

Umsatzsteuer in der Außenprüfung und der Rechtsbehelfsbearbeitung

Bearbeitet von
Wolfgang Liepelt, Uwe Perbey

1. Auflage 2017. Buch. 250 S. Softcover
ISBN 978 3 95554 066 1
Format (B x L): 17 x 24 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

7.2.10.4.2 Andere Formen des äußeren Betriebsvergleichs

Grundsätzlich kann eine Interpretation der betrieblichen Daten im Vergleich mit denen konkreter anderer Betriebe in Betracht kommen (BFH vom 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171).

Hierbei kann es sich aber nur um absolute Einzelfallgestaltungen handeln.

Es wäre genau zu überprüfen, inwieweit Daten eines wirklich geeigneten Vergleichsbetriebes zur Verfügung stehen, denn den Finanzbehörden wird es nicht allzu oft gelingen, einen solchen präsentieren zu können. Zudem ist seitens der Finanzbehörden hierbei das Steuergeheimnis gem. § 30 AO zu beachten, d.h., das Finanzamt wird mit weitgehend anonymisierten Daten zu arbeiten haben.

Interessant ist, dass der BFH eine Ausnahme da zulässt, wo die Betriebsführung des Betriebsnachfolgers mit der des Vorgängers im Wesentlichen übereinstimmt, auch wenn die Beteiligten nicht miteinander verwandt sind. Hier sieht der BFH **Offenbarungsmöglichkeiten gem. § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO**, da die Informationen der Durchführung eines Verfahrens nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO dienen (BFH vom 04.07.2006, X B 135/05, BFH/NV 2006, 1797).

Ein äußerer Vergleich der betrieblichen Zahlen mit denen aus anderen Quellen, seien es Zahlen der statistischen Ämter von Bund und Ländern oder z.B. (Branchen-)Kennzahlen aus anderen Datensammlungen ist im Einzelfall für steuerliche Zwecke ohne konkrete Bedeutung.

7.2.10.5 Innerer Betriebsvergleich

Auffälligkeiten, die zu Prüfungshandlungen führen, können sich im inneren Betriebsvergleich sowohl im Hinblick auf **Kalkulationsdifferenzen** als auch aus der **Analyse des betrieblichen Zahlenmaterials** im Zeitablauf ergeben.

Es sollte für jeden Unternehmer eine Selbstverständlichkeit sein, außergewöhnliche Umstände, die Ausfluss auf das ausgewiesene Unternehmensergebnis haben oder gehabt haben, so zu dokumentieren, dass hierauf entsprechend zugegriffen werden kann, wenn sich während einer Prüfung eine entsprechende Notwendigkeit hierfür ergibt.

7.2.10.5.1 (Nach-)Kalkulationen

Werden **Verprobungen bzw. Schätzungen auf Basis des betrieblichen Zahlen- und Datenmaterials** vorgenommen, spricht man von einem inneren Betriebsvergleich. Die Nachkalkulation ist das zentrale Element des inneren Betriebsvergleichs. Elemente des äußeren Betriebsvergleiches können dabei zumeist insofern nicht gänzlich außer Betracht bleiben, als einzelne Kalkulationsfaktoren dabei immer auch auf ihre Plausibilität (die sich nicht immer nur aus den innerbetrieblichen Verhältnissen heraus ergibt) überprüft werden müssen.

Hinweis! Bei einer Nachkalkulation wird versucht zu berechnen, welche Umsatzzahlen bei Anwendung bestimmter (soweit wie möglich der tatsächlich angewendeten) Kalkulationsgrößen aus dem Waren- und ggf. Personaleinsatz resultieren müssten.

Bei **Anwendung unterschiedlicher Aufschlagsätze im erbrachten Waren- bzw. Leistungsspektrum** sind die Einsatzfaktoren soweit wie möglich aufzuteilen, um die Anwendung verschieden hoher Aufschlagsätze zur Ermittlung eines den betrieblichen Verhältnissen möglichst nah kommenden Ergebnisses zu ermöglichen.

Das **Ergebnis einer Nachkalkulation** hängt von einigen Annahmen und Unwägbarkeiten ab, wird also allenfalls in besonders gelagerten Einzelfällen exakt mit dem erklärten bzw. dem tatsächlichen Ergebnis der Unternehmenstätigkeit übereinstimmen (können). Die Abweichung der Nachkalkulation gegenüber dem erklärten Umsatz des Unternehmens muss wegen dieser Unwägbarkeiten einiges Gewicht haben.

Der BFH in diesem Zusammenhang den Begriff der **Schätzungsunschärfe** geprägt (BFH vom 26.04.1983, VIII R 38/82, BStBl II 1983, 618). Diese liegen demnach dann vor, wenn bei formell ordnungs-

mäßig aufgezeichneten Betriebseinnahmen die Ergebnisse einer Nachkalkulation, die Abweichungen zu den erklärten Zahlen relativ gering sind und damit in einem jeder Schätzung innewohnenden Unschärfbereich liegen. Der BFH eröffnet für diese Fälle keine Schätzungsbefugnis. In dem vom BFH entschiedenen Fall lagen die Kalkulationsdifferenzen in einem Bereich von 1,5 bis 2,7 %. Abweichungen in dieser Höhe hat der BFH als geringfügig qualifiziert, ohne allerdings eine Obergrenze für das Vorliegen von Schätzungsunschärfen zu definieren. Zutreffend weist er auf den Zusammenhang mit der Art der Durchführung der Nachkalkulation hin, je detaillierter diese durchgeführt wird, umso eher werden Abweichungen als wesentlich anzusehen sein. Umgekehrt können dann Abweichungen im Rahmen von oberflächlich durchgeführten Kalkulationen auch dann noch als unwesentlich angesehen werden, wenn sie die 3 %-Grenze übersteigen. Der BFH stellt daneben noch deutlich klar, dass Kalkulationsergebnisse immer nur im Vergleich mit dem ausgewiesenen Umsatz zu betrachten sind, ein Verhältnis zum Gewinn hat außer Betracht zu bleiben.

Hinweis! Festzuhalten bleibt, dass nicht jede kleine Kalkulationsdifferenz den Einstieg in die Schätzungsbefugnis des Finanzamts bedeuten muss.

Wenn aber aus anderen Gründen die Schätzungsbefugnis feststeht, wird eine nachfolgend vorgenommene Schätzung nicht allein dadurch angreifbar, dass sich ihr Ergebnis in diesem Unschärfbereich befindet.

Vielfach wird der Prüfer sich aus Praktikabilitäts Erwägungen bei der **Durchführung einer Nachkalkulation** auf einen bzw. mehrere, insoweit unterstellt repräsentativen, Zeitraum bzw. Zeiträume beschränken und dann das dabei ermittelte Ergebnis auf den gesamten Prüfungszeitraum hochrechnen bzw. übertragen.

Hinweis! Der BFH hat grundsätzlich keine Bedenken, wenn festgestellte Kalkulationsfaktoren auf andere Jahre übertragen werden (BFH vom 02.02.1982, VIII R 65/80, BStBl II 1982, 409).

Dies kann naturgemäß nur dann uneingeschränkt gelten, wenn sich die Verhältnisse als vergleichbar darstellen und der Ermittlungszeitraum tatsächlich repräsentativ ist. Dies ist seitens des Steuerpflichtigen entsprechend zu überprüfen. Insbesondere bei sog. **Saisonbetrieben** muss darauf geachtet werden, dass hier nicht zum eigenen Nachteil unpassende Zeiträume miteinander verglichen werden.

Hinweis! Die Nachkalkulation selber kann auf verschiedene Art vorgenommen werden. Es gilt dabei grundsätzlich, dass die Ergebnisse jeder Kalkulation aussagekräftiger werden, je mehr belastbare Kalkulationsfaktoren zur Verfügung stehen.

Den Prüfern stehen **EDV-Hilfsmittel** zur Verfügung, die auch die Durchführung diversifizierter Kalkulationen mit angemessenem Zeitaufwand ermöglichen. Der Prüfer kann aber nur die Faktoren berücksichtigen, die entweder offen ersichtlich sind oder die der Unternehmer einbringt. Eine diesbezügliche Verweigerungshaltung wird in diesem Zusammenhang nicht unbedingt zu positiven Ergebnissen führen.

Grundlage einer jeden Nachkalkulation, die im Ergebnis immer auf die Ermittlung des Umsatzes gerichtet sein wird, ist die Ermittlung der Einsatzfaktoren (reine Gewinnsschätzungen werden regelmäßig nicht Folge umsatzsteuerlich ausgerichteter Prüfungen sein). Abgesehen von den Fällen, in denen Erkenntnisse vorliegen, dass der erklärte Einsatz (an Waren oder an produktiver Arbeitszeit) nicht zutreffend ist, sei es durch vorliegendes Kontrollmaterial oder bereits getroffene Prüfungsfeststellungen, wird der Prüfer die insoweit erklärten Faktoren zur Ausgangsbasis seiner Berechnungen machen.

Dies kann mengen- wie auch wertmäßig erfolgen.

Bei der mengenmäßigen Variante wird der **Wareneinsatz in Mengeneinheiten** erfasst, wenn ermittelbar ist, in welchen Mengeneinheiten die nachfolgende Warenabgabe erfolgt, kann leicht errechnet werden, wie viele Mengeneinheiten demzufolge abgegeben werden konnten. Multipliziert man den so

gefundenen Wert mit einem bekannten Preis, steht der **Umsatz** fest. Dies jedenfalls in der Theorie, praktisch wird zu berücksichtigen sein, dass die in diese Berechnung einfließende Abgabemenge durch Faktoren wie Verderb, Schwund, Diebstahl, unentgeltliche Abgaben aus betrieblichen Gründen aber auch durch Eigenverbrauch gemindert sein kann. Darüber hinaus wird der erfahrene Prüfer einen mehr oder minder großen **Pauschalabschlag zugunsten des Unternehmers** von dem unter Berücksichtigung all dieser Faktoren errechneten Ergebnis vornehmen, um die Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit noch einmal (erheblich) zu erhöhen, aber auch um sein errechnetes Ergebnis möglichst rechtsbehelfsfest zu machen.

Beispiel:

Der Imbissinhaber I verkauft Bratwürste und Bouletten daneben bietet er als einzige Getränke Bier vom Fass sowie Mineralwasser in Flaschen an. Er bezieht im Jahr 01 5.000 Bratwürste, sein Verkaufspreis für eine Bratwurst im Jahr 01 beträgt 1,40 €. Er kauft 600 kg Hackfleisch ein, der Prüfer ermittelt, dass der Hackfleischgehalt einer Boulette etwa 120 Gramm beträgt. Der Verkaufspreis einer Boulette beträgt 1,20 €. Weiterhin eingekauft werden 1.500 Flaschen Mineralwasser sowie 50 Fässer Bier mit jeweils 50 l. Die Verkaufspreise betragen 1,00 € für eine Flasche Mineralwasser sowie 1,20 € für einen Becher Bier mit einem Inhalt von 0,2 l. Die Verkaufspreise ergeben sich aus einem von I aufbewahrten Preisaushang, der das ganze Jahr 01 über gegolten haben soll.

Wie könnte nun eine entsprechende Umsatzkalkulation aussehen?

Ware	Bratwurst	Bouletten	Bier	Mineralwasser	Gesamt
Bezug insgesamt	5.000 Stück	600 kg Hackfleisch	2.500 Liter	1.500 Flaschen	-
Umrechnung in ME	5.000 Stück	$600/0,120 =$ 5.000 Bouletten	$2.500/0,2 =$ 10.000 Becher	1.500 Flaschen	
ME	5.000	5.000	10.000	1.500	
VK je Mengeneinheit	1,40 €	1,20 €	1,20 €	1,00 €	
Kalk. Gesamtumsatz	7.000 €	6.000 €	12.000 €	1.500 €	26.500 €
ME = Mengeneinheit	VK = Verkaufspreis				

Der sich als Ergebnis dieser einfachen Umsatzkalkulation, die allerdings geeignet ist, zu zeigen, wie mit unterschiedlichen Mengeneinheiten umzugehen ist, ergebende Gesamtumsatz von 26.500 € kann so natürlich für Besteuerungszwecke noch nicht verwendet werden. Erst nachdem geprüft ist, inwieweit die vorhandenen Mengeneinheiten tatsächlich zum Verkauf gelangt sein können (zu berücksichtigen wären hier z.B. Verderb, Schankverlust beim Bier, Eigenverbrauch) und in der Tabelle eine entsprechende Betragsbereinigung erfolgt ist, wird ein vernünftige Ergebnis vorliegen, dieses muss dann darauf überprüft werden, ob Abweichungen gegenüber dem erklärten Umsatz nicht vielleicht so unwesentlich sind, dass sie als Schätzungsunschärfen i.S.d. BFH-Rechtsprechung anzusehen sind (BFH vom 26.04.1983, VIII R 38/82, BStBl II 1983, 618). Wäre dies der Fall, käme eine Schätzung nicht in Betracht. In umsatzsteuerlicher Sicht zu beachten ist insbesondere die Frage der Aufteilung der Entgelte nach Steuersätzen, die bei einem Imbiss, wie er im Beispielfall vorliegt, eine erhebliche Bedeutung haben kann (Abschn. 3.6 UStAE).

Eine Kalkulation der vorstehenden Art kommt immer dann in Betracht, wenn der Wareneinsatz einigermaßen zuverlässig aufgeteilt werden kann. Ist der Wareneingang nicht entsprechend getrennt aufgezeichnet worden, ist eine derartige Berechnung naturgemäß schwieriger und kann im Einzelfall auch unmöglich werden. Es ist prinzipiell möglich, einzelne Warengruppen zusammen zu fassen, insbesondere dann, wenn etwa gleichartige Kalkulationsaufschläge festgestellt worden sind.

Werden verschiedene Faktoren zu **Durchschnittswerten**, z.B. durchschnittlichen Aufschlagsätze für mehrere Warengruppen, zusammengefasst, müssen die damit errechneten Ergebnisse besonders intensiv auf ihre Aussagekraft hin überprüft werden.

Die Kalkulation kann auch auf wertmäßiger Basis durchgeführt werden. Wird durch den Prüfer anhand der **Einzelkalkulation** verschiedener Gerichte in einer Gaststätte ein **durchschnittlicher Kalkulationsaufschlag** errechnet, kann dieser auf Basis des wertmäßigen Wareneinsatzes zur Berechnung des Umsatzes verwendet werden. Dieser Form der Kalkulation wird dann der Vorzug gegeben werden müssen, wenn sowohl die Vielzahl der in das angebotene Produkt einfließenden Warenbestandteile als auch die Vielfältigkeit des Angebotes eine Kalkulation des Umsatzes auf reiner Mengengrundlage ausschließen.

Beispiel:

Die Gaststätte, betrieben von der G GbR, führt ein vielseitiges Speisenangebot. Der Prüfer P errechnet anhand der Zusammenstellung mehrerer Gerichte einen durchschnittlichen Kalkulationsaufschlag von 160 %. Der wertmäßige Wareneinsatz an Speisebestandteilen beträgt 250.000 €. Bei Anwendung des durchschnittlichen Aufschlages ergäbe sich damit ein wertmäßiger Gesamtumsatz von 650.000 €. Auch hier muss überlegt werden, wie Wareneinsatz und/oder berechneter Gesamtumsatz korrigiert werden müssen, um zu einem Ergebnis zu kommen, das den grundsätzlichen Anforderungen an eine Schätzung entspricht. Der evtl. Ansatz von Faktoren wie Verderb, Schwund, Eigenverbrauch u.ä. hängt aber nicht unwesentlich von dem Umstand ab, inwieweit derartige Faktoren bereits in die Errechnung des durchschnittlichen Aufschlagsatzes einbezogen worden sind.

Als weitere Art der Nachkalkulationen kommt in geeigneten Fällen die **Anteilskalkulation** in Betracht. Hierbei wird nur ein Teil des betrieblichen Angebotes kalkuliert. Das Ergebnis dieser Kalkulation wird dann in dem Verhältnis, das sich aus den bisher aufgezeichneten Umsätzen ergibt, zu einem Gesamtergebnis hochgerechnet. Dieses Verfahren bietet sich an, wenn z.B. auf der Basis von Registrier- oder PC-Kassenabrechnungen entsprechende Umsatzaufteilungen möglich sind. Die täglichen Kassenberichte einer offenen Ladenkasse erlauben eine Umsatzaufteilung nicht! Die Anwendung dieses Verfahrens beruht auf der Unterstellung, dass vorgenommene Umsatzverkürzungen über alle Warenbereiche hinweg gleichmäßig vorgenommen werden.

Beispiel:

Anhand einer Registrierkassenauslesung stellt Prüfer P einen Anteil von 24 % fest, den Speisen am erklärten (aufgezeichneten) Umsatz der Gaststätte des G haben. Eine Verprobung des Speisenumsatzes führt zu einem (insoweit anteiligen) Umsatz von 240.000 €. Der Prüfer rechnet dieses Ergebnis zu einem Gesamtumsatz von 1.000.000 € hoch.

Dieses Verfahren wäre im Übrigen auch anwendbar, wenn die Hochrechnung des Kalkulationsergebnisses innerhalb einer Warengruppe erfolgen würde, z.B. bei entsprechender Erlösaufgliederung bei Kalkulation der Nudelgerichte einer Gaststätte und Übertragung des Ergebnisses auf das gesamte Speisenangebot. Die Anteilskalkulation ist eine praktikable Alternative zur Gesamtkalkulation. Sie erfordert entsprechendes Datenmaterial, liegt es vor, kann der Prüfer im Rahmen des digitalen Datenzugriffs die für die Anwendung des Verfahrens notwendigen Zusammenstellungen schnell und unkompliziert erstellen.

Die Frage, ob die diesem Kalkulationsverfahren innewohnende Unterstellung der gleichmäßigen Verkürzung, von der die Anwendbarkeit des Verfahrens ja abhängt, angreifbar ist bzw. angegriffen werden sollte, ist gerade dann schwer zu beantworten, wenn das Ergebnis der (Teil-)Kalkulation des Prüfers nicht angreifbar ist. Es muss dann der glaubhafte Nachweis geführt werden, wie es gerade in diesem und vielleicht nur in diesem und nicht in anderen Umsatzbestandteilen zu Verkürzungen gekommen ist. Ohne plausible Erklärung ist diese Unterstellung gerade nicht abwegig.

Eine besondere Form der Teilkalkulation ist die bei Speisegaststätten nicht unübliche **30/70-Methode**. Hier erfolgt nach einer Kalkulation des Getränkeumsatzes die Hochrechnung des Kalkulationsergebnisses auf Grundlage eines Erfahrungssatzes dergestalt, dass von einer Aufteilung des Umsatzes einer Speisegaststätte im Verhältnis 30 % Getränke zu 70 % Speisen ausgegangen wird. Das FG Düsseldorf hat in mehreren Entscheidungen keine grundsätzlichen Bedenken gegen die Anwendung eines derartigen Erfahrungssatzes geäußert (FG Düsseldorf vom 15.02.2007, V 4691/06 A, E, U, F, EFG 2007, 814; und vom 20.03.2008, 16 K 4689/06 E, U, F, EFG 2008, 1256), interessant hierbei, dass im Fall der Entscheidung vom 15.02.2007 den bestehenden Besonderheiten des Betriebes dadurch Rechnung getragen worden ist, dass das Finanzamt das entsprechende Verhältnis in 35/65 abgeändert hatte.

7.2.10.5.2 Neue Prüfungstechniken

Richtsatzvergleiche und Nachkalkulationen sind althergebrachte Prüfungsinstrumente steuerlicher Prüfungen. Sie sind in keiner Weise als überholt anzusehen.

In den letzten Jahren sind daneben aber andere Schätzungs- und Verprobungsinstrumente in finanzamtlichen Prüfungen zur Anwendung gekommen, die erst durch den Einsatz entsprechender EDV praktisch handhabbar geworden sind.

Einige davon werden im Folgenden kurz dargestellt.

Der Einsatz des **Zeitreihenvergleichs**, wegen der im Einzelfall notwendigen Bewältigung großer Datenmengen erst mit Anwendung der EDV sinnvoll möglich, führt zum Nachweis von Unplausibilitäten im Verhältnis von Wareneinsatz und resultierendem Umsatz. Der Zeitreihenvergleich stellt dabei Verhältniszahlen unterjähriger Zeiträume, z.B. einzelner Wochen, im Vergleich dar und vergleicht die Ergebnisse. Beim Vorliegen unterschiedlich hoher Aufschlagsätze ergibt sich dann die Frage, warum die höchsten Rohgewinnaufschläge (regelmäßig einer 10-Wochenperiode) nicht durchgängig erzielt werden, entsprechende Vergleichbarkeit der Zeiträume vorausgesetzt. Können hierfür entsprechende Erklärungen nicht beigebracht werden, wird von einer nicht vollständigen Einnahmeerfassung ausgegangen. Seitens der Prüfer wird somit ausgehend nicht vom höchsten, aber doch einem bestimmten Durchschnittswert aus den höheren Regionen, Wert ausgehend der Umsatz der betrachteten Gesamtperiode kalkuliert.

Eine wesentliche Stärke des Zeitreihenvergleichs liegt unbestritten darin, dass ausschließlich mit **unternehmenseigenem Zahlenmaterial** gearbeitet wird. Nachteilig wirkt sich aus, dass bezüglich des Wareneinsatzes mit Unterstellungen gearbeitet werden muss, schlichtweg weil angesichts fehlender Bestandsaufnahmen für die einzelnen Teilperioden eine bestimmte Verbrauchsabfolge unterstellt werden muss. Die Ergebnisse von Zeitreihenvergleichen werden in der Praxis aber trotzdem schwer zu entkräften sein, da diese Aspekte sich vielfach ausgleichen oder nivellieren werden.

Unregelmäßigkeiten im Zeitreihenvergleich können aber dadurch erklärt werden, dass in bestimmten Unternehmensphasen nachvollziehbar Über- oder Unterbestände bei bestimmten Waren aufgebaut worden sind. Auch können nachvollziehbare saisonale Unterschiede betrieblicher Abläufe ihren Ausfluss in entsprechenden Schwankungen der Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs finden.

Die vom Prüfer als Ergebnis der Durchführung eines Zeitreihenvergleichs präsentierten Daten, bei Verwendung der zur Verfügung gestellten Software auch in grafischer Form möglich, sollten anhand der betrieblichen Verhältnisse detailliert analysiert werden. Nicht jede Unregelmäßigkeit dabei muss ihre Ursache in der Verkürzung von Einnahmen haben.

Insbesondere kann die Dokumentation von aus dem Rahmen fallenden Bestandsschwankungen ggf. vor falscher Interpretation der aus dem Zeitreihenvergleich resultierenden Ergebnisse schützen.

Die Frage, inwieweit der Zeitreihenvergleich als alleiniges Mittel zur Entkräftung der Beweiskraft einer Buchführung nach § 158 AO geeignet ist, ist aufgrund der jüngsten BFH-Rechtsprechung erst einmal dahin gehend geklärt, dass dies nicht möglich ist (BFH vom 25.03.2015, X R 20/13, BStBl II 2015, 743 und BFH vom 25.03.2015, X R 19/14, BFH/NV 2016, 4).

Die Standpunkte der Finanzgerichte in dieser Frage konnten bislang durchaus als uneinheitlich betrachtet werden. Für das FG Köln reichten die Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs allein ebenfalls nicht aus, Buchführung bzw. Aufzeichnungen den Beweis der Richtigkeit abzusprechen, mithin eine Schätzungsbefugnis zu begründen (FG Köln vom 27.01.2009, 6 K 3954/07, EFG 2009, 1092). Das FG Düsseldorf sah das im Ergebnis etwas anders (FG Düsseldorf vom 15.02.2007, V 4691/06 A, E, U, F, EFG 2007, 814; und vom 20.03.2008, 16 K 4689/06 E, U, F, EFG 2008, 1256). Das FG Münster hat im Zeitreihenvergleich eine probate Schätzungsmethode insbesondere dann gesehen, wenn die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bereits wegen anderer Unregelmäßigkeiten versagt werden kann (FG Münster vom 26.07.2012, 4 K 2071/09 E, U, EFG 2012, 1982).

Nachdem sich nun der BFH in seinen Urteilen vom 25.03.2015 ausgesprochen ausführlich mit den grundsätzlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Zeitreihenvergleich beschäftigt hat, muss man wohl davon ausgehen, dass dieser nur noch in ganz speziell gelagerten Fällen als Verprobungs- bzw. Schätzungsmethode anwendbar ist.

Der BFH spricht dem Zeitreihenvergleich die Eignung als Verprobungsmethode, also zum Nachweis der materiellen Unrichtigkeit der Buchführung, ab, weil nach seiner Ansicht die verfahrensimmanenten Besonderheiten nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen können. So wird insoweit zutreffend darauf hingewiesen, dass der Zeitreihenvergleich auch bei einer formell und materiell ordnungsmäßigen Buchführung denklogisch immer zu einem Mehrergebnis gegenüber der Buchführung führen muss, wenn der **Rohgewinnaufschlag**, der sich aus der höchsten Zehn-Wochen-Periode des Jahres ergibt, auf den Wareneinsatz des gesamten Jahres angewendet wird.

Die Auswahl einer **Zehn-Wochen-Periode** kann sich zudem durch mathematische Hebelwirkungen erheblich auf das Gesamtergebnis auswirken; im vom BFH im Urteil zum Az. X R 20/13 entschiedenen Fall hätte eine Verschiebung des Betrachtungszeitraums um nur zwei Wochen erhebliche Auswirkung auf das Gesamtergebnis der Schätzung gehabt. Die Hebelwirkung verstärkt sich zudem beim Vorliegen von Fehlern, die sich bei Durchführung des Zeitreihenvergleichs im Rahmen der Zuordnung des Wareneinsatzes auf die einzelnen Zeitperioden ergeben. Hier ist dadurch ein erhebliches Fehlerpotenzial begründet, dass der Betrieb keine entsprechenden Aufzeichnungen zu führen hat, es am Prüfers liegt, entsprechende Aufteilungen vorzunehmen, die, wie sich aus den Urteilsfällen ergibt, nicht immer objektiv nachvollziehbar sein müssen.

Von Interesse ist auch ein anderer Kritikpunkt des BFH, der nicht nur auf den Zeitreihenvergleich sondern letztlich auf alle mathematisch-statistischen Verfahren abzielt. Die Finanzbehörde wird bei Anwendung dieser Verfahren vom BFH aufgrund des ihnen innewohnenden **Datenüberschusses** in einer gewissen technischen Überlegenheit gegenüber dem Steuerpflichtigen gesehen, dieser steht nach Auffassung des BFH in der Pflicht, Auffälligkeiten in den Ergebnissen des vom Finanzamt aufbereiteten Zahlenmaterials zu erklären bzw. zu widerlegen, er verfügt aber, ohne dass ihm dies vorzuwerfen wäre, möglicherweise gar nicht über das umfangreiche Zahlenmaterial oder auch über das statistisch-methodische Wissen, das erforderlich wäre, um eine sachgerechte Analyse der Datenmengen vornehmen zu können. Weiterhin würden nach Ansicht des BFH die Finanzämter häufig ihre Darlegungspflichten dadurch nicht erfüllen, dass weder dem Steuerpflichtigen noch den Finanzgerichten alle Daten zur Verfügung gestellt werden, die zu einer vollständigen Überprüfung der Ergebnisse des Finanzamts notwendig wären.

Hinweis! Selbst bei einer vollständigen Aufdeckung des Zahlenwerks verbleiben aber rechtsstaatliche Bedenken dadurch, dass die dann gelieferten Datenmengen so umfangreich sind, dass eine grundlegende Überprüfung durch die Gerichte kaum zu leisten sein dürfte (BFH vom 25.03.2015, X R 20/13, BStBl II 2015, 743).

Der BFH verkennt in seiner Argumentation allerdings nicht, dass die Finanzverwaltung moderne Prüfungsmethoden einsetzen muss, hierzu gehören in geeigneten Fällen auch mathematisch-statistische Methoden, um technische Vorteile, die sich ein Teil der Steuerpflichtigen durch ausgefeilte geplante Doppelverkürzungen bzw. den Einsatz von Manipulationssoftware verschafft, angemessen ausgleichen zu können. Die **Entwicklung und Anwendung neuartiger Prüfungsmethoden** gehören zu den Reaktionsmöglichkeiten der Außenprüfung im Hinblick auf die Wahrung der Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Vor diesem Hintergrund bleibt der **Zeitreihenvergleich** in beschränktem Ausmaß dann eine Alternative des Finanzamts, wenn der Prüfer in speziell für den Einsatz dieser Methode geeigneten Fällen fehlerfrei arbeitet und andere Schätzungsmethoden nicht sinnvoll einsetzbar sind. Steht die Schätzungsbefugnis des Finanzamts fest, kann der Zeitreihenvergleich grundsätzlich ein Schätzungsinstrument sein, wenn die Ausgangsparameter besonders sorgfältig ermittelt werden und berücksichtigt wird, dass bei verbleibenden Zweifeln am Ergebnis Sicherheitsabschläge in einem Umfang geboten sein können, die über eine bloße Abrundung des Mehrergebnisses hinausgehen.

Bezüglich der vom BFH entschiedenen Fälle zum Zeitreihenvergleich bleibt die Frage, ob die beteiligten Finanzämter wirklich gut beraten waren, gerade diese Fälle höchstrichterlich klären zu lassen, auch unter Betrachtung des Umstandes, dass die vorgeschalteten Finanzgerichte die Finanzamtspraxis unbeanstandet gelassen haben; offensichtlich waren die beteiligten Finanzämter ausweislich der veröffentlichten Urteilstexte vor dem BFH nicht mehr in der Lage, ihre Ergebnisse sachgerecht zu begründen!

Der, erst durch den Einsatz der EDV ermöglichte, Zeitreihenvergleich gegenwärtiger Ausprägung wird nicht das Endergebnis der Bemühungen der Finanzverwaltung verstanden werden können, **Manipulationen an den Besteuerungsgrundlagen** erkennen zu können. Die dem Zeitreihenvergleich zugrunde liegenden Überlegungen sind ja nicht neu. Bereits in der Vergangenheit ist seitens einiger Prüfer versucht worden, durch die Aufteilung von Jahreszahlen in die unterjähriger Zeiträume zu entsprechend genaueren Verprobungsergebnissen zu gelangen. Erst der Einsatz der EDV ermöglicht nun ohne größeren Zeitaufwand die Zerlegung der Jahreszahlen in die, wie auch immer, zu wählenden Teilperioden einerseits und eine unkomplizierte Auswertung der Ergebnisse andererseits.

Genau genommen ist die Anwendung z.B. des Zeitreihenvergleiches nicht nur eine Folge der EDV-Nutzung. Vielmehr hat erst die Einführung des digitalen Datenzugriffs in 2002 die rationelle Durchführung des Verfahrens ermöglicht. Die Daten des Unternehmens stehen dem Prüfer seither für Analysen jeglicher Art zur Verfügung, ohne das erst eine zeitaufwendige und, bei entsprechendem Umfang, fehleranfällige Dateneingabe zu erfolgen hätte.

Achtung! Insbesondere die Datenträgerübergabe (Z3-Alternative des digitalen Datenzugriffs) ermöglicht dem Prüfer vielfältigste Datenanalysen, deren Ergebnisse bezüglich ihrer Aussagekraft im Einzelfall zwar kritisch hinterfragt werden sollten, eines sollte dabei aber immer bedacht werden; nämlich dass es wenig zielführend sein wird, die Integrität des insofern eigenen Datenmaterials in Frage stellen zu wollen.

Die Diskussion um die Instrumente der Neuen Prüfungstechnik, hier nicht zuletzt jüngst um die Möglichkeiten, die sich durch den Einsatz der sog. **Summarischen-Risiko-Prüfung** (SRP) bieten, zeigt, dass auf der einen Seite, worauf an anderer Stelle dieser Abhandlung eingegangen wird, nicht nur die Verfahren der Manipulation von Buchführungs- und Aufzeichnungsergebnissen immer raffinierter werden,