

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
11016 Berlin



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

## E-Mail

### Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Gs/Gr  
Tel.: +49 30 240087-60  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

17. April 2026

## Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung – Außenprüfungsordnung

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung – Außenprüfungsordnung (ApO-E).

Der Entwurf verfolgt das Ziel, die bisherige Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) an die zwischenzeitlichen gesetzlichen Änderungen anzupassen und Elemente zur Beschleunigung der Prüfungspraxis und einen kooperativen Ansatz zu verankern. Die mit dem Entwurf verfolgte Modernisierung der Außenprüfung ist im Grundsatz zu begrüßen. Positiv hervorzuheben sind insbesondere die stärkere Strukturierung des Verfahrens, die Betonung einer zeitnahen Durchführung, die vorgesehene Fokussierung auf wesentliche Prüfungsfelder sowie die Möglichkeit, die Zusammenarbeit durch Rahmenvereinbarungen verbindlicher auszugestalten.

Gleichwohl sehen wir in einzelnen Punkten Nachbesserungsbedarf. Der Entwurf ist in seiner derzeitigen Fassung zu stark auf eine Beschleunigung durch erhöhte Mitwirkungsanforderungen auf Seiten der Steuerpflichtigen ausgerichtet, ohne die Finanzverwaltung in gleichem Maße durch verbindliche verfahrensrechtliche Vorgaben zu binden.

Vor diesem Hintergrund regen wir an, den Entwurf in Bezug auf die in der beigefügten Stellungnahme aufgeführten Aspekte zu ergänzen und stehen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz  
Abteilungsleiter

i. A. Oliver Glückselig  
Referatsleiter

## Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum  
Referentenentwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift  
für die Außenprüfung – Außenprüfungsordnung**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

17. April 2026

## **Zu § 4a BpO 2000 – Zeitnahe Betriebsprüfung**

§ 4a BpO 2000 enthielt eine eigenständige Regelung zur zeitnahen Betriebsprüfung, die es der Finanzverwaltung ermöglichte, besonders gegenwartsnahe Prüfungszeiträume zu prüfen. Die Regelung ermöglichte beschleunigte Prüfungen und frühere Rechtssicherheit, beides Merkmale einer modernen und ressourcenschonenden Außenprüfung, die sowohl der Finanzverwaltung als auch dem Steuerpflichtigen nutzt. Der ApO-E streicht diese Vorschrift ersatzlos mit der Begründung, dass nun generell zeitnahe Prüfungen angestrebt würden (§ 2 Abs. 3 ApO-E).

§ 4a BpO 2000 hatte eine konkrete materiell-rechtliche Wirkung. Das Streben nach Zeitnähe in § 2 Abs. 3 ApO-E mit der Formulierung „grundsätzlich“ hingegen begründet keinen ausdrücklichen Anspruch des Steuerpflichtigen auf Durchführung einer zeitnahen Prüfung.

Die Streichung verstärkt Asymmetrien: Während die Finanzverwaltung künftig auch sehr alte Zeiträume (die Ablaufhemmung beträgt nach § 171 Abs. 4 Satz 3 AO 5 Jahre) prüfen kann, kann der Steuerpflichtige nicht mehr auf eine zeitnahe Betriebsprüfung drängen.

### **Petitum:**

Wir fordern daher, einen Anspruch auf Durchführung einer zeitnahen Außenprüfung zu erhalten.

## **Zu § 6 ApO-E – Anordnung der Außenprüfung**

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

§ 6 Abs. 3 ApO-E ermöglicht die formlose Mitteilung der beabsichtigten Prüfungsschwerpunkte, wenn der Steuerpflichtige vorab Unterlagen vorgelegt hat (§ 197 Abs. 4 AO). Die Mitteilung kann mündlich im Eröffnungsgespräch erfolgen.

Die formlose Möglichkeit, Prüfungsschwerpunkte zu Beginn der Prüfung zu kommunizieren, ist ein sinnvolles Instrument einer kooperativen Außenprüfung. Die Kenntnis der Prüfungsschwerpunkte ist gerade für steuerlich beratene Steuerpflichtige und solche mit einem Steuerkontrollsystem wesentlich. Sie ermöglicht die gezielte Bereitstellung relevanter Unterlagen, eine effiziente Zusammenarbeit zwischen Steuerpflichtigen, Berater und Prüfer sowie eine schnellere Abwicklung der Prüfung im beiderseitigen Interesse.

§ 199 Abs. 2 Satz 3 AO ermöglicht der Finanzbehörde aber bereits heute, im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen, Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO verbindlich festzulegen. Eine explizit vorgesehene schriftliche Benennung von Prüfungsschwerpunkten wäre das ideale Kernstück einer solchen Rahmenvereinbarung und würde zugleich die Voraussetzungen schaffen, um später auf ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO) zu verzichten. In der Praxis sind solche schriftlichen Vereinbarungen gem. § 199 Abs. 2 Satz 3 AO bereits heute üblich und sollten daher auch in der ApO Verankerung finden.

### **Petitum:**

In § 6 Abs. 3 ApO-E sollte eine Regelung aufgenommen werden, dass der Steuerpflichtige auf Antrag Anspruch auf schriftliche Benennung der Prüfungsschwerpunkte hat, wenn er Unterlagen nach § 197 Abs. 3 AO vorgelegt. Dies dient als Grundlage für den Abschluss einer Rahmenvereinbarung i. S. d. § 199 Abs. 2 Satz 3 AO.

### **Zu § 7 ApO-E – Ort der Außenprüfung**

Die in § 7 ApO-E vorgesehene Aufgabe der bislang in § 6 BpO enthaltenen Nachrangigkeit der Prüfung an Amtsstelle gegenüber einer Prüfung in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen ist grundsätzlich zu begrüßen. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass Außenprüfungen in der Praxis bereits seit längerer Zeit vielfach nicht mehr in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen, sondern an der Amtsstelle oder in anderer Form außerhalb des Betriebs durchgeführt werden. Eine Durchführung in den Wohnräumen des Steuerpflichtigen dürfte heute weitgehend nur noch theoretische Bedeutung haben.

Der Entwurf bildet die tatsächliche Entwicklung der Prüfungspraxis allerdings noch nicht hinreichend ab. In der Praxis erfolgen Außenprüfungen zunehmend digital, vielfach auf Grundlage elektronischer Unterlagen und Datenzugriffe, ohne dass Papierbelege noch eine nennenswerte Rolle spielen. Hinzu kommt, dass Prüfungen faktisch nicht selten im Homeoffice der Prüferinnen und Prüfer vorbereitet oder durchgeführt werden. § 7 ApO-E sollte deshalb ausdrücklich an die Bedingungen moderner, digital geprägter Außenprüfungen angepasst werden.

Gleichzeitig sollte der Grundsatz, dass sich die prüfende Person ein eigenes Bild vom Betrieb verschafft, nicht aufgegeben werden. Gerade im produzierenden Gewerbe, im Handel und in sonstigen betriebs- und prozessgeprägten Branchen ist die Betriebsbesichtigung von erheblicher Bedeutung, um die tatsächlichen wirtschaftlichen Abläufe, Organisationsstrukturen und innerbetrieblichen Prozesse zutreffend einordnen zu können. In der Praxis besteht die Gefahr, dass an die Stelle einer Außenprüfung zunehmend eine bloße Akten- oder Datenprüfung tritt. Dieser Entwicklung sollte nicht Vorschub geleistet werden.

Der Grundsatz „Prüfung im Betrieb“ sollte daher weiterhin leitend bleiben. Für die Wahl alternativer Prüfungsorte sollte jedoch stärker auf die tatsächlichen Arbeitsabläufe in der Buchführungspraxis abgestellt werden. Maßgeblich ist regelmäßig weniger die Frage, ob ein geeigneter Raum beim Steuerpflichtigen vorhanden ist, sondern vielmehr, wo die Buchhaltung erstellt wird und wo eine fachlich auskunftsfähige Ansprechperson für Rückfragen zur Verfügung steht. Dies ist insbesondere im KMU-Bereich häufig der Ort der Steuerberaterkanzlei.

Es ist nicht nachvollziehbar, warum die Prüfung beim Steuerberater zwar in der Begründung des Entwurfs („anderer Prüfungsort“) erwähnt wird, im Normtext aber als Ausnahmefall eingestuft ist. Würde die Kanzlei des Steuerberaters als gleichrangige reguläre Alternative zu

Geschäftsräumen und Amtsstelle genannt, würde dies der bereits heute gelebten Praxis gerecht und den Eingriff in die Sphäre des Steuerpflichtigen mindern.

**Petitum:**

§ 7 ApO-E sollte ergänzt und präzisiert werden. Die Prüfung in den Räumen des steuerlichen Beraters sollte als praxismgerechter alternativer Prüfungsort ausdrücklich benannt werden und damit die tatsächliche Prüfungspraxis deutlich besser abbilden als die derzeitige offene Formulierung eines „anderen Prüfungsorts“.

Zudem sollte die digitale Außenprüfung ausdrücklich geregelt werden. Es sollte klargestellt werden, dass digitale Prüfungen ortsunabhängig durchgeführt werden können, sofern Datenschutz, Datensicherheit, geordnete Kommunikation und ein verlässlicher Ansprechpartner auf Seiten des Steuerpflichtigen bzw. seines Beraters sichergestellt sind. Dabei sollte auch berücksichtigt werden, dass digitale Prüfungshandlungen tatsächlich häufig aus dem Homeoffice der Prüferin oder des Prüfers erfolgen.

**Zu § 8 ApO-E – Rahmenvereinbarungen****Zu § 8 Abs. 4 – Beispielhafte Aufzählung für Inhalte der Rahmenvereinbarung**

Gemäß § 199 Abs. 2 Satz 2 AO können im Rahmen der Außenprüfung Vereinbarungen zu regelmäßigen Gesprächen über festgestellte Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen getroffen werden (siehe dazu auch oben zu § 6 ApO-E). Die Zwischenbesprechungen können insbesondere in KMU zur Verbesserung des Prüfungsklimas genutzt werden, indem mehr gegenseitiges Verständnis erzeugt wird. § 199 Abs. 2 Satz 3 AO ermöglicht ausdrücklich die verbindliche Festlegung von Rahmenbedingungen für die Mitwirkung. Einem kooperativen Ansatz folgend bietet § 199 Abs. 2 AO einen Rahmen, um die Compliance-Struktur in den Unternehmen anhand von konkret festgestellten Sachverhalten zu überprüfen und in einem transparenten Verfahren zu optimieren. Zudem können Meilensteine festgelegt, Prüfungserleichterungen z. B. in Form eines teilweisen Mitwirkungsverzichts in einer laufenden Prüfung gewährt und Außenprüfungen damit zeitnäher abgeschlossen werden. Der gesetzliche Rahmen sollte daher gezielt für das gegenseitige Verständnis in Bezug auf die Compliance-Struktur in kleineren Unternehmen genutzt werden.

Die vom Gesetzgeber explizit vorgesehene Möglichkeit, die Rahmenbedingungen der Mitwirkung nach § 200 AO festzulegen, kann auch zur Vereinbarung einer Systemprüfung über die o. g. (Teil-)Prozesse genutzt werden. Werden bei der Systemprüfung keine Sachverhalte festgestellt, kann als steuerliche Folge die Ordnungsmäßigkeit des Prozesses angenommen werden. So kann auf Basis der schon bestehenden Rechtslage eine Systemprüfung auch in KMU zu einer effizienten und ressourcenschonenden Prüfung für beide Seiten – Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen – beitragen.

Es ist daher ausdrücklich zu begrüßen, dass § 8 Abs. 2 und 4 ApO-E beispielhaft Regelungsinhalte für die Vereinbarung wie Mitwirkungsmodalitäten, Fristen, Kommunikationswege, Besprechungen, technische Voraussetzungen, Prüfungsschwerpunkte und das Aussparen bestimmter Prüfungsfelder vorsieht.

Es sollte ergänzend ein gemeinsam geschätzter Zeithorizont für die Prüfung, die Absicht eines Teil- Außenprüfungsberichts für konkret zu benennende Punkte und die Absicht einer verbindlichen Zusage gem. § 204 AO im Zusammenhang mit der Außenprüfung aufgenommen werden. So können diese Aspekte rechtzeitig gemeinsam in den Blick genommen und konkretisiert werden.

**Petitum:**

§ 8 Abs. 4 ApO-E sollte wie folgt ergänzt werden:

„ ...

1. Festlegung eines Ablaufplans und Zeithorizonts für die Prüfung,

10. die erklärte Absicht eines Teil-Außenprüfungsberichts für konkret zu benennende Prüfungsfelder,

11. die erklärte Absicht einer verbindlichen Zusage im Zusammenhang mit der Außenprüfung gem. § 204 AO.“

**Zu § 8 Abs. 5 ApO-E – Kündigung der Rahmenvereinbarung**

Die Finanzbehörde sollte die Vereinbarung nicht einseitig ohne Vorliegen eines wichtigen Grundes schriftlich kündigen können. Die Gründe für die Kündigung müssen von der Finanzverwaltung dargelegt werden. § 8 Abs. 5 könnte zudem ergänzend klarstellen, dass die Vereinbarung nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen über die gesetzlichen Anforderungen der AO hinausgehen darf.

**Petitum:**

§ 8 Abs. 5 Satz 2 und 3 ApO-E sollte lauten:

„Die Rahmenvereinbarung kann von der Finanzbehörde nur bei Vorliegen eines wichtigen Grundes einseitig gekündigt werden. Die Rahmenvereinbarung darf zu Lasten des Steuerpflichtigen nicht über die gesetzlichen Anforderungen der Abgabenordnung hinausgehen.“

### **Zu § 8 Abs. 6 ApO-E – neu – Bindung an die Rahmenvereinbarung bei Prüferwechsel**

Klargestellt werden könnte in einem neuen § 8 Abs. 6 ApO-E zudem, dass die Rahmenvereinbarung auch dann die Betriebsprüfungsstelle bindet, wenn es zu einem Prüferwechsel kommt.

#### **Petitum:**

§ 8 Abs. 6 ApO-E könnte beispielsweise lauten:

„Die Rahmenvereinbarung bindet die Betriebsprüfungsstelle auch dann, wenn ein Prüferwechsel stattfindet.“

### **Zu § 11 ApO-E – Verdacht einer Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit**

§ 11 ApO-E übernimmt im Grundsatz die bereits aus § 10 BpO bekannte Trennung zwischen steuerlichem Prüfungsverfahren und strafrechtlichem Verfahren und betont zutreffend, dass bei zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für eine Straftat die zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten ist. Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, dürfen Ermittlungen zu dem betroffenen Sachverhalt bei ihm zur Vermeidung von Beweisverwertungsverboten grundsätzlich erst fortgesetzt werden, wenn ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist. Diese Grundentscheidung ist aus rechtsstaatlicher Sicht ausdrücklich zu begrüßen. Sie dient dem Schutz des Steuerpflichtigen vor einer Vermischung von steuerlichem Mitwirkungsverfahren und strafprozessualen Zwangsverbot.

Aus Sicht der Praxis bleibt die Vorschrift jedoch unzureichend. Nach Praxiserfahrungen wird ein strafrechtlicher Verdacht im Rahmen laufender Außenprüfungen nicht selten zunächst intern dokumentiert und an die Bußgeld- und Strafsachenstelle weitergegeben, ohne dass zeitnah eine Entscheidung über die Einleitung eines Strafverfahrens erfolgt. Die Außenprüfung wird in diesen Fällen teilweise zunächst weitergeführt und im Prüfungsbericht lediglich darauf hingewiesen, dass die strafrechtliche Würdigung einem gesonderten Verfahren vorbehalten bleibe.

Ein solches Vorgehen steht in einem Spannungsverhältnis zu dem in § 11 ApO-E angelegten Schutzgedanken. Denn wenn der Prüfende bereits zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat annimmt und den Sachverhalt an die zuständige Strafsachenstelle meldet, besteht die Gefahr, dass im steuerlichen Verfahren weiterhin Mitwirkung verlangt und verwertet wird, obwohl der Sachverhalt materiell bereits strafrechtliche Relevanz hat. Der Schutz des § 393 Abs. 1 AO liefe in solchen Fällen praktisch leer, wenn die Einleitung des Strafverfahrens allein durch verzögerte interne Bearbeitung hinausgeschoben wird.

Gerade hierin liegt eine wesentliche Regelungslücke des § 11 ApO-E: Die Vorschrift regelt nicht hinreichend klar, wie sich die prüfende Person zu verhalten hat, wenn sie den strafrechtlichen Verdacht an die zuständige Stelle abgegeben hat, diese aber nicht zeitnah reagiert oder die Entscheidung über die Einleitung des Strafverfahrens erst erheblich später trifft. Aus rechtsstaatlicher Sicht erscheint es nicht sachgerecht, wenn sich die Außenprüfung ihrer

Verantwortung bereits dadurch entziehen kann, dass ein Verdacht lediglich weitergeleitet wird, ohne dass dies für den weiteren Ablauf der Prüfung unmittelbare Konsequenzen hat. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass der Steuerpflichtige über einen längeren Zeitraum im steuerlichen Verfahren weiterhin zur Mitwirkung angehalten wird, obwohl aus Sicht der Finanzverwaltung bereits ein strafrechtlich relevanter Anfangsverdacht im Raum steht.

**Petitum:**

Für ein faires und rechtssicheres Verfahren sollte deshalb klargestellt werden, dass zwischen der Mitteilung des strafrechtlichen Verdachts an die Bußgeld- und Strafsachenstelle und deren Entscheidung über die Einleitung des Strafverfahrens jedenfalls hinsichtlich des betroffenen Sachverhalts keine weitere mitwirkungsbezogene Sachverhaltsaufklärung gegenüber dem Steuerpflichtigen erfolgen darf. Zumindest sollte die Außenprüfung insoweit ruhen, bis die zuständige Stelle über das weitere strafverfahrensrechtliche Vorgehen entschieden hat. Eine solche Klarstellung wäre nicht nur aus Gründen des Schutzes des Steuerpflichtigen geboten, sondern auch im Interesse der Verfahrenssicherheit der Finanzverwaltung selbst. Sie würde das Risiko späterer Streitigkeiten über Beweisverwertungsverbote, Belehrungsmängel und die unzulässige Vermischung von Besteuerungs- und Strafverfahren deutlich reduzieren.