

per E-Mail
Bundesministerium der Finanzen

Kürzel
Me/HS – S 03/26

Telefon
+49 30 27876-390

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
henry.scheel@dstv.de

Datum
20.04.2026

BMF-Referentenentwurf einer ApO zur Änderung und Neufassung der Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000)

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung des [Referentenentwurfs einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung – Außenprüfungsordnung \(ApO-E\)](#). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung.

A. Vorwort

Der vorliegende Entwurf soll die derzeit geltende Betriebsprüfungsordnung vom 15.03.2000 (BpO) an die zwischenzeitlich geänderten rechtlichen Vorschriften in der Abgabenordnung (AO) für Außenprüfungen anpassen und zu einer Beschleunigung der Außenprüfung beitragen.

Der DStV unterstützt die grundsätzliche Neuordnung der bisherigen BpO und das erklärte Ziel, Außenprüfungen zeitnäher, strukturierter und effizienter zu gestalten. Die im ApO-E betonten Grundsätze der risikoorientierten Prüfung und der angestrebten Zeitnähe können – richtig ausgestaltet – zur angestrebten Beschleunigung von Außenprüfungen beitragen. Insbesondere können diese Grundsätze helfen, Prüfungsressourcen zielgerichteter einzusetzen sowie den Umfang und die Dauer von Prüfungen zu begrenzen.

Allerdings bestehen Zweifel, ob die im ApO-E vorgesehenen Maßnahmen hinreichend sind, um das Kernproblem verspäteter Prüfung und verspäteter Rechtssicherheit wirksam zu adressieren. Der Entwurf betont ausdrücklich die angestrebte Zeitnähe, stellt aber zugleich klar, dass Steuerpflichtige hieraus keinen Anspruch ableiten können. Aus Sicht des DStV wäre ein größenunabhängiges gesetzliches Antragsrecht – insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – auf zeitnahe Außenprüfung deutlich zielführender. Eine rein programmatische Zielbestimmung („...soll grundsätzlich zeitnah...“) allein dürfte in der Praxis kaum Verbesserungen bewirken. Anknüpfend an die [DStV-Stellungnahme S 16/22 zum Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts](#) hält der DStV eine größenunabhängige und praxistaugliche Ausgestaltung eines solchen Antragsrechts weiterhin für diskussionswürdig.

Auch darüber hinaus sind Kritikpunkte aus dem Verfahren zum Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts weiterhin aktuell. So hat der DStV seinerzeit eine Verschärfung der Mitwirkungs- und Sanktionsinstrumente negativ bewertet und moniert, dass Transparenz- und Kooperationsbeiträge der Verwaltung zu häufig in ihrem Ermessen verbleiben. Diese Asymmetrie ist im ApO-E an mehreren Stellen weiterhin erkennbar und sollte korrigiert werden.

B. Referentenentwurf einer Außenprüfungsordnung (ApO)

Zu § 2 Abs. 2 Satz 3 ApO-E – Grundsatz der risikoorientierten Prüfung

Gemäß dem neu eingefügten § 2 Abs. 2 Satz 3 ApO-E soll die Fallauswahl zur Außenprüfung grundsätzlich risikoorientiert erfolgen.

Eine risikoorientierte Fallauswahl ist aus Sicht des DStV geeignet, Außenprüfungen effektiver zu gestalten. In dem sich Prüfungen auf Unternehmen und Branchen konzentrieren, in denen besondere Risiken zu erwarten sind, kann die Finanzverwaltung ihre Ressourcen deutlich zielgerichteter einsetzen. Auf der anderen Seite bleiben Steuerpflichtigen mit risikoarmen Geschäftsvorfällen unnötige Prüfungen erspart. Dadurch können sich die Belastungen auf beiden Seiten deutlich reduzieren.

Offen lässt der Entwurf jedoch, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang die Finanzverwaltung von der risikoorientierten Fallauswahl abweichen darf. Die Formulierung „soll grundsätzlich“ ist auslegungsfähig und weicht den Grundsatz auf. Ebenso bleibt offen, welche Risikoparameter Einfluss auf die Fallauswahl haben und wie die Finanzbehörden sie zu

gewichten haben. Die angestrebte einheitliche verwaltungsinterne Auslegung der gesetzlichen Vorschriften lässt sich durch solch offene Formulierungen lediglich bedingt erreichen.

Petition: Der DStV begrüßt die Aufnahme des Grundsatzes der risikoorientierten Prüfung in § 2 Abs. 2 Satz 3 ApO-E zwar grundsätzlich. Er regt jedoch an, diesen sinnvollen Ansatz weiter zu stärken. Zu diesem Zweck sollte der Entwurf verbindliche Vorgaben zur Anwendbarkeit des Grundsatzes sowie der Auswahl und Gewichtung der Risikoparameter aufführen.

Zu § 2 Abs. 3 ApO-E – Grundsatz der angestrebten Zeitnähe

Gemäß dem Entwurf sollen Außenprüfungen grundsätzlich zeitnah nach Ablauf des letzten zu prüfenden Veranlagungs- oder Anmeldezeitraums erfolgen. Ausweislich der Begründung will der Verordnungsgeber mit dieser Regelung den Grundsatz der angestrebten Zeitnähe explizit betonen. Zeitgleich verzichtet der Entwurf auf die bisher in § 4a BpO enthaltene Regelung zur zeitnahen Betriebsprüfung.

Die neue Regelung soll den Grundsatz der Zeitnähe in einen allgemeinen Grundsatz überführen. Demgegenüber steht durch die Streichung des § 4a BpO zukünftig kein eigenständiges Instrument für eine zeitnahe Außenprüfung mehr zur Verfügung.

Aus Sicht des DStV bleibt ernsthaft zweifelhaft, ob diese Maßnahme geeignet ist, die Außenprüfung zu beschleunigen. Zum ersten ist die Regelung des § 2 Abs. 3 ApO-E lediglich als „Soll“-Regelung ausgestaltet. Hieraus lässt sich für die Steuerpflichtigen keinerlei Anspruch auf eine zeitnahe Außenprüfung ableiten, worauf selbst in der Begründung des Entwurfs ausdrücklich hingewiesen wird. Die Steuerpflichtigen haben somit keine Möglichkeit, selbst und proaktiv auf eine zeitnahe Prüfung hinzuwirken.

Zum zweiten verbleibt die Entscheidung, ob und wann eine Außenprüfung durchgeführt wird, auch weiterhin im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde (§ 2 Abs. 2 Satz 1 ApO-E). Dies unterstreicht die Abhängigkeit des Steuerpflichtigen von der Entscheidung der Finanzbehörde. Aus dem vorliegenden Entwurf wird gerade für KMU nicht ersichtlich, woraus sich eine zeitnähere Überprüfung ergeben sollte. Aus Sicht des DStV bleibt zu befürchten, dass sich an der Auswahl von Steuerpflichtigen für eine zeitnahe Außenprüfung nichts ändern wird. Bisher wurden zeitnahe Prüfungen nach § 4a BpO regelmäßig auf Konzern- und Großbetriebe beschränkt. Nur für diese Unternehmen konnte sich folglich eine zeitnahe Prüfungspraxis

etablieren. Bei KMU kamen zeitnahen Überprüfungen in der Praxis nicht vor. Ohne klare Vorgaben zur Auswahl von Steuerpflichtigen für eine zeitnahe Prüfung, ist zu bezweifeln, dass sich die derzeitigen Auswahlkriterien der Finanzverwaltung ändern dürften.

Diese Sorge lässt sich auch aus der Begründung zur Streichung der Regelung des § 4a BpO ableiten. Demnach erfolgte die Streichung, da mit dem Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts insgesamt eine zeitnahe Betriebsprüfung in allen Prüfungsfällen angestrebt werde. So werde die Zeitnähe künftig durch die in § 171 Abs. 4 Satz 3 AO beschlossene Verkürzung der Ablaufhemmung erreicht.

Der DStV teilt diese Auffassung nicht. In seiner Stellungnahme [S 16/22](#) wies er bereits deutlich darauf hin, dass die Änderung in § 171 Abs. 4 Satz 3 AO eine Beschleunigung für KMU nicht erwarten lasse. Die mit der Verknüpfung der Ablaufhemmung an die Prüfungsanordnung bezweckte Verkürzung der Festsetzungsfrist reicht bei KMU allein nicht aus, um früher für Rechtssicherheit zu sorgen. Bei ihnen ist oftmals nicht die Dauer der Betriebsprüfung der Grund für die lange Rechtsunsicherheit. Die Prüfungen dauern regelmäßig nicht länger als bis zu 1,5 Jahre. Der Grund für die lange Unsicherheit liegt bei KMU vielmehr im späten Prüfungsbeginn.

Petition: Der DStV regt an, eine verbindliche Rechtsgrundlage für eine zeitnahe Betriebsprüfung zu schaffen. Hierzu sollte das BMF einen Vorschlag für ein größenunabhängiges gesetzliches Antragsrecht für die zeitnahe Durchführung von Außenprüfungen vorlegen. Hilfsweise sollte das BMF prüfen, wie es im Rahmen der vorliegenden Verwaltungsanweisung die Voraussetzungen für ein solches Antragsverfahren schaffen kann.

Zu § 2 Abs. 4 ApO-E – Grundsätze zum Umfang von Außenprüfungen

Der Entwurf legt in § 2 Abs. 4 weitere allgemeine Grundsätze der Außenprüfung fest. Danach bestimmt die Finanzverwaltung den Umfang der Außenprüfung – wie bisher auch – nach pflichtgemäßem Ermessen. Ebenso hat die Außenprüfung auf das Wesentliche abzustellen. Dabei soll sie sich grundsätzlich auf Sachverhalte erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen oder sonstigen nicht unbedeutenden steuerlichen Auswirkungen führen können. Umfang und Dauer der Prüfung sollen sich auf das notwendige Maß beschränken. Diese allgemeinen Grundsätze zeichnen sich durch eine starke Häufung unbestimmter Rechtsbegriffe aus. Sie geben wenig praktische Orientierung. Es ist nicht ersichtlich, was genau

unter diesen Grundsätzen zu verstehen ist. Darüber hinaus ist unklar, in welchem Verhältnis die einzelnen Sätze zueinanderstehen.

Der Entwurf klärt nicht, was die Finanzverwaltung im Rahmen einer Außenprüfung als wesentlich ansieht. Fraglich ist, ob die Bestimmung des Wesentlichen durch § 2 Abs. 4 Satz 5 ApO-E gelenkt wird, wonach nur solche Sachverhalte aufgegriffen werden sollen, die zu endgültigen Steuerausfällen oder sonstigen nicht unbedeutenden steuerlichen Auswirkungen führen können. Dabei bleibt wiederum offen, was die Finanzverwaltung als „*sonstige nicht unbedeutende steuerliche Auswirkungen*“ einstuft. Aus Sicht der Anwenderinnen und Anwender dürften sich hier viele Fragen ergeben.

So zum Beispiel, ob reine Zinseffekte aus Periodenverschiebungen, bei denen von vornherein keine offensichtlichen Steuerausfälle – auch nicht durch Progressionswirkungen – entstehen (steuerneutrale Verschiebungen) im Rahmen einer Außenprüfung als nicht unbedeutende steuerliche Auswirkungen anzusehen sind. Ein Verzicht auf die Prüfung solcher Sachverhalte könnte aus Sicht des DStV zu einer erheblichen Prüfungsbeschleunigung führen. Zudem lässt die Formulierung „*soll sich grundsätzlich*“ nicht erkennen, wie stark die Prüfenden sich an diesen Grundsätzen orientieren sollen und unter welchen Umständen sie berechtigterweise davon abweichen dürfen.

Ähnlich undeutlich gestalten sich die Regelungen beim Umfang der Außenprüfung. Diesen bestimmt die Finanzverwaltung nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 2 Abs. 4 Satz 1 ApO-E). Gleichzeitig sind Umfang und Dauer auf das notwendige Maß zu beschränken (§ 2 Abs. 4 Satz 7 ApO-E). Diese Aussage lässt sich als Einschränkung des grundsätzlichen Ermessens lesen, lässt jedoch offen, was unter dem „*notwendigen Maß*“ zu verstehen ist.

Petition: Der DStV empfiehlt zu prüfen, wie das BMF die allgemeinen Grundsätze der Prüfung im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung konkreter fassen kann. Unserer Auffassung nach sollte der Entwurf insbesondere um konkrete Aussagen zur Wesentlichkeit (§ 2 Abs. 4 Satz 3 ApO-E) und zu den sonstigen nicht unbedeutenden steuerlichen Auswirkungen (§ 2 Abs. 4 Satz 5 ApO-E) erweitert werden.

Im Hinblick auf die Wesentlichkeit regt der DStV an, zu prüfen, ob die Vorgaben des Entwurfs an die Grundsätze der Abschlussprüfung angelehnt werden können. Hierfür könnten die im

IDW-Prüfungsstandard 250 entwickelten Kriterien zur Bestimmung von Wesentlichkeitsgrenzen als Orientierung dienen.

Zu § 5 Abs. 1 Satz 3 ApO-E – Absehen von einer Anschlussprüfung

Der Entwurf stellt in § 5 Abs. 1 Satz 3 ApO-E klar, dass die Finanzbehörden von Anschlussprüfungen absehen können. Dazu legt er verschiedene Kriterien fest, nach denen eine Anschlussprüfung nicht sachdienlich oder erforderlich erscheinen kann.

Ein Verzicht auf nicht erforderliche Anschlussprüfungen kann sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch der Unternehmen Bürokratie abbauen und Ressourcen einsparen. Die festgelegten Kriterien zum Verzicht auf eine Anschlussprüfung stärken darüber hinaus den risikoorientierte Prüfungsansatz. Die Regelung ist aus Sicht des DStV geeignet, in risikoarmen Fällen schneller Rechtssicherheit eintreten zu lassen, wenn weitere verfahrensrechtliche Schritte folgen.

Petition: Der DStV begrüßt die Regelung zum Absehen von Anschlussprüfungen in § 5 Abs. 1 Satz 3 ApO-E. Er regt an, ergänzend festzulegen, dass zeitnah nach der Entscheidung durch die Finanzbehörde, von einer Anschlussprüfung abzusehen, der Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben ist.

Zu § 6 Abs. 3 ApO-E – Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten

Der Entwurf legt in § 6 Abs. 3 ApO-E fest, dass die Mitteilung der beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte in den Fällen des § 197 Abs. 4 AO formlos erfolgen kann. Beispielhaft soll dies mündlich im Eröffnungsgespräch möglich sein. Nach § 197 Abs. 4 AO sollen dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte mitgeteilt werden, wenn er die mit der Prüfungsanordnung verlangten aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtigen Unterlagen vorlegt.

Mit § 197 Abs. 4 AO schuf der Gesetzgeber ein faktisches Wahlrecht der Finanzverwaltung, den Steuerpflichtigen gegenüber Prüfungsschwerpunkte zu benennen. Gleichzeitig treffen Steuerpflichtige durch die Anforderung von Unterlagen bereits im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bürokratische Zusatzlasten. Der DStV wies deshalb bereits in seiner Stellungnahme [S 16/22](#) darauf hin, dass das Missverhältnis zwischen faktischem Wahlrecht und tatsächlicher Belastung nicht hinnehmbar ist. Aus Sicht des DStV ist die frühzeitige

Bereitstellung von Unterlagen durch den Steuerpflichtigen angemessen zu kompensieren. Eine entsprechende Klarstellung erscheint auch im Lichte der Fachliteratur geboten. Diese geht überwiegend davon aus, dass die Finanzbehörde bei fristgerechter und ordnungsgemäßer Vorlage regelmäßig verpflichtet ist, die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte mitzuteilen (vgl. *Horn* in Schwarz/Pahlke, AO, § 197 Rz. 50 mit weiteren Nachweisen).

Die Festlegung von Prüfungsschwerpunkten hilft zudem, die Außenprüfung besser zu strukturieren und auf das Wesentliche zu beschränken. Eine frühzeitige Mitteilung der Schwerpunkte ermöglicht den Steuerpflichtigen und ihren steuerlichen Beraterinnen und Beratern eine bessere und zielgerichtete Vorbereitung auf die Prüfung. Insbesondere werden die Steuerpflichtigen so in die Lage versetzt, die benötigten Unterlagen schneller zur Verfügung zu stellen und die Prüfung zu beschleunigen. Dieses Potenzial sollte nicht ungenutzt bleiben.

Anzumerken ist weiterhin, dass die Möglichkeit der formlosen, bspw. mündlichen, Schwerpunktmitteilung das Ziel der Beschleunigung beeinträchtigen kann. Die fehlende Textform und damit Dokumentation der Prüfungsschwerpunkte begünstigt spätere Missverständnisse, Nachforderungen und Streit über Reichweite oder Änderungen derselben. Ebenso erscheint eine Mitteilung der beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte zu einem möglichst frühen Zeitpunkt sinnvoll, um die Prüfung zu beschleunigen.

Petition: Der DStV regt eindringlich an, die Finanzverwaltung zur Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten in den Fällen des § 197 Abs. 4 AO zu verpflichten. Idealerweise sollte § 197 Abs. 4 Satz 1 AO wie folgt geändert werden: „*Sind Unterlagen nach Absatz 3 vorgelegt worden, sollen sind dem Steuerpflichtigen die beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte der Außenprüfung mitgeteilt werden mitzuteilen.*“

Ergänzend hierzu sollte auch § 6 Abs. 3 ApO-E eine Klarstellung erhalten. Danach sollte bei ordnungsgemäßer Erfüllung des Vorlageverlangens nach § 197 Abs. 4 AO kein Ermessen der Finanzbehörde bestehen und die Prüfungsschwerpunkte mitzuteilen sein. Zusätzlich sollte der Entwurf eine Textform für die Mitteilung von Prüfungsschwerpunkten vorsehen. Hierzu sollte § 6 Abs. 3 ApO-E wie folgt geändert werden: „*In den Fällen des § 197 Absatz 4 der Abgabenordnung hat eine kann—die Mitteilung der beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte (vgl. § 2 Absatz 4) an die Steuerpflichtige oder den Steuerpflichtigen formlos in Textform zu erfolgen. Die Mitteilung ist zeitnah nach Festlegung der beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte,*

z. B. mündlich spätestens im Eröffnungsgespräch, bekannt zu geben. Sollte eine Festlegung von Prüfungsschwerpunkten nicht möglich sein, so ist dies dem oder der Steuerpflichtigen bekannt zu geben.“

Zu § 6 Abs. 6 Satz 1 ApO-E – Wichtige Gründe für eine Verschiebung des Prüfungsbeginns

Der Entwurf gibt in § 6 Abs. 6 Satz 1 ApO-E an, welche Gründe die Finanzverwaltung für eine Verschiebung des Prüfungsbeginns als wichtig anerkennt. Dazu zählt unter anderem die Erkrankung einer für die Prüfung unmittelbar erforderlichen Person.

Steuerberaterinnen und Steuerberater sind gerade bei der Außenprüfung von KMU unmittelbar erforderlich. Dies gilt ebenso für deren Mitarbeitende, die mit der Bearbeitung der entsprechend zu prüfenden Mandanten betraut sind. Der Entwurf sollte das zweifelsfrei klarstellen und somit die Bedeutung des steuerberatenden Berufsstands als unverzichtbare Verfahrensbeteiligte ausdrücklich aufführen.

Petition: Der DStV regt an, klarzustellen, dass sowohl Steuerberaterinnen und Steuerberater als auch die von ihnen eingesetzten Mitarbeitenden als unmittelbar für die Prüfung erforderliche Personen gelten.

Zu § 7 Abs. 2 ApO-E – Speicherung und Verarbeitung digitaler Unterlagen

Die neue Regelung erlaubt der Finanzverwaltung, digital übergebene Unterlagen auf einem gesicherten Datenverarbeitungssystem zu speichern und zu verarbeiten.

Diese Vorgabe bleibt aus Sicht des DStV zu unbestimmt. Bei einer Außenprüfung werden regelmäßig sehr sensible Daten übergeben. Diese umfassen vielfach personenbezogene Daten als auch Daten, die Einblicke in Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse ermöglichen. Gerade bei diesen Daten ist das Steuergeheimnis in besonders hohem Maße zu wahren.

Darüber hinaus verlangen auch die Grundsätze des Datenschutzes eine klare Zweckbindung der Datenerhebung, eine Befolgung des Grundsatzes der Datenminimierung und Speicherbegrenzungen. Ohne klar vorgegebenen Rahmen drohen hier aus Sicht des DStV mitunter Akzeptanzprobleme und es ist mit zusätzlichen Abstimmungsbedarfen bei der Prüfungsdurchführung zu rechnen.

Petition: Der DStV regt an, die Aussagen zur Speicherung und Verarbeitung in einem gesicherten Datenverarbeitungssystem zu konkretisieren. Dabei sind aus seiner Sicht insbesondere Vorgaben zu Datenverarbeitungssystemen und Sicherheitsstandards, zu Rollen- und Berechtigungskonzepten, zum Umgang mit Datenvervielfältigungen durch die Finanzbehörden sowie zu Speicher- und Löschrufen zu ergänzen. Diese sollen sich grundsätzlich an dem Zweck der Außenprüfung orientieren.

Zu § 8 Abs. 2 - 5 ApO-E – Rahmenvereinbarung

§ 8 Abs. 2 ApO-E greift § 199 Abs. 2 Satz 3 AO auf und konkretisiert dessen Regelungsinhalt. Danach kann die Mitwirkung der Steuerpflichtigen nach § 200 AO verbindlich in einer Rahmenvereinbarung festgelegt werden. Diese kann vor Beginn der Prüfung im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen schriftlich abgeschlossen werden (§ 8 Abs. 3 ApO-E). § 8 Abs. 4 ApO-E benennt beispielhaft zulässige Inhalte und schließt andere ausdrücklich aus. Nach § 8 Abs. 5 Satz 2 ApO-E kann die Rahmenvereinbarung zudem einseitig schriftlich gekündigt werden.

Aus Sicht der Finanzverwaltung dient die Rahmenvereinbarung der Beschleunigung von Betriebsprüfungen. Nach Auffassung des DStV ermöglicht sie zugleich einen kooperativen Prüfungsansatz. Besonders praxisrelevant ist, dass bei Einhaltung der vereinbarten Bedingungen ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO vermieden werden kann (§ 199 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 AO).

Die in § 8 Abs. 4 ApO-E enthaltene beispielhafte Aufzählung möglicher Vereinbarungsgegenstände bietet aus Sicht des DStV eine hilfreiche Orientierung. Eine solche Klarstellung hatte der DStV bereits in seiner o.g. Stellungnahme [S 16/22](#) zum Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts angeregt. Positiv ist zudem, dass es sich ausdrücklich um eine nicht abschließende Aufzählung handelt. Sie sollte der Orientierung dienen, ohne den Gestaltungsspielraum einzuschränken. Nach der Gesetzesbegründung zum Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts steht die Vorschrift des § 199 Abs. 2 Satz 3 2. Halbsatz AO allen Arten von Vereinbarungen offen. Dies muss konsequenterweise auch für Rahmenvereinbarungen nach § 8 ApO-E gelten.

Der Entwurf lässt offen, ob die Initiative für den Abschluss einer Rahmenvereinbarung allein bei der Finanzverwaltung liegt. Aus Sicht des DStV sollte auch der Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, eine solche Vereinbarung anzuregen. In diesem Zusammenhang sollte zugleich

klargestellt werden, dass Steuerberaterinnen und Steuerberater bei einer entsprechenden Vollmacht zeichnungsberechtigt sind. Eine Ablehnung durch die Finanzverwaltung darf nur in eng begrenzten Ausnahmefällen zulässig sein. Die Ablehnungsgründe sollten dem Steuerpflichtigen oder seiner steuerlichen Vertretung in Textform mitgeteilt werden, um die Entscheidungen überprüfbar zu machen. Dies würde die Wirksamkeit der Rahmenvereinbarung als Instrument zur Beschleunigung von Außenprüfungen stärken.

Die Ausführungen zur Kündigung der Rahmenvereinbarung erachtet der DStV als zu pauschal und unbestimmt. Angesichts der drastischen Rechtsfolgen eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens bedarf es klarer und verlässlicher Vorgaben. Insbesondere sollte geregelt werden, unter welchen Voraussetzungen eine Kündigung erfolgt und welche Folgen sie – vor allem für bereits durchgeführte Prüfungshandlungen – hat. Eine Kündigung darf nicht unmittelbar zur Anwendung qualifizierter Mitwirkungsverlangen führen.

Petition: Der DStV begrüßt die Regelungen des § 8 ApO-E zum Abschluss von Rahmenvereinbarungen ausdrücklich. Zur Förderung dieses Instruments regt er ergänzende Klarstellungen an. Insbesondere sollte dem Steuerpflichtigen ermöglicht werden, eine Rahmenvereinbarung selbst oder über seinen steuerlichen Berater anzuregen. Eine Ablehnung oder Kündigung durch die Finanzverwaltung sollte nur aus gewichtigen Gründen zulässig sein und nachvollziehbar begründet werden.

Zu § 9 Abs. 4 ApO-E – Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

Der Entwurf konkretisiert die regelmäßigen Voraussetzungen für ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO. § 9 Abs. 4 Satz 2 ApO-E sieht hierfür ein dreistufiges Verfahren vor, bevor ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erfolgen kann:

1. Zunächst ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung nach § 200 Abs. 1 AO aufzufordern.
2. Kommt der Steuerpflichtige dieser Aufforderung nicht oder nicht ausreichend nach, muss er
3. erneut unter Fristsetzung und Hinweis auf ein mögliches qualifiziertes Mitwirkungsverlangen zur Mitwirkung aufgefordert werden.

Nach § 9 Abs. 4 Satz 3 ApO-E gilt bereits die Prüfungsanordnung insoweit als erstmalige Aufforderung.

Die Regelung greift bestehende Unklarheiten des § 200a Abs. 1 AO und offene Fragen der Literatur auf. Es bleibt jedoch unklar, warum das Verfahren nur „regelmäßig“ Anwendung finden soll. Der Entwurf lässt offen, unter welchen Voraussetzungen hiervon abgewichen werden kann.

Angesichts der erheblichen Konsequenzen eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens ist dies aus Sicht des DStV nicht hinnehmbar. Für die Praxis bedarf es klarer und eindeutiger Voraussetzungen. Diese lassen sich dem Wortlaut des § 200a Abs. 1 AO derzeit nicht entnehmen, weshalb die Konkretisierung in § 9 Abs. 4 ApO-E dringend geboten ist.

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen sollte unabhängig davon, wie viel Zeit seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung bereits verstrichen ist, nur nach Durchlauf des dreistufigen Verfahrens zur Anwendung kommen. Andernfalls könnten die mit der Sechsmonatsfrist verbundenen Zwecke zumindest teilweise verfehlt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn der tatsächliche Beginn der Außenprüfung – sei es auf Antrag des Steuerpflichtigen oder aus verwaltungsinternen Gründen – hinausgeschoben wird.

Bedauerlicherweise geht § 200a Abs. 2 Satz 1 AO nach wie vor von einer Mitwirkungsverzögerung aus, wenn der Steuerpflichtige dem qualifizierten Mitwirkungsverlangen nicht hinreichend nachkommt. In seiner Stellungnahme [S 16/22](#) wies der DStV ausführlich auf die mit der Verwendung dieser Voraussetzung einhergehenden Rechtsunsicherheiten hin. Es besteht somit weiterhin Bedarf an einer klarstellenden gesetzlichen Regelung zur Vermeidung von Streitigkeiten darüber, wann ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen hinreichend erfüllt ist oder nicht. Insbesondere vor dem Hintergrund der empfindlichen Geldstrafen und der Verlängerung der Ablaufhemmung um ein Jahr.

Petition: Der DStV regt nachdrücklich an, das in § 9 Abs. 4 Satz 2 ApO-E angeführte Verfahren in allen Fällen zur Voraussetzung für die Anwendung eines qualifizierten Mitwirkungsverlangens zu machen. Um in diesem Punkt für ausreichend Rechtssicherheit zu sorgen, sollte § 9 Abs. 4 Satz 2 ApO-E wie folgt geändert werden: „**Zwingende Voraussetzung für das qualifizierte Mitwirkungsverlangen ist regelmäßig, dass die oder der Steuerpflichtige** [weiter wie im Entwurf].“

Darüber hinaus fordert der DStV, das automatische Mitwirkungsverzögerungsgeld nur dann festzusetzen, wenn der Steuerpflichtige der qualifizierten Mitwirkungsverpflichtung (gar) „nicht“ nachkommt. Die Passage „...oder nicht vollständig...“ in § 200a Abs. 2 Satz 1 AO ist weiterhin zu streichen.

Zu § 10 Satz 3 ApO-E – Unterrichtung des BZSt über grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Der Entwurf sieht eine weitere Mitteilungspflicht der für die Prüfung zuständigen Finanzbehörde an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) vor. Demnach ist das BZSt, sofern im Rahmen der Außenprüfung nicht oder nicht vollständig angezeigte grenzüberschreitende Steuergestaltungen bekannt werden, darüber zu unterrichten.

Die Prüfung einer meldepflichtigen grenzüberschreitenden Steuergestaltung ist sehr komplex. Um zu erkennen, ob eine solche vorliegt, sind verschiedene Prüfungsschritte nötig. In der Praxis ist schwierig festzustellen, ob ein Sachverhalt die in § 138e AO aufgeführten Kennzeichen und weiteren Voraussetzungen erfüllt. Es ist fraglich, inwieweit die Prüferinnen und Prüfer diese Kennzeichen und Voraussetzungen ohne größere Verzögerungen feststellen können, um sie sodann gegenüber dem BZSt zur Anzeige zu bringen. Daher sollte die Feststellung fehlender oder nicht vollständiger Anzeigen nicht zum Gegenstand der Außenprüfung für die Prüfenden werden. Eine Verzögerung der Prüfung durch die Ermittlung nicht oder nicht vollständig gemeldeter grenzüberschreitender Steuergestaltungen sollte der Entwurf dringend ausschließen.

Darüber hinaus ist die Wirkung des Instruments der Anzeige grenzüberschreitender Steuergestaltungen höchst ineffektiv. Ein steuerpolitischer Handlungsbedarf ergibt sich aus den Anzeigen in den seltensten Fällen. In der [DStV-Stellungnahme S 13/24 zum Steuerfortentwicklungsgesetz](#) hat der DStV herausgearbeitet, dass die „Erfolgsquote“ der Anzeigen gerade einmal bei 0,08 % liegt. Dieser geringe Nutzen rechtfertigt keine Verzögerung des Prüfungsablaufs. Vielmehr widerspricht eine Prüfung zur Feststellung nicht oder nicht vollständig gemeldeter grenzüberschreitender Steuergestaltungen dem beabsichtigten Ziel des Entwurfs der Beschleunigung der Außenprüfung. Nach den allgemeinen Grundsätzen sollten die Prüfungen auf das Wesentliche abstellen und sich auf solche Sachverhalte erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen führen (vgl. § 2 Abs. 4 ApO-E); nicht jedoch auf die Feststellung, ob der Steuerpflichtige seinen Anzeigepflichten nachgekommen ist.

Petition: Der DStV sieht die weitergehende Mitteilungspflicht nach § 10 Satz 3 ApO-E kritisch und regt an, diese zu streichen. Mindestens sollte die Regelung klarstellen, dass es durch die Feststellung nicht oder nicht vollständig gemeldeter grenzüberschreitender Steuergestaltungen zu keinen Verzögerungen im Prüfungsablauf kommen darf.

Zu § 11 Abs. 1 Satz 4 ApO-E – Selbsteinleitung eines Steuerstraßverfahrens

§ 11 Abs. 1 ApO-E regelt die Unterrichtung der für Steuerstraftaten und -ordnungswidrigkeiten zuständigen Stellen durch die Außenprüfung. Danach entscheiden grundsätzlich die Bußgeld- und Strafsachenstellen über die Einleitung eines Steuerstraßverfahrens. Hingegen berechtigt Satz 4 jeden mit der Sache betrauten Amtsträger – insbesondere die Außenprüfung – zur Einleitung eines Straßverfahrens. Dies soll „*beispielsweise*“ möglich sein, wenn die Einschaltung der oder die Entscheidung über die Einleitung eines Straßverfahrens durch die Bußgeld- und Strafsachenstelle „*im Ausnahmefall*“ nicht möglich ist.

Die Einleitung eines steuerstraßrechtlichen Verfahrens kann für die Beschuldigten erhebliche Konsequenzen haben. Neben beträchtlichen Einschränkungen im Betriebsablauf durch bspw. Durchsuchungen oder andere Ermittlungsmaßnahmen können auch zahlreiche Nebenfolgen auftreten. Hierzu können Reputationsverluste oder der Abbruch von Geschäftsbeziehungen zählen. Aus diesen Gründen sind aus Sicht des DStV hohe Hürden an die Einleitung eines Steuerstraßverfahrens anzulegen. Die Einschaltung von spezialisierten Bußgeld- und Strafsachenstellen zur Einleitung eines Steuerstraßverfahrens erscheint deshalb dringend geboten.

Die in § 11 Abs. 1 Satz 4 ApO-E vorgesehene Berechtigung soll zwar nur in Ausnahmefällen greifen, jedoch bleibt der Entwurf an dieser Stelle zu unbestimmt. Es bleibt offen, wann die Einschaltung der für Steuerstraßsachen zuständigen Stelle oder eine Entscheidung durch diese Stelle „im Ausnahmefall“ nicht möglich sein soll. Dies führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit und birgt die Gefahr, dass die Prüfenden zu schnell von einem solchen Ausnahmefall ausgehen könnten. Darüber hinaus drängt sich durch die Formulierung „beispielsweise“ die Frage auf, unter welchen weiteren Umständen die Einleitung eines Steuerstraßverfahrens durch Amtsträger ohne Einschaltung der zuständigen Bußgeld- und Strafsachenstellen möglich sein sollte.

Gerade an solch sensiblen Stellen darf es keine vermeidbaren Auslegungsspielräume geben. Es ist dringend zu verhindern, dass Amtsträger eine zuständige Stelle, die durch ihre besondere Spezialisierung als Korrektiv wirken kann, aufgrund unklarer Vorgaben umgehen. Hier dürfen keine Auslegungsspielräume zu Lasten der Steuerpflichtigen entstehen.

Petition: Der DStV sieht die Regelung zur Selbsteinleitung eines Steuerstraßverfahrens nach § 11 Abs. 1 Satz 4 ApO-E überaus kritisch. Die Regelung ist dringend zu konkretisieren. So sollte die Formulierung „*beispielsweise*“ gestrichen werden. Darüber hinaus muss die Regelung enge und klare Vorgaben enthalten, wann von einem Ausnahmefall auszugehen ist.

Zu § 13 Abs. 1 ApO-E – Teilprüfungsberichte

Der Entwurf ergänzt Ausführungen zu Teilprüfungsberichten. Ein Teilprüfungsbericht hat vor Erlass eines Teilabschlussbescheides nach § 180 Abs. 1a AO zu ergehen. Durch ihn soll der Steuerpflichtige von den Prüfungsfeststellungen, die zu einem Teilabschlussbescheid führen, Kenntnis erlangen.

Die Möglichkeit, Teilprüfungsberichte zu erstellen, könnte zu einer stärkeren Segmentierung von Prüfungen führen. Ein Teilabschlussbescheid und damit auch ein Teilprüfungsbericht ist grundsätzlich nur für einzeln abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen möglich. Mehrere einzeln abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen können zusammengefasst werden.

Der Entwurf der ApO enthält jedoch keine Ausführungen zur Abgrenzbarkeit einzelner Besteuerungsgrundlagen. Dadurch könnte in der Praxis eine sachgerechte Gesamtwürdigung der Außenprüfung erschwert werden.

Petition: Der DStV regt an, die Ausführungen zu den Teilprüfungsberichten in § 13 Abs. 1 ApO-E um Aussagen zur Abgrenzbarkeit einzelner Besteuerungsgrundlagen zu ergänzen. Diese sollten sicherstellen, dass eine sachgerechte Gesamtwürdigung der Prüfungsfeststellungen gewährleistet bleibt.

Zu § 34 ApO-E – Aufstellung von Prüfungsgeschäftsplänen

Die Landesfinanzbehörden sollen die zur Prüfung vorgesehenen Fälle in regelmäßigen Abständen in Prüfungsgeschäftsplänen zusammenstellen. Diese Regelung findet unverändert Eingang in die ApO.

Aus der Regelung wird deutlich, dass die Finanzverwaltung regelmäßige Prüfungsplanungen durchführt. Diese Planungen dürften deutlich vor Erlass der entsprechenden Prüfungsanordnungen feststehen. Die Steuerpflichtigen und ihre steuerlichen Beraterinnen und Berater erfahren hingegen erst mit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung von der angedachten Prüfung.

Im Sinne eines kooperativen Ansatzes lässt sich hier eine weitere Beschleunigung der Außenprüfung erreichen. Hätten die Steuerberaterinnen und Steuerberater frühzeitig Kenntnis von angedachten Prüfungen, wären sie in der Lage, ebenso frühzeitig entsprechende Vorbereitungen zu treffen und die notwendigen Ressourcen zu planen. Hierdurch ließe sich eine deutliche Verbesserung der Prüfungsdurchführung ermöglichen.

Petition: Aus Sicht des DStV können durch eine frühzeitige Information der Steuerberaterinnen und Steuerberater darüber, welche der von Ihnen betreuten Steuerpflichtigen im Prüfungsgeschäftsplan vermerkt sind, weitere Beschleunigungen der Außenprüfung erreicht werden. Der DStV regt deshalb an, zu prüfen, in welcher Art und Weise die Finanzbehörden Steuerberaterinnen und Steuerberatern zeitnah nach Aufstellung oder Aktualisierung des Prüfungsgeschäftsplans informieren können, welche ihrer Mandantinnen und Mandanten in den Prüfungsgeschäftsplan aufgenommen wurden.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Ausführungen berücksichtigen. Für einen weitergehenden fachlichen Austausch stehen wir selbstverständlich sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Dipl. Wirt.-Jur. (FH) Henry Scheel
(Referatsleiter Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
