem ermäßigten Steuersatz.

Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung, die den Standpunkt vertrat, dass der Operator die Heißgetränke an Endverbraucher (zum Regelsteuersatz) geliefert und überdies eine einheitliche, nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Dienstleistung an den Automatenaufsteller erbracht hat, folgte das FG der Rechtsauffassung des Operators.

Nach Ansicht des FG war Vertragspartner des Automatennutzers der Automatenaufsteller, was durch die entsprechende Beschriftung nach außen deutlich gemacht worden ist. Der Operator hat zunächst die Waren vom Aufsteller erworben und anschließend diese wieder – diesmal in kleineren Einheiten – an den Aufsteller verkauft. Die Warenlieferungen sind mit den erbrachten Dienstleistungen als einheitliche und ermäßigt zu besteuernde Lieferung anzusehen.

Zur entgegengesetzten, ebenfalls rechtskräftigen, allerdings in ihrer Begründung wenig überzeugenden Entscheidung gelangte das FG Sachsen-Anhalt (22.2.07, 1 K 1843) in einem ähnlich gelagerten Fall. Nach Auffassung dieses Gerichts sind die Dienstleistungen nicht als Nebenleistung zur Lieferung anzusehen. Außerdem komme es nicht darauf an, wer als Leistungsempfänger anzusehen ist.

Eine höchstrichterliche Entscheidung dieser Frage ist in nächster Zeit nicht zu erwarten, da der BFH die Revision gegen das vorgenannte Urteil nicht zugelassen hat (BFH 16.6.08, V B 75/07).

Den betroffenen Operatoren bleibt somit nur die Möglichkeit, entweder eine (kostenpflichtige) verbindliche Auskunft oder eine verbindliche Zusage im Rahmen der Betriebsprüfung zu beantragen, um diese Rechtsunsicherheit zu beseitigen.

#### 4. Inventur

Mit Ausnahme der Unternehmer, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, besteht für jeden Unternehmer, d. h. auch Operatoren, die jährliche Pflicht zur Durchführung einer Inventur, d. h. einer Bestandsaufnahme über die im Betrieb vorhandenen Wirtschaftsgüter, seiner Forderungen und Schulden sowie seines Bargeldbestandes. Wird die Inventur nicht ordnungsgemäß durchgeführt und dokumentiert, ist die Buchführung für das betreffende Jahr und das Folgejahr insgesamt formell nicht ordnungsgemäß.

Einheitliche und ermäßigt zu besteuernde Warenlieferung ...

... oder Dienstleistung, die keine Nebenleistung zur Lieferung darstellt

Rechtssicherheit gibt es nur mit einer verbindlichen Auskunft

Inventurlisten  
müssen geführt und  
aufbewahrt werden

Egal für welches Inventurverfahren (Stichtags-, Stichproben-, permanente oder zeitverschobene Inventur) der Unternehmer sich entscheidet, wichtig ist neben anderem, dass die entsprechenden Inventurlisten geführt und aufbewahrt werden. Fehlende Inventurlisten stellen einen erheblichen Mangel dar, der zu der Annahme führt, dass die Warenbestände nur geschätzt und eine körperliche Bestandsaufnahme nicht durchgeführt worden ist (FG Niedersachsen 29.11.11, 13 K 7/08).

## 5. Prüfungsmethoden der Betriebsprüfung

Um die Buchhaltung eines Unternehmens zu prüfen, setzt die Betriebsprüfung unterschiedliche Methoden ein. Um das vorgelegte Rechenwerk zu prüfen, setzt die Betriebsprüfung mit Unterstützung der IDEA-Software neben den herkömmlichen Methoden zunehmend EDV-basierende Prüfprogramme ein, die insbesondere „Auffälligkeiten“ bei der Kassenbuchführung feststellen.

### 5.1 EDV-basierende Prüfungsprogramme

Benford´s Gesetz

Das in einem ersten Schritt eingesetzte Programm nutzt Benford´s Gesetz. Dieses beschreibt eine Gesetzmäßigkeit hinsichtlich der Häufigkeit des Auftretens von Zahlen in den Kassenbuchaufzeichnungen. Je niedriger die Anfangsziffer von Zahlen ist, umso häufiger tritt sie auf, so erscheint die Zahl 1 mit einer Wahrscheinlichkeit von 30,10 %, die Zahl 9 lediglich mit einer Wahrscheinlichkeit von 4,57 %.

Chi-Quadrat-Test

Ergeben sich aufgrund dieser Prüfung Abweichungen, kann der Betriebsprüfer über den Chi-Quadrat-Test feststellen, ob bestimmte Zahlen gehäuft auftreten, denn dieser Test beruht auf der Theorie, dass jeder Mensch gewisse Lieblingszahlen besitzt, die er unbewusst beim Erfinden von Zahlen verwendet. Mit diesem Test kann der Verdacht unvollständiger bzw. manipulierter Aufzeichnungen erhärtet werden. Regelabweichungen, die allein aufgrund des Tests festgestellt werden, reichen aber allein für die Annahme von Manipulation bzw. Unvollständigkeit der Kassenbuchführung nicht aus (FG Münster 10.11.03, 6 V 4562/03).

Zeitreihenvergleich

Des Weiteren setzt der Betriebsprüfer den sogenannten Zeitreihenvergleich ein. In dem von der Finanzverwaltung standardmäßig eingesetzten Zeitreihenvergleich werden für jede Kalenderwoche Wareneinkauf und Erlöse anhand der gebuchten Zahlen verglichen und daraus ein Rohgewinnaufschlag ermittelt. Diese Rohgewinnaufschläge werden miteinander verglichen, wobei davon ausgegangen wird, dass diese Rohgewinnaufschläge im Laufe eines Geschäftsjahres relativ konstant bleiben. Zeigt die Buchführung z. B. in einer Woche einen Rohgewinnaufschlag von 100 % und in einer anderen einen Aufschlag von 200 %, so liegt es nach Auffassung der Betriebsprüfung nahe, dass der Rohgewinn von 200 % im gesamten Jahr erzielt worden ist und in der übrigen Zeit die Einnahmen verkürzt worden sind.

Hier hat der BFH (25.3.15, X R 20/13) der Finanzverwaltung aber Grenzen gesetzt und die Anwendung des Zeitreihenvergleichs nur unter bestimmten Voraussetzungen zugelassen. Wenn ansonsten im Rahmen einer Betriebsprüfung keine Anhaltspunkte für nicht verbuchte Einnahmen vorliegen, müssen

erhebliche Mängel in der Buchführung vorliegen. Dazu dürfte die allein fehlende Unveränderbarkeit der Kassenbuchführung beim Betrieb von Warenautomaten nicht ausreichend sein. Zudem fordert der BFH für eine Anwendung des Zeitreihenvergleichs, dass andere Prüfungsmethoden, wie etwa die Geldverkehrsrechnung, ebenfalls auf unverbuchte Einnahmen hindeuten.

## 5.2 Herkömmliche Prüfungsmethoden

Von den den Betriebsprüfern zur Verfügung stehenden herkömmlichen Prüfungsmethoden sind für die Vending-Branche die nachfolgend genannten von Bedeutung.

### 5.2.1 Richtsätze

Auf der Grundlage eigener Prüfungsdaten ermittelt die Finanzverwaltung jährlich für einzelne Gewerbeklassen Kennzahlen für den Betriebsvergleich, die dann in der sogenannten Richtsatzsammlung veröffentlicht werden. Mit diesen Richtsätzen verproben die Betriebsprüfer den Rohgewinn, Halbrohgewinn und Reingewinn des zu prüfenden Unternehmens. Die Angaben erfolgen in Prozent bezogen auf den Umsatz.

Für Waren- und Heißgetränkeautomaten existieren in der Richtsatzsammlung keine eigenen Kennzahlen. Die Betriebsprüfung verwendet stattdessen die Gewerbeklasse der Kioske und Verkaufsstände. In der aktuellen Richtsatzsammlung (BMF 14.7.15, Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2014) sind die Werte wie folgt angegeben:

#### ■ Richtsatzsammlung

	Spanne	Mittelwert
Rohgewinnaufschlag	27 % - 122 %	54 %
Rohgewinn I	21 % - 55 %	35 %
Halbreingewinn	13 % - 41 %	24 %
Reingewinn	5 % - 23 %	14 %

**Beachten Sie** | Bei Halbreingewinn und Reingewinn ist davon auszugehen, dass sich der Betriebsprüfer an den oberen Werten orientiert, da er unterstellt, dass die Automaten einen geringeren Personalaufwand erfordern.

### 5.2.2 Geldverkehrsrechnung

Bei der Geldverkehrsrechnung geht der Betriebsprüfer davon aus, dass der Unternehmer in einem Kalenderjahr nicht mehr Geld ausgeben kann, als er einnimmt. Entstehen Fehlbeträge, unterstellt er in der Regel, dass noch Mittelzuflüsse aus un versteuerten Quellen erfolgt sind.

Der Nachweis, dass Fehlbeträge überhaupt vorliegen, kann nur geführt werden, wenn die in der Geldverkehrsrechnung zulasten des Steuerpflichtigen verarbeiteten Positionen ihrerseits nachweislich zutreffen. Wenn bestimmte Positionen nicht mehr ermittelbar sind, jedoch in einem gewissen Maße denotwendig angefallen sein müssen, können diese Positionen geschätzt werden. Auf dieser Stufe der Schätzung sind aber Unsicherheitszuschläge

Richtsatzsammlung

Betriebsprüfung  
benutzt die Richt-  
werte für Kioske und  
Verkaufsstände

Unternehmer kann  
nicht mehr ausge-  
ben, als er einnimmt

oder sonstige unbewiesene Annahmen zulasten des Steuerpflichtigen indes nicht ohne Weiteres zulässig. Die Schätzung darf über Mindestbeträge nicht hinausgehen (FG Sachsen Anhalt 20.2.06, 1 K 537/03).

### 5.2.3 Vermögenszuwachsrechnung

Die Prüfungsmethode der Vermögenszuwachsrechnung unterscheidet sich von der Geldverkehrsrechnung lediglich dadurch, dass die Mittelverwendung für Vermögensanlagen stärker betont wird. Beide Rechnungen vollziehen die Geldflüsse nach. Sie lassen sich voneinander ableiten und ineinander überführen.

Berechnungsgrundlagen müssen nachvollziehbar sein

Für beide Methoden gilt, dass die Berechnungsgrundlagen so gestaltet sein müssen, dass der betroffene Unternehmer die Möglichkeit hat, diese nachzuvollziehen.

### 5.2.4 Nachkalkulation

Die Nachkalkulation dient dem Betriebsprüfer dazu, festzustellen, welche Umsätze der Unternehmer im Vergleich zu den erzielten hätte erzielen können, d. h., im Ergebnis wird geprüft, ob der Wareneinsatz unter Berücksichtigung des Kalkulationszuschlags zum erklärten Umsatz passt.

Um die Nachkalkulation vorzubereiten, werden häufig Fragebögen durch die Finanzverwaltung verschickt, in denen der Unternehmer detaillierte Angaben zu betriebswirtschaftlichen Informationen und Kennzahlen machen soll. Die Beantwortung der Fragebögen ist dem Unternehmer häufig nur möglich, wenn er über eine Kostenrechnung verfügt.

Es besteht zwar grundsätzlich eine Vorlagepflicht für Aufzeichnungen, die weder vom Gesetz noch durch die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gefordert werden. Dies gilt auch für etwa existierende Kostenrechnungen (FG Münster 22.8.00, 6 K 2712/00). Vom Unternehmer kann jedoch nicht verlangt werden, ausschließlich für Zwecke einer Betriebsprüfung eine solche zu erstellen (BFH 17.11.81, VIII R 174/77).

Auf keinen Fall eigene Schätzungen vornehmen

Dies bedeutet im Ergebnis, dass, sofern keine entsprechenden Unterlagen vorliegen, die betreffende Frage nicht beantwortet werden sollte. Keinesfalls sollte der Unternehmer, um die Frage zu beantworten, eigene Schätzungen vornehmen.

### 5.2.5 Sonstige Plausibilitätsprüfungen

Daneben wird der Betriebsprüfer weitere Verprobungen vornehmen, die sich aus dem konkreten Einzelfall, hier dem Betrieb von Warenautomaten, ergeben.

Er wird die von den Automaten gelieferten Daten auswerten, um z. B. festzustellen, ob an einem Sonn- und Feiertag Umsätze eines in einer Schule stehenden Heißgetränkeautomaten zu verzeichnen sind (was eher unwahrscheinlich ist), ob an einem Warenautomaten, der auf einem Bahnhof steht, bei besonderen Ereignissen (Fußballspiele, Rock- und Pop-Konzerte o. Ä. ein erhöhter Umsatz zu verzeichnen ist (was wahrscheinlich ist) oder ob an heißen Tagen in vermehrten Umfang Kaltgetränke entnommen worden sind.



Weiterer Gegenstand der Prüfung sind auch die Bedienungsanleitung des Warenautomaten (Ansätze für Manipulationsmöglichkeiten), Reparatur- und Wartungsrechnungen (passt z. B. die Maschinenlaufzeit zu den Angaben auf der Rechnung) sowie die Fahrtenbücher und Arbeitsnachweise der Mitarbeiter.

## 6. Schätzungen durch die Betriebsprüfung

Werden im Rahmen der Betriebsprüfung sachliche Unrichtigkeiten festgestellt, kann die Betriebsprüfung Schätzungen gemäß § 162 AO vornehmen, wobei die Frage, ob die Buchführung formell ordnungsgemäß ist oder nicht, zunächst nicht von Bedeutung ist. Diese wird erst entscheidend, wenn es um die Anforderungen an den Nachweis geht.

### 6.1 Formell ordnungsgemäße Buchführung

Eine formell ordnungsgemäße Buchführung gemäß §§ 141 ff. AO, d. h. vorliegend insbesondere eine ordnungsgemäße Kassenführung und vollständige Erfüllung der umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten gemäß § 22 UStG, begründet die Vermutung, dass die Aufzeichnungen auch inhaltlich und sachlich richtig sind (§ 158 AO).

Diese Vermutung kann durch die Betriebsprüfung widerlegt werden, sie muss aber nachweisen, dass das Ergebnis der Buchführung schlechterdings nicht zutreffend ist, d. h., mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit falsch ist. Die Betriebsprüfung trägt die objektive Beweislast für die steuererhöhenden Tatsachen. Allein die Tatsache, dass z. B. die amtlichen Richtsätze unterschritten werden, ist hierfür nicht ausreichend, der Nachweis durch einen Zeitreihenvergleich ebenfalls nicht.

### 6.2 Formell nicht ordnungsgemäße Buchführung

Entsprechen die Buchführung bzw. die Aufzeichnungen nicht den gesetzlichen Vorgaben, ist sie formell ordnungswidrig, z. B. wenn die Unveränderbarkeit der Kassenführung nicht festgestellt werden kann (siehe oben). Die formell ordnungswidrige Buchführung hat für sich allein betrachtet noch keine negativen steuerlichen Folgen, es müssen sachliche Unrichtigkeiten festgestellt werden.

Anders als bei der formell ordnungsgemäßen Buchführung muss dabei aber nicht feststehen, dass die Buchführung sachlich falsch ist. Es genügen ernsthafte Zweifel, z. B. beim Unterschreiten der amtlichen Richtsätze oder etwa Auffälligkeiten beim Zeitreihenvergleich.

### 6.3 Anforderungen an die Schätzung

Ergibt die Würdigung des Sachverhaltes durch die Betriebsprüfung, dass die Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ganz oder teilweise unrichtig ist bzw. ernsthafte Zweifel an der sachlichen Richtigkeit bestehen, kann das Ergebnis der vorgelegten Buchführung verworfen werden.

Sofern die Unrichtigkeiten, Unklarheiten oder Zweifel durch anderweitige zumutbare Ermittlungen nicht beseitigt werden können, hat die Betriebsprüfung die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 Abs. 2 S. 2 AO zu schätzen.

Ordnungsgemäße  
Buchführung  
erschwert die  
Schätzung

Es müssen sachliche  
Unrichtigkeiten  
vorliegen

Schätzung muss sich auf Besteuerungsgrundlagen beschränken

Betriebsprüfung sollte professionell vorbereitet werden

Geringe Beweisforderungen erleichtern die Hinzuschätzung

Dabei müssen die Schätzungsgrundlagen durch die Betriebsprüfung so dargelegt werden, dass eine Nachprüfung möglich ist, insbesondere das Ergebnis auf Schlüssigkeit prüfbar ist. Eine von der Betriebsprüfung vorgenommene Schätzung wird im Rahmen eines finanzgerichtlichen Verfahrens vollständig überprüft, das FG kann die vorhandene durch eine eigene Schätzung ersetzen.

Bei einer Schätzung sind alle bedeutenden Umstände zu berücksichtigen, d. h., es sind sowohl steuererhöhende als auch steuermindernde Umstände einzubeziehen. Ein bei Schätzung ermittelter höherer Umsatz lässt ggf. auch auf einen höheren Wareneinsatz und höhere Lohnkosten schließen.

Die Schätzung muss sich stets auf die Besteuerungsgrundlagen beschränken, bei denen sich aus der Buchführung heraus Unrichtigkeiten ergeben haben bzw. die unvollständig sind. Sind diese beispielsweise nur für einen Warenautomaten festgestellt worden, so darf sich die Schätzung auch nur auf diesen Warenautomaten beziehen.

Als Schätzungsmethoden sind die unter 5. aufgeführten Methoden grundsätzlich anerkannt. Es ist dabei die Methode bzw. eine Kombination von Methoden zu wählen, die die größte Gewähr für das wahrscheinlich zutreffende Ergebnis bietet, d. h., den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt.

## 7. Vorbereitung auf eine Betriebsprüfung

Um eine Betriebsprüfung erfolgreich zu bestehen, ist es wichtig, diese professionell vorzubereiten. Hierzu stehen diverse Checklisten.

Im Rahmen der Vorbereitung sollte eine Schwachstellen-Analyse durchgeführt werden, die den Ablauf einer Betriebsprüfung simuliert. Zumindest sollte daher die Kassenbuchführung durch die auch vom Betriebsprüfer verwandten Programme (Benford's Gesetz, Chi-Quadrat-Test, Zeitreihenvergleich) vorab geprüft werden. Ergeben sich hierbei Abweichungen bzw. Unregelmäßigkeiten, muss eine plausible Erklärung für den Betriebsprüfer gefunden werden. Gelingt dies nicht und sind die Abweichungen von der Regel gravierend, muss ggf. auch über eine Selbstanzeige nachgedacht werden.

Sollte sich bei der Vorbereitung herausstellen, dass eine Einzelaufzeichnung der Geschäftsvorfälle im Automaten nicht möglich oder schlüssig ist, ist ebenfalls Handlungsbedarf geboten. Die Betriebsprüfung wird sich in diesem Fall die Chance auf Hinzuschätzung nicht nehmen lassen, so dass schätzungsmindernde Maßnahmen (Kalkulation, interner Betriebsvergleich) vorzubereiten sind.“

## 8. Schlussbemerkung

Bei der Prüfung von im Vending tätigen Unternehmen wird die Kassenführung der wesentliche Schwerpunkt bei einer Betriebsprüfung sein. Aus diesem Grund ist es für diese Unternehmen wichtig, dass sie eine ordnungsgemäße Kassenführung vorweisen können, die die Unveränderbarkeit der

Kassenbuchführung beinhaltet. Ansonsten besteht die Gefahr, dass es wegen der geringeren Beweisanforderungen zu Zuschätzungen durch die Betriebsprüfung kommt.

Wesentliches Problem der Automatenbetreiber ist es, dass – ohne die Nachrüstung einer entsprechenden Manipulationsschutzsoft- und -hardware – die Unveränderbarkeit der Kassenführung nicht gegeben ist.

**PRAXISHINWEIS** | Angesichts der im geplanten Gesetz zum Manipulationsschutz vorgesehenen kurzen Übergangsfrist erscheint es sinnvoll, sich bereits jetzt mit einer geeigneten, an den betrieblichen Bedürfnissen ausgerichteten Manipulationsschutzsoftware und Hardware zu beschäftigen.

#### ZU DEN AUTOREN

- Dipl.-Kfm. Larsen Längen ist geschäftsführender Gesellschafter und Dipl.-Finw. Klaus Resing wissenschaftlicher Mitarbeiter der Dr. Stallmeyer GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Köln ([www.stallmeyer.de](http://www.stallmeyer.de))

**Nachrüstung  
ist dringend  
erforderlich**