

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMER
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Anton-Wilhelm-Amo-Straße 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

17. April 2026

Bundesministerium der Finanzen
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per E-Mail:

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung – Außenprüfungsordnung (ApO)

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung – Außenprüfungsordnung (ApO) Stellung nehmen zu können, den Sie uns am 23. März 2026 übermittelt haben.

Das Ziel des Entwurfes, die aktuell geltende Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung – Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) – vom 15. März 2000 zu aktualisieren und an die neuen gesetzlichen Regelungen anzupassen, die u. a. durch das Gesetz zur Um-

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

setzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2730) in der Abgabenordnung verankert wurden, wird von den Unternehmen positiv wahrgenommen.

Dabei ist es zielführend, auch weitergehende Anpassungen vorzunehmen, die insbesondere auf eine Beschleunigung der Außenprüfungen gerichtet sind und die die Zusammenarbeit zwischen den Außenprüfungsstellen der Länder und des BZSt verbessern sollen (kooperativer Ansatz). Zwar stellt die ApO reines Innenrecht dar und entfaltet Bindungswirkung lediglich gegenüber den Finanzbehörden von Bund und Ländern, dennoch ist es für die Unternehmen von besonderem Interesse, dass die Regelungen der ApO eine einheitliche Auslegung der gesetzlichen Vorschriften durch die Finanzbehörden bewirken und hierdurch ein größeres Maß an Rechtssicherheit für die Unternehmen herstellen können.

Unsere Unternehmen begrüßen grundsätzlich alle Maßnahmen, die zu einer Beschleunigung von Außenprüfungen beitragen können. Insbesondere folgende Regelungen sind daher positiv zu sehen:

- Festlegung der zeitnahen Betriebsprüfung als Regelfall, § 2 Abs. 3 ApO-E,
- Ausdrückliche Regelung, dass bei Großbetrieben unter risikoorientiertem Prüfungsansatz von Anschlussprüfungen abgesehen werden kann, § 5 Abs. 1 ApO-E,
- Regelung betreffend Vereinbarungen zum regelmäßigen Austausch mit dem Steuerpflichtigen und verbindlichen Rahmenbedingungen über die Ausgestaltung von Mitwirkungspflichten, § 8 ApO-E,
- Möglichkeit zur elektronischen oder fernmündlichen Schlussbesprechung, § 12 Abs. 2 ApO-E,
- Benennung eines leitenden Konzernprüfers und Zuweisung von organisatorischen und fachlichen Koordinierungsaufgaben, § 15 Abs. 1 ApO-E,
- Pflicht zur Aufstellung verbindlicher Richtlinien unter Einschluss eines Zeitplans zum Ablauf und Zeitpunkts des Abschlusses der Prüfung, § 17 Abs. 1 ApO-E.

Der Referentenentwurf sollte um eine Regelung dahingehend ergänzt werden, dass Prüfungen im Regelfall innerhalb von maximal 12 Monaten abgeschlossen werden. Sollte ein Prüfer hiervon abweichen, sollte eine gesonderte, hinreichende Begründung erfolgen.

DIHK BDI ZDH BDA BdB GDV HDE BGA

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

Den Referentenentwurf kommentieren wir im Detail im beigefügten besonderen Teil der Stellungnahme.

Wir bitten Sie, die Hinweise und Einschätzungen der von uns vertretenen Unternehmen aufzugreifen und bei den weiteren Arbeiten zu berücksichtigen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMER

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Zu § 2: Allgemeine Grundsätze der Außenprüfung

a) Zweck der Außenprüfung ist die Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen. In der Wahrnehmung unserer Unternehmen nehmen jedoch Prüfer oftmals steuererhöhende Sachverhalte in den Fokus ihrer Prüfungstätigkeiten, so dass steuermindernde Sachverhalte mitunter nicht in angemessenem Rahmen geprüft werden. Zwar wird in einem Klammerzusatz auf die Norm des § 199 Abs. 1 AO hingewiesen, nach der der Außenprüfer die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen prüfen muss, jedoch wäre es wünschenswert, wenn dieses Gebot wörtlich klarstellend aufgenommen wird. Dies könnte zu einer größeren Akzeptanz und damit zu einem schnelleren Prüfungsablauf führen.

Petition:

In § 2 Abs. 1 ApO-E sollte klarstellend aufgenommen werden, dass der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowohl eine Prüfung hinsichtlich steuererhöhender als auch steuermindernder Umstände erfordert. Wir schlagen für § 2 Abs. 1 ApO-E folgende Formulierung vor:

„Zweck der Außenprüfung ist die Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen (§ 85 AO). Im Rahmen dieser sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen (§ 199 Abs. 1 AO).“

b) In § 2 Abs. 3 ApO-E wird darauf verwiesen, dass Außenprüfungen „grundsätzlich zeitnah“ erfolgen sollen. Durch das Wort „grundsätzlich“ wird diese Soll-Vorschrift jedoch zusätzlich relativiert und u. U. in das Belieben des Prüfers gestellt. Erforderlich werden daher konkretere Festlegungen hinsichtlich der zeitnahen Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens..

Petition:

Das Wort „grundsätzlich“ sollte gestrichen werden. Vielmehr sollte die Benennung eines festen Zeitrahmens erfolgen. Mit Blick auf die für die Unternehmen erforderliche Rechts- und Planungssicherheit, aber auch die Bereithaltungsdauer von organisatorischen und personellen Ressourcen wäre eine Frist von 12 Monaten nach Abgabe der Steuererklärung angemessen. Zudem sollten die Ausnahmen genau beschrieben werden, in denen vom Grundsatz der zeitnahen Prüfung abgewichen werden kann.

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

c) Generell wird eine grundsätzliche Regelung über die (zeitnahe) Beendigung der Außenprüfung vermisst. In der Praxis kommt es allerdings immer wieder vor, dass Prüfer Prüfungen bei anderen Unternehmen beginnen, bevor sie ihre begonnenen Prüfungen abgeschlossen haben und sich die Prüfungsverfahren über mehrere Jahre hinziehen.

Petition:

Der § 2 ApO-E sollte mithin um den Grundsatz ergänzt werden, dass Prüfungen im Regelfall innerhalb von maximal 12 Monaten abzuschließen sind. Sollte ein Prüfer hiervon abweichen, müsste dies gesondert und hinreichend begründet werden.

d) Gemäß § 2 Abs. 4 Satz 5 ApO-E soll sich die Außenprüfung grundsätzlich auf solche Sachverhalte erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen oder Steuererstattungen oder -vergütungen oder zu sonstigen nicht unbedeutenden steuerlichen Auswirkungen führen können. Die vorgesehene Beschränkung auf diese Fälle wird von unseren Unternehmen als Beitrag zu einer größeren Verfahrenseffizienz positiv beurteilt, sollte jedoch weiter konkretisiert werden. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Wortlaut von § 7 BpO „nicht unbedeutende Gewinnverlagerungen“ nicht in § 2 Abs. 4 Satz 5 ApO-E übernommen wurde. Daraus lässt sich schließen, dass zukünftig andere bzw. weitergehende steuerliche Auswirkungen einbezogen werden sollen.

Petition:

Es sollte eine Konkretisierung der Begrifflichkeiten „endgültige Steuerausfälle oder Steuererstattungen oder -vergütungen“ und „sonstigen nicht unbedeutenden steuerlichen Auswirkungen“ erfolgen.

e) Gemäß § 2 Abs. 4 Satz 2 ApO-E sind bei der Anordnung und der Durchführung einer Außenprüfung die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Zudem hat die Außenprüfung auf das Wesentliche abzustellen. Damit hebt der Entwurf ausdrücklich den risikoorientierten Ansatz der Außenprüfung hervor und betont, dass sowohl Umfang als auch Dauer der Prüfung auf das notwendige Maß zu beschränken ist. Diese Zielsetzung wird von den Unternehmen aufgrund der Beschleunigungswirkung von Außenprüfungen begrüßt.

Petition:

Zur Klarstellung und Vermeidung von erheblichen Ausweitungen der Prüfungsinhalte wäre es wünschenswert, dass diese Grundsätze stärker konkretisiert werden. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf komplexe Projekt-, Baustellen- und Unternehmensstrukturen.

f) Mit der Regelung des Artikels 97 § 38 EGAO wird aktuell eine alternative Prüfungsmethode erprobt. Danach soll es der Finanzverwaltung ermöglicht werden, bei Bestehen eines wirksamen Tax-Compliance-Management-Systems (TaxCMS) Beschränkungen von Art und Umfang der Ermittlungen bei der nächsten Außenprüfung zuzusagen. Der Einsatz von TaxCMS und vergleichbaren präventiven Kontroll- und Überwachungssystemen stellt ein wesentliches Element moderner Steuer-Compliance dar. Die Erprobungsphase läuft bereits seit dem 1. Januar 2023 und soll bis zum 30. April 2029 abgeschlossen sein. Allerdings greift der Entwurf der ApO diese Entwicklungen leider nicht auf.

Angesichts dessen sollten Aussagen der Finanzverwaltung zum konkreten Umgang mit TaxCMS Eingang in die ApO finden. Dies würde nicht nur den präventiven Ansatz der Steuer-Compliance stärken, sondern auch die Ressourcen der Finanzverwaltung gezielt auf risikobehaftete Fälle lenken. Vor allem sollte verbindlich normiert und so herausgestellt werden, dass detaillierte Einzelfallprüfungen künftig zielgerichtet nur noch in jenen Bereichen stattfinden, in denen kein wirksames TaxCMS nachgewiesen werden kann. Dies würde nicht nur die Unternehmen, sondern auch die Finanzverwaltung in regelmäßig sehr aufwändigen Prüfungsgebieten massiv zu entlasten.

Petition:

Die Regelungen des § 2 Abs. 4 ApO-E sollten dahingehend erweitert werden, dass bei Bestehen eines wirksamen TaxCMS die Außenprüfung in den hiervon abgedeckten Themen grundsätzlich gänzlich unterbleibt. Zumindest aber sollte sich eine solche Prüfung auf eine Systemprüfung mit Stichprobenkontrollen oder eine deutlich vereinfachte Prüfung beschränken.

g) Im Entwurf wird allgemein auf den Grundsatz des geringstmöglichen Eingriffs verwiesen, jedoch fehlt eine konkrete Operationalisierung dieses Grundsatzes im Umgang mit Prüfungsanfragen. Hier wären weitergehende Klarstellungen erforderlich, um sowohl ein größeres Maß an Rechtssicherheit zu schaffen als auch um unnötige Reibungsverluste im Prüfungsprozess zu vermeiden.

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

Petitur:

Aus Unternehmenssicht wäre eine ergänzende, klarstellende Aussage dahingehend wünschenswert, dass:

- Prüfungsanfragen sich grundsätzlich auf bereits vorhandene Daten, Aufzeichnungen und Auswertungen beschränken müssen,
- die Anforderung zusätzlicher Sonderauswertungen, Listen oder Rekonstruktionen nur zulässig ist, soweit dies im Einzelfall erforderlich und zumutbar ist,
- pauschale oder sehr weit gefasste Datenanforderungen ohne konkreten Prüfungsbezug zu vermeiden sind.

h) Aufsetzend auf obigen Ausführungen unter Buchst. g sollte in der ApO ferner explizit betont werden, dass digitale Datenzugriffe stets zweckgebunden, eingegrenzt und sachlich gerechtfertigt zu erfolgen haben. Ermittlungen ohne hinreichenden Anfangsverdacht oder ohne sachlich begründeten Prüfungsansatz sind regelmäßig unverhältnismäßig und werfen Bedenken aus datenschutzrechtlichem, wie verfahrensrechtlichem Blickwinkel auf.

Petitur:

In dem Entwurf sollte ausdrücklich klarstellt werden, dass Ermittlungen ohne hinreichenden Anfangsverdacht oder ohne sachlich begründeten Prüfungsansatz unzulässig sind. Dies betrifft insbesondere:

- die Anforderung vollständiger E-Mail-Postfächer einzelner Personen, ganzer Abteilungen oder sogar des gesamten Unternehmens,
- umfassende Datenabzüge ohne vorherige Eingrenzung auf konkrete Prüfungsfragen oder Sachverhalte.

Weitere Ergänzung nach § 4 ApO-E: Fortbestand von zeitnahen Betriebsprüfung

Im vorliegenden Entwurf der ApO wurde das Instrument der „zeitnahen Betriebsprüfung“, welche bislang in § 4a BpO 2000 geregelt ist, nicht mehr aufgegriffen. Gerade diese Regelung erfüllt in der Praxis eine wichtige Funktion und eröffnet flexible Möglichkeiten, durch gegenwartsnahe Prüfungen noch effizientere Prüfungsabläufe zu gestalten. Zeitnahe Prüfungen reduzieren nicht nur den organisatorischen und dokumentarischen Aufwand auf beiden Seiten, sondern stärken auch die zeitliche Nähe zwischen steuerlicher Realität und derer

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

Überprüfung. Damit wird Fehlentwicklungen frühzeitig begegnet, langwierige Klärungsprozesse werden vermieden und Unternehmen erhalten schneller Rechtssicherheit.

Die nun vorgesehene Streichung mit dem Verweis auf bestehende gesetzliche Grundlagen führt zwar formal zu einer einheitlichen Regelung. Faktisch bedeutet sie jedoch einen Verlust an Flexibilität, die gerade in komplexen Unternehmensstrukturen ein entscheidender Erfolgsfaktor für effiziente Prüfungen ist. Das starre Festhalten an ausschließlich gesetzlicher Regelungstiefe blendet aus, dass die Praxis vielfältiger ist als der Regelfall und flexible Lösungen in der Vergangenheit wesentlich zur Entlastung sowohl der Unternehmen als auch der Finanzverwaltung beigetragen haben. Wir sehen die Gefahr einer Rückkehr zu deutlich ressourcenintensiveren, historisch weit zurückreichenden und damit weniger zielgerichteten Prüfungsabläufen.

Petition:

Wir plädieren daher ausdrücklich dafür, den Regelungsinhalt des § 4a BpO als optionale Regelung beizubehalten. Dies würde ein Signal für die Stärkung individuell gestaltbarer innovativerer Außenprüfungen insbesondere mit Blick auf Beschleunigung, Entlastung, Kooperation und Flexibilität bedeuten.

Zu § 5: Umfang der Außenprüfung

a) Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 ApO-E kann bei Großbetrieben und Unternehmen i. S. d. §§ 14 und 20 ApO-E unter bestimmten Voraussetzungen von einer Anschlussprüfung abgesehen werden, wenn diese als nicht sachdienlich oder erforderlich erscheint. Diese Möglichkeit sollte für Konzernbereiche mit einem geprüften und wirksamen TaxCMS von einer reinen Ausnahmeregelung („kann abgesehen werden“) zu einer bindenden Regelerentscheidung („ist abzusehen“) ausgestaltet werden.

Petition:

Die Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 3 ApO-E sollte an die obige Anregung hinsichtlich der Erweiterung des § 2 Abs. 4 ApO-E um TaxCMS anknüpfen und in solchen Fällen einen generellen Verzicht auf Durchführung einer Anschlussprüfung verbindlich bestimmen.

b) In § 5 Abs. 2 ApO-E wird ausgeführt, dass der Prüfungszeitraum „bei anderen Betrieben“ in der Regel nicht mehr als drei zusammenhängende Prüfungszeiträume umfassen soll. Diese Aussage sollte konkretisiert werden.

Petition:

Wünschenswert wäre eine Konkretisierung dahingehend, dass der Prüfungszeitraum nur dann erweitert werden kann, wenn hierdurch ein gewisser zeitlicher Umfang der Außenprüfung nicht überschritten wird. Ansonsten sollten Prüfungen eines Prüfungszeitraumes von drei Jahren abgeschlossen und gegebenenfalls eine Anschlussprüfung der Folgejahre angeordnet werden.

Zu § 6 Anordnung der Außenprüfung

a) Gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 ApO-E wird eine Frist zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung von vier Wochen bei Großbetrieben und zwei Wochen bei allen anderen Betrieben als eine angemessene Frist in Regelfällen festgelegt. Aus Sicht unserer Unternehmen ist eine derartige Differenzierung nicht nachvollziehbar. Dieses gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass gerade kleinere Unternehmen mit wenig personellen und sachlichen Ressourcen und ohne Steuer-/Buchhaltungsexperten einen längeren Zeitraum benötigen, um sich auf eine Außenprüfung vorzubereiten und die erforderlichen Unterlagen für den Prüfer optimal aufzubereiten.

Petition:

Die in § 6 Abs. 5 Satz 2 ApO-E festgelegte angemessene Frist sollte für alle Betriebe einheitlich 4 Wochen betragen.

b) Gemäß § 197 Abs. 2 AO kann der Beginn der Außenprüfung auf Antrag des Betriebs verlegt werden, wenn hierfür wichtige Gründe glaubhaft gemacht werden. In § 6 Abs. 6 ApO-E werden beispielhaft Gründe aufgeführt, die aus Sicht der Finanzverwaltung als wichtige Gründe anerkannt werden sollen. Bei der Entscheidung über den Antrag sollten Aspekte der betrieblichen Realität angemessen berücksichtigt werden.

Petition:

Als wichtiger Grund sollten daher ausdrücklich auch betriebliche Besonderheiten wie kurzfristige Auftragsspitzen und zeitlich begrenzte Verwaltungsressourcen gelten, um unverhältnismäßige organisatorische Belastungen zu vermeiden.

Zu § 7 Ort der Außenprüfung

a) Schon immer gilt die Regelung, dass die Prüfung nach Möglichkeit in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen stattfinden soll. Als Alternative werden in § 7 Abs. 1 ApO-E die Wohnräume oder die Prüfung an Amtsstelle genannt (Letztere nun nicht nur hilfsweise). Andere Prüfungsorte sollen nach dem Entwurfstext nur ausnahmsweise in Betracht kommen.

Warum in diesem Zusammenhang nicht die Steuerkanzlei als regulärer Prüfungsort genannt wird, erschließt sich uns nicht. Diese sollte als regelmäßig geeigneter Ort mitaufgenommen werden. Hierfür spricht insbesondere die gesteigerte Bedeutung der „digitalen“ Betriebsprüfung in der Praxis, wonach der Schwerpunkt in den Zugriffen der Finanzbehörden auf digitale Daten des Steuerpflichtigen gekennzeichnet ist. Daher sollte bei der Auswahl des geeigneten Prüfungsortes berücksichtigt werden, wo die entsprechenden Buchführungsdaten erstellt werden und die fachlich auskunftsfähigen Ansprechpartner für Rückfragen zur Verfügung stehen. Dies wird vielfach, insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen, die Kanzlei des jeweiligen Steuerberaters sein. Dagegen ist die Wohnung eher selten ein geeigneter Prüfungsort, insbesondere, wenn sich diese nicht in unmittelbarer räumlicher Nähe zum Unternehmen befindet, also Geschäft und Wohnung sich nicht in einem Haus befinden.

Petition:

Es wird folgende Formulierung für die Sätze 2 und 3 des § 7 Abs. 1 ApO-E vorgeschlagen:
„Ist ein geeigneter Geschäftsraum nachweislich nicht vorhanden, kann die Außenprüfung in den Räumen der Steuerberaterin oder des Steuerberaters, der oder des Steuerpflichtigen oder an Amtsstelle durchgeführt werden. Ein anderer Prüfungsort kommt nur ausnahmsweise in Betracht.“

b) Gemäß § 7 Abs. 2 ApO-E dürfen Unterlagen, die der Finanzverwaltung in digitaler Form übergeben werden, auf einem „gesicherten Datenverarbeitungssystem“ gespeichert und verarbeitet werden. Mit Blick darauf, dass es sich um besonders sensible Informationen handelt, die einen tiefgreifenden Einblick in Unternehmensinterna ermöglichen, sollte seitens der Finanzverwaltung ein größtmögliches Sicherheitsniveau hinsichtlich der Vertraulichkeit dieser Daten gewährleistet werden.

Petition:

Satz 2 sollte um einen Passus „nach dem aktuellen Stand der Technik besonders gesicherten Datenverarbeitungssystem“ ergänzt werden.

Zu § 8 Rahmenvereinbarungen

a) Durch das DAC-7-Umsetzungsgesetz wurde die Möglichkeit des Abschlusses einer Rahmenvereinbarung geschaffen. Die Einführung von Rahmenvereinbarungen ist grundsätzlich zu begrüßen, da solche Vereinbarungen die Möglichkeit schaffen, Prüfungsabläufe transparent, planbar und effizienter zu gestalten. Daher sollte dem Abschluss von Rahmenvereinbarungen in der Praxis als Instrument eines kooperativen Verfahrensansatzes generell eine größere Bedeutung zugesprochen werden. Dies gilt insbesondere zur Strukturierung komplexer Prüfungen, wie z. B. bei Konzern- und Verbundstrukturen und Großunternehmen. Im Rahmen der Ausübung des Ermessens über die Entscheidung eines Abschlusses von Rahmenvereinbarungen wäre es daher wichtig, dass dem hohen Interesse des Unternehmens an dem Abschluss einer Rahmenvereinbarung ein besonderes Gewicht beigemessen wird (z. B. wenn das Unternehmen den Abschluss einer Rahmenvereinbarung ausdrücklich anregt).

Petition:

Bei Konzernprüfungen i. S. d. §§ 14, 20 ApO-E sollte der Abschluss einer Rahmenvereinbarung zum Regelfall werden. Von diesem Grundsatz sollte nur aus schwerwiegenden Gründen abgewichen werden können (z. B. bei Verdacht einer Steuerstraftat). Die Rahmenvereinbarung sollte dabei zwingend folgende Mindestinhalte umfassen:

- Ablaufplan mit klarem Endzeitpunkt: Festlegung eines verbindlichen Gesamtzeitplans für die Prüfung einschließlich eines definierten Zieldatums für den Abschluss, um offene Prüfungsjahre planbar zu halten.
- Fristen für die Beantwortung von Prüfungsanfragen, und zwar beidseitig – sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung bei Rückmeldungen zu Stellungnahmen.
- Konkrete Meilensteinplanung: Definition messbarer Zwischenziele (z. B. Abschluss einzelner Prüfungsfelder, Zeitpunkt der Schlussbesprechung), an denen beide Seiten den Fortschritt der Prüfung überprüfen können.
- Festlegung der Prüfungsschwerpunkte: frühzeitige Transparenz über die wesentlichen Prüfungsfelder, damit der Konzern Ressourcen gezielt allokiert und Unterlagen proaktiv aufbereiten kann (Abweichung davon nur in Ausnahmefällen).

Ohne diese Mindestinhalte würde die Gefahr bestehen, dass Rahmenvereinbarungen zu unverbindlichen Absichtserklärungen werden und das Beschleunigungsziel der ApO konterkarieren.

b) Gemäß § 8 Abs. 5 Satz 2 ApO-E können von beiden Parteien geschlossene Rahmenvereinbarungen einseitig, ohne Begründung und ohne das Vorliegen bestimmter Voraussetzungen schriftlich gekündigt werden. Dies widerspricht jedoch dem Ziel einer Rahmenvereinbarung, Prüfungsverfahren zu beschleunigen. Gerade weil keine Partei verpflichtet ist, eine Rahmenvereinbarung zu schließen, würde eine in das Belieben einer Partei gestellte nachträgliche Kündigung das intendierte Ziel der Verfahrensbeschleunigung konterkarieren. Vor dem Hintergrund der Regelung des § 200a AO und des Vorliegens eines öffentlich-rechtlichen Vertrages, sollte der Rahmenvereinbarung daher eine größere Bindungswirkung zukommen. Hierzu sollte eine Kündigung der Rahmenvereinbarung durch die Finanzbehörde nur aus wichtigem Grund (z. B. bei nachhaltiger Verletzung der Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen) und unter Angabe des Grundes möglich sein. Diese Gründe sollten in die Vereinbarung aufgenommen werden. Ferner sollte mit der Kündigung eine angemessene Auslauffrist (z. B. vier Wochen analog der Frist des § 200a Satz 4 AO) ausgesprochen werden, in der die Absprachen gültig bleiben.

Petition:

In § 8 Abs. 5 ApO-E sollte eine Ergänzung dahingehend erfolgen, dass eine Kündigung der Rahmenvereinbarung durch die Finanzbehörde nur aus wichtigem Grund möglich ist, der bereits in der Rahmenvereinbarung ausdrücklich genannt werden muss. Die schriftliche Kündigung muss das Vorliegen des Kündigungsgrundes darlegen. Zudem sollte mit der Kündigung eine angemessene Auslauffrist verbunden werden.

Zu § 9 Mitwirkungspflichten und qualifiziertes Mitwirkungsverlangen

Gemäß § 200a Abs. 1 Satz 4 AO ist das qualifizierte Mitwirkungsverlangen innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe durch den Steuerpflichtigen zu erfüllen. Diese Frist kann in begründeten Einzelfällen verlängert werden. Der Entwurf sollte um einen entsprechenden Hinweis klarstellend ergänzt werden.

Petition:

Die Regelung des § 9 ApO-E sollten um einen Absatz 5 ergänzt werden, der ausdrücklich auf die Vorschrift des § 200a Abs. 1 Satz 4 AO verweist. Zudem sollte hervorgehoben werden, dass die Anforderungen an den Umfang des qualifizierten Mitwirkungsverlangens sowie den Umfang desselben die betrieblichen Besonderheiten berücksichtigen und angemessen sein müssen.

Zu § 11 Verdacht einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit

Die zunehmende Digitalisierung der Außenprüfung und die erweiterten Datenzugriffsmöglichkeiten bergen aus Unternehmenssicht das Risiko einer faktischen Vorverlagerung straf- oder bußgeldnaher Situationen. Der Einsatz von Künstlicher Intelligenz (KI) in der Finanzverwaltung ist bereits angelaufen und insbesondere die Datenanalyse wird immer leistungsfähiger. Mit dieser Entwicklung gehen jedoch auch erhebliche Risiken einher. Dazu zählen z. B. „Halluzinationen“ und Fehlinterpretationen von Datenauswertungen durch die KI zu Lasten der Steuerpflichtigen. Daher ist es von gravierender Bedeutung, dass ein verantwortungsvoller Einsatz dieser Technologien erfolgt sowie die Grenzen der Prüfungsinstrumente im Blick bleiben. Dazu zählt auch, dass Feststellungen von „Auffälligkeiten“ vorschnell als Anhaltspunkte für das Vorliegen einer möglichen Straftat oder Ordnungswidrigkeit gewertet werden. Vielmehr bedarf es bei zunehmender Digitalisierung der Außenprüfungen, den erweiterten Datenzugriffsmöglichkeiten sowie den Entwicklungen im Bereich der TaxCMS eines Mindshift hin zu mehr Kooperation und gegenseitigem Vertrauen.

Petition:

Der Entwurf sollte daher deutlicher betonen, dass:

- transparente Datenbereitstellung durch den Steuerpflichtigen,
- offene Systemzugriffe und
- kooperative Mitwirkung

grundsätzlich als entlastende Umstände zu werten sind und nicht zu einer erhöhten Haftungs- oder Kriminalisierungsgefahr führen dürfen.

Zu § 12 Schlussbesprechung

Gemäß § 201 Abs. 1 AO ist über das Ergebnis der Außenprüfung eine Besprechung abzuhalten (Schlussbesprechung), es sei denn, dass sich nach dem Ergebnis der Außenprüfung

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder dass der Steuerpflichtige auf die Besprechung verzichtet. In der unternehmerischen Praxis ist leider festzustellen, dass Prüfer kein Interesse an einer Schlussbesprechung haben und dieses damit begründen, dass „doch schon alles besprochen“ sei. Daher sollte diese Verpflichtung ebenfalls explizit in § 12 ApO-E aufgenommen und darauf hingewiesen werden, dass der Verzicht eine Ausnahme darstellt und – wenn er vom Prüfer ausgeht – schriftlich hinreichend begründet werden müsse.

Petition:

In § 12 ApO-E sollte geregelt werden, dass eine Schlussbesprechung nur dann unterbleiben darf, wenn es entweder keine Prüfungsfeststellungen gibt oder der geprüfte Unternehmer hierauf verzichtet. Ein vom Prüfer initiiertes Verzicht sollte schriftlich hinreichend begründet werden müssen. Ferner sollte an dieser Stelle auch darauf hingewiesen werden, dass möglicherweise eine zweite Schlussbesprechung durchgeführt werden kann, wenn es in der ersten Schlussbesprechung zu keiner Einigung hinsichtlich wichtiger/steuerlich erheblicher Sachverhalte gekommen ist.

Zu § 13 Prüfungsbericht und Auswertung der Prüfungsfeststellungen, Teilprüfungsbericht

Gemäß Absatz 3 Satz 1 des § 13 ApO-E soll – unverändert gegenüber der bisherigen Fassung des § 12 BpO – davon ausgegangen werden, dass Außenprüfungen durch eine „*ergebnislose*“ Prüfung abgeschlossen werden können. Der Terminus „*ergebnislos*“ suggeriert, dass Außenprüfungen eigentlich mit einem Mehrergebnis für den Fiskus ausgehen müssen. Das ist nicht der Fall und sollte deshalb neutraler formuliert werden.

Petition:

Statt von einer „*ergebnislosen*“ Prüfung sollte besser von einer Prüfung „*ohne Beanstandungen*“ oder Ähnlichem gesprochen werden.

Zu § 14 Außenprüfung von Konzernen

Gemäß § 14 Abs. 1 ApO-E soll die Wertgrenze für Konzernprüfungen von 25 auf 50 Millionen EUR angehoben werden.

Angesichts der aktuellen Größenentwicklungen erscheint uns dieser Wert nicht ausreichend.

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

Petition:

Die Wertgrenze sollte nicht nur auf 50 Millionen EUR angehoben werden, sondern auf mindestens 75 Millionen EUR und – bezogen auf das Basisjahr 2025 – eine weitere jährliche Anhebung auf Basis der Verbraucherpreise vorsehen.

Zu § 15 Leitung der Konzernprüfung

Die Stärkung der Rolle des leitenden Konzernprüfers und die verbesserte Koordination zwischen Landesfinanzbehörden und dem BZSt betrachten unsere Unternehmen grundsätzlich positiv.

Petition:

Zugleich sollte aus unserer Sicht sichergestellt werden, dass die erweiterte Koordination nicht zu einer faktischen Ausweitung von Prüfungsumfang oder -dauer führt, sondern tatsächlich zur angestrebten Beschleunigung beiträgt.

Zu § 17 Außenprüfung von Konzernen

Wir begrüßen, dass die Richtlinien zur Durchführung der Konzernprüfung künftig auch einen Zeitplan für den Ablauf der Außenprüfung und den Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung vorsehen sollen. Das Ziel einer Beschleunigung der Außenprüfung kann jedoch nur dann erreicht werden, wenn auch die Steuerpflichtigen in die Lage versetzt werden, frühzeitig eine Ressourcenplanung durchzuführen.

Petition:

Im Rahmen des § 17 ApO-E sollte eine Regelung zur Information und Einbindung des Steuerpflichtigen im Hinblick auf den zu erstellen Zeitplan eingefügt werden. Der Wortlaut könnte dabei z. B. wie folgt lauten: *„Ein erstellter Zeitplan soll dem Steuerpflichtigen frühzeitig bekannt gegeben werden, wenn der Prüfungszweck hierdurch nicht gefährdet wird. Dem Steuerpflichtigen soll die Möglichkeit einer Stellungnahme zum Zeitplan eingeräumt werden.“*

Zu § 26 Verfahren bei Meinungsverschiedenheiten

Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung
– Außenprüfungsordnung (ApO)

Mit Blick auf die Verantwortlichkeiten hinsichtlich des Prüfungsverfahrens sollte eine klare und eindeutige Kompetenzzuweisung erfolgen, um Unstimmigkeiten zwischen Landesfinanzverwaltung und Bundesbetriebsprüfung bei Sachverhaltsentscheidungen zu vermeiden. Mit Blick auf die grundgesetzliche Zuweisung der Durchführungskompetenz zu den Ländern sollte diese bei der Landesfinanzverwaltung liegen.

Petitur:

Es sollte eine entsprechende Klarstellung im Kontext mit § 26 ApO-E erfolgen, dass im Zweifel die Finanzbehörde des Landes entscheidet.

Zu § 28 Prüferausweis

Gemäß § 28 Satz 2 Nummer 3 ApO-E hat der Prüferausweis nur den Familiennamen der prüfenden Person zu enthalten. Der Verzicht auf den Vornamen aus Datenschutzgründen (wie es in der Begründung heißt) ist für uns nicht nachvollziehbar. Vielmehr soll sich die prüfende Person gerade mit dem Ausweis gegenüber dem Unternehmer legitimieren und muss hierdurch eindeutig identifizierbar sein. Dabei geht es um den Schutz des Steuerpflichtigen, der wissen muss, dass er es mit der beauftragten prüfenden Person zu tun hat, der er Zugang zu den Unternehmensdaten einräumt. Leider haben sich mitunter nicht autorisierte Personen mit Fake-Identitäten Zugang zu Unternehmen erschlichen.

Petitur:

§ 28 Satz 2 Nummer 3 ApO-E sollte um den Vornamen ergänzt werden.