
Der Zeitreihenvergleich im Steuerrecht

Das Finanzamt ist bemüht im Rahmen von Außenprüfungen gemäß § 194 AO die steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Zur Überprüfung der beim Steuerpflichtigen vorgefundenen Buchhaltung bedient sich die Finanzverwaltung verschiedener Kalkulationsmethoden.

Eine immer häufiger angewendete Methode ist der Zeitreihenvergleich, zu dem wir Ihnen folgende Informationen erteilen möchten:

1. Bei dem Zeitreihenvergleich handelt es sich um eine **mathematisch statistische Prüfungsmethode**, die zu den Strukturanalysen gehört. Unter dem Überbegriff „Zeitreihenvergleich“ werden von den Finanzämtern verschiedene Variationen angewendet.

Sämtliche Varianten haben die Gemeinsamkeit, dass eine Vielzahl an **betrieblichen Daten über längere Zeiträume ermittelt** und anschließend auf **kürzere Zeiträume heruntergebrochen** werden. Die so entstehenden „Zeitreihen“ werden dann über den Prüfungszeitraum hinweg verglichen. Mit diesem Verfahren soll eine Art „Durchschnitt“ ermittelt werden, dem dann die vom Steuerpflichtigen erklärten Erträge gegenübergestellt werden.

Den Betriebsprüfern steht dabei in der Regel eine computergestützte Auswertung zur Verfügung. Diese ist bereits mehrfach Gegenstand von finanzgerichtlichen Entscheidungen gewesen und wurde dem Grunde nach auch für zulässig erklärt. Um die notwendigen Information für die Schätzung mittels eines Zeitreihenvergleichs zu erhalten, erfasst der Prüfer die **betrieblichen Wareneinkäufe und Verkaufserlöse** für einen bestimmten Zeitraum. Für diesen Zeitraum versucht er dann, auf den in dieser Zeit **aufgewendeten Wareneinsatz zu schließen**. Hierbei muss er auch den Eigen- und Personalverbrauch berücksichtigen. In der Regel werden Zeiträume gewählt, die zwischen zwei Wareneinkäufen liegen.



Sobald diese Daten vorliegen versucht er aus dem **Verhältnis zwischen Wareneinsatz und Erlösen einen individuellen Rohgewinnaufschlagssatz** zu ermitteln.

Nachdem der Rohgewinnaufschlagssatz ermittelt wurde, setzt er diesen Aufschlagssatz als Grundlage **für sämtliche Zeitreihen** fest. Hierbei ist davon auszugehen, dass der Prüfer sich eine Zeitreihe als Maßstab herausnehmen wird, die den höchsten Durchschnittswert aufgewiesen hat.

2. Durch diese Methode wird grundsätzlich **immer ein Mehrergebnis** erzielt.

Bei einer Schätzung, die auf einen Zeitreihenvergleich basiert, handelt es sich nahezu ausschließlich um **Vollschätzungen**. Hierbei geht es nicht darum einzelne Angaben der Buchführung zu ergänzen, sondern die **Buchhaltung insgesamt gegen die eigene Ermittlung des Finanzamtes zu ersetzen**.

Da es sich bei einer Vollschätzung grundsätzlich um einen großen Eingriff des Finanzamtes handelt, muss diese Schätzung besonders begründet werden und kann nur bei **schweren Buchhaltungsmängeln** angewendet werden.

Zwar hat der Bundesfinanzhof den Zeitreihenvergleich grundsätzlich für anwendbar erklärt, doch leidet dieser in der Praxis häufig unter großen Mängeln.

Die größte Unsicherheit des Zeitreihenvergleichs ist die Tatsache, dass **aufgrund des Wareneinkaufs auf einen Wareneinsatz geschlossen wird**. Hierbei ist zwar der wöchentliche Wareneinkauf in der Buchhaltung erfasst, es gibt allerdings **keine Aufzeichnungspflicht** für den wöchentlichen, daraus resultierenden, **Wareneinsatz**. Durch diese Schätzung des Wareneinsatzes aufgrund der Wareneinkäufe ist eine Schätzung auf der Grundlage eines Zeitreihenvergleichs grundsätzlich fehleranfälliger als andere Schätzungsmethoden.

Die Finanzverwaltung und einige Finanzgerichtsentscheidungen gehen allerdings davon aus, dass das durch den Zeitreihenvergleich ermittelte Mehrergebnis, trotz dessen Unsicherheiten, nahezu zwingend

den Schluss zulasse, dass die vom Steuerpflichtigen erklärten Erträge falsch seien.

Diese Ansicht wird allerdings nicht vom Bundesfinanzhof geteilt.

Vergleiche hierzu die

**BFH Entscheidung vom 25. März 2015, X R 20/13,
BStBl. II 2015, 743.**

Der Bundesfinanzhof sieht hierbei insbesondere kritisch, dass durch die Anpassung von geringfügigen Faktoren innerhalb des Rechenmodells bereits enorme mathematische **Hebelwirkungen** erzielt werden.

Das vom Bundesfinanzhof zu entscheidende Schätzungsverfahren führte beispielsweise zu **einer Hinzuschätzung von 31 %**, nur durch das Verschieben der Wareneinkäufe in verschiedene Perioden.

Damit wird deutlich, dass das Finanzamt größte Sorgfalt und Zurückhaltung bei der Anwendung des Zeitreihenvergleichs anzulegen hat.

Wie bei allen Schätzungen besteht eine erhebliche Darlegungs- und Begründungspflicht seitens des Finanzamtes.

3. Aufgrund dieser großen Unsicherheiten bei der Anwendung des Zeitreihenvergleichs entwickelte der Bundesfinanzhof die sog.

Drei-Stufen-Theorie.

1. Stufe

Auf der **ersten Stufe** muss die Schwere des Buchführungsmangels ermittelt werden.

Eine formell weitestgehend ordnungsgemäße Buchführung kann nicht dadurch verworfen werden, dass ein Zeitreihenvergleich zu einem anderen Ergebnis führt. Dies muss auch sein, da der Zeitreihenvergleich **immer ein Mehrergebnis** produziert.

Dieses Mehrergebnis zeigt aber nicht automatisch eine Unrichtigkeit in der Buchführung.

Sofern die Buchhaltung demnach lediglich **geringfügige formelle Mängel** aufweist, **scheidet die Anwendung des Zeitreihenvergleichs aus.**

2. Stufe

Sofern die Buchführung formell nicht ordnungsgemäß ist, allerdings keine materiellen Mängel bei der Einnahmeerfassung nachgewiesen werden konnten, ist der Zeitreihenvergleich zwar grundsätzlich nicht unzulässig, allerdings ist er **nachrangig** gegenüber anderen Schätzungsmethoden anzuwenden.

Der BFH geht davon aus, dass in solchen Fällen **Aufschlagkalkulationen** oder **Geldverkehrsrechnungen** vorrangig zu prüfen seien.

Erst wenn diese Methoden nicht durchführbar sind, kann ein Zeitreihenvergleich als Indikator für die Höhe der Hinzuschätzung gebildet werden. Dennoch sind die Ergebnisse des Zeitreihenvergleichs nicht vorbehaltlos zu übernehmen.

Damit wird der Anwendungsbereich des Zeitreihenvergleichs weiter deutlich eingeschränkt.

3. Stufe

Auf der dritten Stufe muss eine nicht formell ordnungsgemäße Buchführung vorliegen, bei der bereits aus **anderen Gründen feststeht**, dass ihr materielles Ergebnis unrichtig ist.

Die festgestellten materiellen Mängel dürfen sich allerdings nicht unterhalb der Bagatellgrenze befinden.

Der BFH hat in der Entscheidung vom 25. März 2015 daher noch einmal explizit festgestellt, dass der Zeitreihenvergleich nur Anwendung findet, wenn sich keine andere Schätzungsme-

thode aufdrängt. Das Finanzamt ist insoweit ebenfalls darlegungs- und beweispflichtig.

Sobald ein Prüfungsbericht einer durchgeführten Betriebsprüfung eine Hinzuschätzung auf einen Zeitreihenvergleich stützt, ist zu prüfen, ob dieser überhaupt durchgeführt werden konnte.

Die Begleitung verschiedenster Betriebsprüfungen hat dabei gezeigt, dass die Finanzämter nicht nur oft leichtfertig den Zeitreihenvergleich anwenden, sondern auch die zugrunde gelegten Bezugsgrößen falsch ermitteln.

Wir können daher nur raten, jeden Prüfbericht genau zu untersuchen. Erfahrungsgemäß sind die die Finanzämter bereit Änderungen an den ermittelten Werten vorzunehmen, wenn man die Lücken und Unsicherheiten detailliert aufzeigen kann.

4. Beratung

Wir beraten Sie gerne und unterstützen Sie und Ihren Steuerberater/Ihre Steuerberaterin bei dieser Problematik, und zwar im Rahmen einer Betriebsprüfung, der Schlussbesprechung, im Einspruchsverfahren und bei Klagen vor dem zuständigen Finanzgericht.

**Dr. Heinzhorst Zimmermann,
Fachanwalt für Steuerrecht**