

Die steuerliche Außenprüfung bei großen Gesellschaften

*Rechtsgrundlagen, Verwaltungsanweisungen, Prüferorganisation,
Verwaltungsakte, Mitwirkungspflichten und praktische Verfahrensführung
Arbeitsbericht für die steuerrechtliche Beratungspraxis*

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Stand: 20. Mai 2026

Inhalt

1. Auftrag, Adressat und Arbeitsergebnis	4
1.1 Gegenstand der Darstellung	4
1.2 Zusammenfassung der Kernaussagen	4
2. Rechtsrahmen und Verwaltungsanweisungen	6
2.1 Abgabenordnung als Verfahrensrahmen	6
2.2 Betriebsprüfungsordnung, AEAO und BMF-Schreiben	7
2.3 Entwurf einer neuen Außenprüfungsordnung	8
3.1 Großbetrieb, Konzernprüfung und Zuständigkeit	9
3.2 Prüfungs-Geschäftsplan und interne Risikosteuerung	9
3.3 Steuerverwaltungsakten und Prüfungsakten	10
4. Steuerverwaltungsakte im Prüfungsverfahren	11
4.1 Prüfungsanordnung, Beginn, Ort und Umfang	11
4.2 Mitwirkungsverlangen, qualifiziertes Mitwirkungsverlangen und Datenzugriff	11
4.3 Prüfungsbericht, Bescheidauswertung und Rechtsschutz	12
5. Äußerer Ablauf einer Konzernbetriebsprüfung	13
5.1 Vorbereitungsphase bis zur Eröffnungsbesprechung	13
5.2 Laufende Prüfung, Datenanalyse und Fachprüferabstimmung	13
5.3 Schlussphase, Bericht und Bescheide	14
Prüferteam, Rollen und Kompetenzen	15
6.1 Prüfungsleitung, Sachgebietsleitung und Hauptprüfer	15
6.2 Bundesbetriebsprüfung des BZSt	15
6.3 Auslandsbetriebsprüfer und Verrechnungspreisprüfer	15
6.4 Umsatzsteuer-Sonderprüfer und Umsatzsteuerfachprüfer	16
6.5 IT-, Datenzugriffs- und Systemprüfer	16
6.6 Bankenfachprüfer	17
6.7 Schnittstelle zu BuStra und Steuerfahndung	17
7. Pflichten und Rechte des Steuerpflichtigen	19
7.1 Allgemeine Mitwirkungspflichten	19
7.2 Digitale Mitwirkung und Datenbereitstellung	19
7.3 Auslands- und Verrechnungspreisdokumentation	20
7.4 Grenzen der Mitwirkung und strafrechtliche Selbstbelastung	20
8. § 1 AStG als materielles Prüfprogramm	22
8.1 Systematische Einordnung	22

8.2 Typischer Prüfungsablauf bei Verrechnungspreisen	22
8.3 Praktische Prüffelder im börsennotierten Konzern	23
9. Umsatzsteuerprüfung im Konzern.....	24
9.1 Prüfungsgegenstände und Datenquellen	24
9.2 Umsatzsteuer-Sonderprüfung während oder neben der Konzernprüfung.....	24
10. Zwischenberichte, Prüfungsnotizen und Issue Papers	26
10.1 Rechtsqualität und Bindungswirkung	26
10.2 Praktische Funktion für Verfahrenssteuerung und Streitvermeidung	26
11. Tatsächliche Verständigung während der Außenprüfung.....	27
11.1 Zulässigkeit und Grenzen	27
11.2 Form, Zuständigkeit und Dokumentation	27
12. Steuerstrafrechtlicher Verdacht während der Prüfung	28
12.1 Schwelle der Unterrichtung der BuStra	28
12.2 Unterbrechung des betroffenen Prüfungsteils	28
13. Abschluss, Prüfungsbericht und Folgeverfahren	30
13.1 Schlussbesprechung	30
13.2 Prüfungsbericht und Änderungsbescheide	30
13.3 Verbindliche Zusage und Folgeprüfung	30
14. Praxisleitfaden für die Begleitung der Prüfung.....	32

1. Auftrag, Adressat und Arbeitsergebnis

1.1 Gegenstand der Darstellung

Gegenstand dieses Berichts ist der praktische und rechtliche Ablauf einer steuerlichen Außenprüfung bei großen u.a. börsennotierten Aktiengesellschaften. Gemeint sind insbesondere Konzernmuttergesellschaften und wesentliche inländische Konzerngesellschaften, die wegen ihrer Größenklasse, ihrer Konzernstruktur, ihrer internationalen Geschäftsbeziehungen, ihrer Umsatzsteuerprozesse und ihrer Kapitalmarktnähe typischerweise durch die Groß- und Konzernbetriebsprüfung geprüft werden. Die Börsennotierung ist dabei nicht der eigentliche gesetzliche Anknüpfungspunkt; sie wirkt aber praktisch als Indikator für Komplexität, Organisationsgrad, Rechnungslegungsdichte, internationale Verflechtung und Prüfungsrisiko.

Die Darstellung folgt bewusst nicht nur den materiell-rechtlichen Streitfeldern, sondern dem äußeren Verfahrensablauf. Beschrieben werden daher die Prüfungsanordnung, die Steuerverwaltungsakte, die Prüfungsakten, die Teamstruktur der Finanzverwaltung, die Einbindung von Bundesbetriebsprüfung, Auslandsbetriebsprüfung, Verrechnungspreisprüfung, Umsatzsteuer-Sonderprüfung, IT-Prüfung und Bankenfachprüfung sowie die Rechtsqualität von Zwischenberichten, tatsächlichen Verständigungen und strafrechtlichen Verdachtslagen.

Die Darstellung legt die im Mai 2026 öffentlich zugänglichen Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen zugrunde. Maßgeblich sind insbesondere §§ 193 bis 203a AO, die BpO 2000, der Anwendungserlass zur Abgabenordnung, einschlägige BMF-Schreiben zu Datenzugriff, digitalen Prüfungsmethoden und Verrechnungspreisen sowie die gleichlautenden Verwaltungsanweisungen zur tatsächlichen Verständigung und zu § 10 BpO.¹²

1.2 Zusammenfassung der Kernaussagen

Bei einer großen Prüfungspflichtigen ist die Außenprüfung regelmäßig ein mehrjähriges Verwaltungsprojekt. Sie beginnt nach außen mit einer Prüfungsanordnung, wird aber behördenintern durch Prüfungs-Geschäftspläne, Risiko- und Brancheninformationen, Vorprüfungsfeststellungen, Datenanalysen und Konzernkoordination vorbereitet. Die Finanzverwaltung prüft nicht nur eine Steuerart, sondern regelmäßig ein Bündel aus Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Kapitalertragsteuer- und Quellensteuerfragen, Lohnsteuer-Schnittstellen, internationalen Verrechnungspreisen und besonderen Branchenthemen.

Die Prüfung ist arbeitsteilig. Neben dem Hauptprüfer oder Prüfungsleiter treten die Sachgebietsleitung, Fachprüfer, IT- und Datenzugriffsprüfer, Umsatzsteuer-Sonderprüfer, Auslandsbetriebsprüfer, Verrechnungspreisprüfer und bei Bankfällen spezialisierte Bankenfachprüfer. In bedeutenden oder internationalen Fällen wirkt das Bundeszentralamt für Steuern über die Bundesbetriebsprüfung mit. Das BZSt nimmt nicht lediglich beobachtend teil, sondern übernimmt regelmäßig geschlossene Prüfungsfelder und entwirft hierfür Berichtsteile.³

1§ 193 AO in der Fassung des amtlichen AO-Handbuchs 2025; dazu AEAO zu § 193 AO: Die Außenprüfung dient der Ermittlung der steuerlich erheblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse.

2Betriebsprüfungsordnung 2000 (BpO 2000), §§ 1 und 2: Anwendungsbereich, besondere Außenprüfungen, Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Verhältnismäßigkeit der Prüfung.

3BpO 2000, §§ 20 bis 22: Mitwirkung des Bundeszentralamts für Steuern an Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden; Übernahme geschlossener Prüfungsfelder und Berichtsentwurf durch den Bundesbetriebsprüfer.

Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung verpflichtet, aber nicht rechtlos. Er muss Auskünfte erteilen, Unterlagen vorlegen, Erläuterungen geben, digitale Daten bereitstellen und die Prüfung durch Auskunftspersonen, Arbeitsplätze und Hilfsmittel unterstützen. Gleichzeitig muss die Prüfung verhältnismäßig bleiben, der Prüfungsumfang wird durch die Prüfungsanordnung bestimmt, und der Steuerpflichtige kann gegen selbständig regelnde Prüfungsverwaltungsakte Rechtsschutz suchen.⁴⁵

§ 1 AStG ist in der Außenprüfung kein bloßer Einzelkorrekturtatbestand, sondern bildet für internationale Konzernbeziehungen faktisch ein materielles Prüfprogramm. Die Finanzverwaltung prüft die Existenz grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen, die zutreffende Funktions- und Risikoanalyse, die Vergleichbarkeit, die Verrechnungspreismethode, die Bandbreite fremdüblicher Ergebnisse, die Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO und die steuerliche Korrekturfolge.⁶⁷

Zwischenberichte und Issue Papers sind in der Regel keine Verwaltungsakte und entfalten als solche keine Bindungswirkung. Sie haben jedoch erhebliche praktische Bedeutung, weil sie die Linie der Prüfung, die tatsächlichen Annahmen, die Beweiswürdigung und die Rechtsauffassung der Prüfer dokumentieren. Eine tatsächliche Verständigung kann während der Außenprüfung getroffen werden, soweit sie eine schwierige Sachverhaltsfrage betrifft und keine unzulässige Verständigung über eine Rechtsfrage darstellt.⁸

Bei zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit ist nicht zwingend die gesamte Außenprüfung abzubrechen. Der betroffene Sachverhalt darf aber nicht im normalen Besteuerungsverfahren weiterermittelt werden, bevor die Bußgeld- und Strafsachenstelle unterrichtet und der Steuerpflichtige bei gegen ihn gerichtetem Verdacht über die Einleitung des Strafverfahrens sowie seine Rechte belehrt worden ist.⁹¹⁰

4§ 200 AO; AEAO zu § 200 AO. Danach bestehen Auskunfts-, Vorlage-, Erläuterungs- und Unterstützungspflichten, einschließlich Unterstützung beim Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO.

5§ 196 AO; AEAO zu § 196 AO: Prüfungsanordnung, Prüfungsbeginn und Prüfungsort sind selbständig anfechtbare Verwaltungsakte, während die bloße Prüferbestimmung grundsätzlich nicht selbständig angefochten wird.

6BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2024, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024, „Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG“.

7Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung und § 90 Abs. 3 AO; sie konkretisieren die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation zu grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen.

8Gleichlautende Erlasse zur tatsächlichen Verständigung, amtlich wiedergegeben im AO-Handbuch, Anhang 19: tatsächliche Verständigungen betreffen schwierige Sachverhaltsfragen, nicht Rechtsfragen.

9BpO 2000, § 10: Mitteilungspflichten bei zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit.

10BMF/gleichlautende Länderhinweise vom 31. August 2009, Anwendungsfragen zu § 10 BpO: Abgrenzung von bloßen Verprobungsauffälligkeiten und zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten.

2. Rechtsrahmen und Verwaltungsanweisungen

2.1 Abgabenordnung als Verfahrensrahmen

Die Außenprüfung ist verfahrensrechtlich im Vierten Teil der AO verankert. Für große Aktiengesellschaften ist § 193 Abs. 1 AO der zentrale Zulässigkeitstatbestand, weil sie gewerblich tätig sind und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Die Vorschrift erlaubt die Außenprüfung bei Steuerpflichtigen, die einen gewerblichen Betrieb unterhalten oder die weiteren dort genannten Einkünfte beziehen. Der Anwendungsbereich wird nicht durch die Börsennotierung eröffnet, sondern durch die steuerliche Betriebs- und Einkunftsstruktur.¹¹

Die Prüfungsanordnung nach § 196 AO ist der zentrale verfahrenseinleitende Verwaltungsakt. Sie legt fest, welche Steuerarten, Besteuerungszeiträume und gegebenenfalls welche besonderen Sachverhalte geprüft werden. Der Steuerpflichtige muss aus der Prüfungsanordnung erkennen können, welche Reichweite der Eingriff hat. Eine bloß faktische Erweiterung der Prüfung ohne hinreichende verfahrensrechtliche Grundlage ist deshalb nicht ordnungsgemäß; eine Erweiterung bedarf grundsätzlich einer ergänzenden Prüfungsanordnung.¹²

§ 197 AO regelt die Bekanntgabe des Prüfungsbeginns und die Möglichkeit, schon vor Prüfungsbeginn Unterlagen anzufordern. Seit der Modernisierung der Außenprüfung ist besonders bedeutsam, dass mit der Prüfungsanordnung bereits die Vorlage von aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtigen Unterlagen verlangt werden kann. Sind die Unterlagen elektronisch erstellt worden, sind sie regelmäßig in maschinell auswertbarer Form zu übertragen.¹³

§ 198 AO betrifft den tatsächlichen Beginn der Prüfung. Der Prüfer hat sich bei Erscheinen unverzüglich auszuweisen. Der Beginn ist mit Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Praktisch relevant ist dies insbesondere für Ablaufhemmungen, Mitwirkungsfristen, den Beginn des Prüfungsdialogs und die Frage, ob bereits konkrete Ermittlungshandlungen stattgefunden haben.¹⁴

§ 199 AO formuliert den Grundsatz der objektiven Prüfung. Die Finanzverwaltung darf nicht nur belastende Sachverhalte suchen. Sie hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen. Dieser objektivierende Verfahrensauftrag ist bei Großkonzernen wichtig, weil Prüfungsfeststellungen häufig saldierende Wirkungen haben können, etwa bei korrespondierenden Verrechnungspreisanpassungen, Organschaftsfolgen, Gewerbesteuererlegung oder Vorsteueraufteilung.¹⁵

11§ 193 AO in der Fassung des amtlichen AO-Handbuchs 2025; dazu AEAO zu § 193 AO: Die Außenprüfung dient der Ermittlung der steuerlich erheblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse.

12§ 196 AO; AEAO zu § 196 AO: Prüfungsanordnung, Prüfungsbeginn und Prüfungsort sind selbständig anfechtbare Verwaltungsakte, während die bloße Prüferbestimmung grundsätzlich nicht selbständig angefochten wird.

13§ 197 AO in der Fassung des amtlichen AO-Handbuchs 2025; die Vorschrift regelt die Bekanntgabe des Prüfungsbeginns, den angemessenen Vorlauf und die Möglichkeit, aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtige Unterlagen vorab anzufordern.

14§ 198 AO und AEAO zu § 198 AO; der Prüfer hat sich auszuweisen, und der Prüfungsbeginn ist aktenkundig zu machen.

15§ 199 AO; der Prüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen und den Steuerpflichtigen über erhebliche Feststellungen zu unterrichten, soweit Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden.

§ 200 AO regelt die Mitwirkung des Steuerpflichtigen. Die Vorschrift begründet Auskunfts-, Vorlage-, Erläuterungs- und Unterstützungspflichten. Bei großen Aktiengesellschaften ist praktisch entscheidend, dass die Mitwirkung nicht allein durch die Steuerabteilung erfüllt werden kann. Die Fachbereiche Accounting, Treasury, Legal, IT, Umsatzsteuer, Zoll, Lohnsteuer, Controlling, Transfer Pricing und interne Revision müssen im Rahmen eines geordneten Antwortprozesses einbezogen werden.¹⁶

§ 200a AO verschärft die Verfahrenssteuerung bei verzögerter Mitwirkung. Nach Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung kann die Finanzbehörde ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen erlassen. Wird es nicht oder nicht hinreichend erfüllt, kann ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festgesetzt werden. Bei bestimmten großen Unternehmen kommt zusätzlich ein Zuschlag in Betracht. Für kapitalmarktorientierte Konzerne ist diese Vorschrift deshalb ein erheblicher Druckpunkt im Prüfungsmanagement.¹⁷

Die §§ 201 und 202 AO markieren die formelle Schlussphase. Die Schlussbesprechung dient der Erörterung der Prüfungsfeststellungen. Der Prüfungsbericht hält die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen fest und bildet regelmäßig die Grundlage für die geänderten Steuerbescheide. Der Bericht selbst ersetzt jedoch nicht den Steuerbescheid; Rechtsschutz richtet sich grundsätzlich gegen den nachfolgenden Steuerverwaltungsakt, soweit nicht ausnahmsweise bereits ein vorgelagerter Prüfungsakt selbständig regelnd wirkt.¹⁸

2.2 Betriebsprüfungsordnung, AEAO und BMF-Schreiben

Die BpO 2000 ist die zentrale verwaltungsinterne Ordnung für Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden und des Bundeszentralamts für Steuern. Sie bindet primär die Finanzverwaltung. Für die Beratung ist sie gleichwohl bedeutsam, weil sie den verfahrensrechtlichen Erwartungshorizont, die interne Zuständigkeitslogik und die Grenzen pflichtgemäßer Ermessensausübung beschreibt. Ihre Vorschriften konkretisieren insbesondere Größenklassen, Prüfungsumfang, Prüfungsanordnung, Prüfungsort, Prüfungstechnik, Konzernprüfung, BZSt-Mitwirkung und Prüferqualifikation.¹⁹²⁰

Der AEAO ist für die Außenprüfung ebenso bedeutsam, weil er die Verwaltungsauslegung zur AO enthält. In der Praxis wird der AEAO herangezogen, um die Rechtsnatur einzelner Maßnahmen, den Beginn der Prüfung, die Auslegung von Mitwirkungspflichten, die Vorlage von Konzernunterlagen und die Behandlung von Auslandssachverhalten zu bestimmen. Der Berater sollte deshalb nicht nur die AO-Vorschrift selbst, sondern stets auch den zugehörigen AEAO prüfen.

BMF-Schreiben und gleichlautende Ländererlasse ergänzen den Rahmen. Für große börsennotierte Gesellschaften sind die GoBD, die BMF-Schreiben zu quantitativen Prüfungsmethoden, die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024, das Merkblatt zur Transaktionsmatrix 2025, die

¹⁶§ 200 AO; AEAO zu § 200 AO. Danach bestehen Auskunfts-, Vorlage-, Erläuterungs- und Unterstützungspflichten, einschließlich Unterstützung beim Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO.

¹⁷§ 200a AO in der durch das DAC7-Umsetzungsgesetz modernisierten Fassung: qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, Mitwirkungsverzögerungsgeld und bei bestimmten großen Unternehmen ein Zuschlag.

¹⁸§§ 201 und 202 AO; die Schlussbesprechung und der Prüfungsbericht sind die formellen Endpunkte der Außenprüfung vor der Bescheidauswertung.

¹⁹Betriebsprüfungsordnung 2000 (BpO 2000), §§ 1 und 2: Anwendungsbereich, besondere Außenprüfungen, Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Verhältnismäßigkeit der Prüfung.

²⁰BpO 2000, §§ 3 und 4: Einteilung nach Größenklassen, Prüfungszeitraum, Anschlussprüfung bei Großbetrieben und Konzernprüfung.

Verwaltungsanweisungen zur tatsächlichen Verständigung sowie die Hinweise zu § 10 BpO besonders wichtig. Sie legen nicht den materiellen Steuertatbestand neu fest, bestimmen aber das praktische Prüfungsverhalten und die Erwartung der Verwaltung an Dokumentation, Datenbereitstellung und Beweisführung.²¹²²²³²⁴

Quelle	Funktion im Prüfungsverfahren	Praktische Bedeutung für große AGs
AO §§ 193 bis 203a	Die Vorschriften bilden den gesetzlichen Rahmen für Zulässigkeit, Anordnung, Beginn, Durchführung, Mitwirkung, Schlussbesprechung und Bericht.	Sie bestimmen, welche Maßnahmen selbständig anfechtbar sein können und welche Pflichten der Steuerpflichtige erfüllen muss.
BpO 2000	Die Verwaltungsvorschrift steuert die Organisation der Außenprüfung, die Größenklassen, die Konzernprüfung, die BZSt-Mitwirkung und die Prüferqualifikation.	Sie ist der wichtigste Maßstab für die äußere Prüfungsführung und für die Einordnung des Prüferteams.
AEAO	Der Anwendungserlass konkretisiert die Verwaltungsauslegung der AO.	Er ist für Prüfungsanordnung, Prüfungsbeginn, Prüfungsort, Mitwirkung und Konzernunterlagen besonders bedeutsam.
GoBD	Die GoBD konkretisieren Ordnungsmäßigkeit, Nachvollziehbarkeit und Datenzugriff bei digitalen Unterlagen.	Sie prägen ERP-Exporte, Datenräume, maschinelle Auswertbarkeit und Verfahrensdokumentation.
Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024	Das Schreiben legt die Verwaltungssicht auf § 1 AStG und den Fremdvergleichsgrundsatz dar.	Es bestimmt praktisch den Aufbau von Fragenkatalogen, Dokumentationsanforderungen und Prüfungsmethoden bei Auslandsbeziehungen.
Anweisungen zu § 10 BpO und AStBV	Sie beschreiben das Vorgehen bei strafrechtlichen Verdachtsmomenten.	Sie sind relevant, sobald eine steuerliche Sachverhaltsaufklärung in eine strafrechtlich sensible Lage gerät.

2.3 Entwurf einer neuen Außenprüfungsordnung

Das Bundesministerium der Finanzen hat im März 2026 einen Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung veröffentlicht. Der Entwurf soll die BpO 2000 ablösen und die durch das DAC7-Umsetzungsgesetz angelegte Modernisierung der Außenprüfung sowie eine verbesserte Zusammenarbeit zwischen Ländern und BZSt verwaltungspraktisch nachvollziehen. Solange die neue Verwaltungsvorschrift nicht in Kraft gesetzt ist, bleibt die BpO 2000 jedoch für die laufende Verwaltungspraxis der maßgebliche Bezugspunkt.²⁵

Für laufende Prüfungen sollte der Entwurf gleichwohl beobachtet werden. Er zeigt, in welche Richtung sich die Verwaltung bewegt: frühere und verbindlichere Datenanforderungen, stärkere Kooperations- und

21BMF-Schreiben zu den GoBD, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 14. Juli 2025; maßgeblich für Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Datenzugriff und Aufbewahrung digitaler Unterlagen.

22BMF-Schreiben vom 5. September 2023 zu automationsgestützten quantitativen Prüfungsmethoden in der steuerlichen Außenprüfung.

23BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2024, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024, „Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG“.

24BMF, Merkblatt vom 2. April 2025 zur Transaktionsmatrix nach § 90 Abs. 3 und 4 AO; Hintergrund sind die Änderungen durch das BEG IV.

25BMF, Entwurf einer Allgemeinen Verwaltungsvorschrift für die Außenprüfung (Außenprüfungsordnung – ApO) vom 23. März 2026; der Entwurf soll die BpO 2000 ersetzen, ist aber als Entwurf gesondert von geltendem Recht zu behandeln.

Beschleunigungsmechanismen, eine schärfere Verfahrenssteuerung über qualifizierte Mitwirkungsverlangen und eine stärkere Einbindung des Bundes bei bedeutenden und grenzüberschreitenden Fällen. Beratungstaktisch ist deshalb nicht nur der aktuelle Normtext, sondern auch der Reformtrend zu berücksichtigen. 3. Behördenorganisation und Fallsteuerung

3.1 Großbetrieb, Konzernprüfung und Zuständigkeit

Große börsennotierte Aktiengesellschaften werden in der Praxis regelmäßig als Großbetriebe oder Konzernfälle geführt. Die BpO ordnet Steuerpflichtige nach Größenklassen ein und sieht bei Großbetrieben eine Anschlussprüfung vor. Das bedeutet praktisch, dass der Prüfungszeitraum an den vorhergehenden Prüfungszeitraum anschließen soll. Der Steuerpflichtige erlebt deshalb bei sehr großen Konzernen nicht selten einen nahezu permanenten Prüfungszustand, in dem die Schlussphase eines Prüfungszeitraums mit der Vorbereitung des nächsten Prüfungszeitraums überlappt.²⁶

Bei Konzernen im Sinne des Aktiengesetzes sollen Konzernunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen im Zusammenhang, unter einheitlicher Leitung und nach einheitlichen Gesichtspunkten geprüft werden. Die leitende Prüfungsstelle koordiniert die Feststellungen, stimmt Berichtsteile ab und sorgt dafür, dass korrespondierende Sachverhalte nicht auseinanderfallen. Diese Koordination ist vor allem bei Organschaften, Intercompany-Leistungen, Cash-Pooling, zentralen Beschaffungs- oder Vertriebsgesellschaften, Lizenzketten und Betriebsstättenstrukturen erforderlich.²⁷

In Nordrhein-Westfalen bestehen eigene Finanzämter für Groß- und Konzernbetriebsprüfung, unter anderem in Köln. Die öffentliche organisatorische Zuordnung zeigt, dass die Verwaltung solche Fälle nicht als normale Amtsbetriebsprüfung behandelt, sondern auf spezialisierte Einheiten mit Branchen-, Konzern- und Großbetriebswissen verlagert.²⁸

3.2 Prüfungs-Geschäftsplan und interne Risikosteuerung

Vor dem Erlass der Prüfungsanordnung steht eine behördeninterne Fallauswahl. Bei großen Aktiengesellschaften beruht sie nicht auf Zufall, sondern auf dem Prüfungs-Geschäftsplan, auf Größenklassen, auf Vorprüfungserfahrungen, auf Branchenerkenntnissen, auf elektronischen Kennzahlen, auf Umsatzsteuer- und E-Bilanzdaten, auf Verrechnungspreisrisiken, auf Meldeinformationen und auf Informationen aus der Bundes- oder Länderkoordination. Die BpO sieht hierfür Betriebskarteien, Konzernverzeichnisse, Geschäftspläne, Betriebsprüfungsarchive, Kennzahlen und Hauptorte für Branchenwissen vor.²⁹

Diese interne Steuerung ist für die Verteidigungspraxis relevant, weil die spätere Prüfungsanordnung häufig nur den rechtlichen Rahmen nennt, während die tatsächliche Prüfungsabsicht aus Vorprüfungen, Datenauffälligkeiten und Branchenschwerpunkten folgt. Der Steuerpflichtige sollte deshalb die Eröffnungsbesprechung nutzen, um Prüfungsschwerpunkte, Datenanforderungen und Ansprechpartner transparent zu machen. Eine frühzeitige strukturierte Abfrage der beabsichtigten Schwerpunkte ist zwar kein

26BpO 2000, §§ 3 und 4: Einteilung nach Größenklassen, Prüfungszeitraum, Anschlussprüfung bei Großbetrieben und Konzernprüfung.

27BpO 2000, §§ 13 bis 19: Konzernprüfung, verbundene Unternehmen, zwischenstaatliche Amtshilfe und Koordination über die leitende Prüfungsstelle.

28Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen: eigene Finanzämter für Groß- und Konzernbetriebsprüfung, unter anderem das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Köln.

29BpO 2000, §§ 34 bis 38: Betriebskartei, Konzernverzeichnis, Prüfungs-Geschäftsplan, Betriebsprüfungsarchiv, Kennzahlen und Hauptorte.

Anspruch auf vollständige Offenlegung des internen Risikomodells, sie verbessert aber die Verfahrensökonomie.

Die BpO sieht Fach- und Branchenprüferbesprechungen vor. Dort werden Prüfungsmethoden, Kennzahlen, Formblätter und gemeinsame Richtlinien entwickelt. Für Banken, Energieversorger, Versicherungen, digitale Plattformen, Bau- und Immobilienkonzerne, Pharmaunternehmen oder Industriegruppen entstehen dadurch faktische Branchenstandards. Diese Standards können den Inhalt konkreter Fragenkataloge und Datenanforderungen prägen, auch wenn sie nicht immer als öffentliches BMF-Schreiben verfügbar sind.³⁰

3.3 Steuerverwaltungsakten und Prüfungsakten

In einer Konzernbetriebsprüfung existieren mehrere Aktenebenen. Die Steuerakte enthält die veranlagungsrelevanten Vorgänge. Die Betriebsprüfungsakte enthält Prüfungsanordnung, Prüfungsbeginn, Schriftwechsel, Fragenkataloge, Datenanforderungen, Prüfungsnotizen, Berechnungen, Besprechungsvermerke, Kontrollmitteilungen, Berichtsentwürfe und den abschließenden Prüfungsbericht. Bei Konzernen treten Konzernprüfungsakten, Gesellschaftsakten, Fachprüferakten und gegebenenfalls BZSt-Beiträge hinzu.

Die BpO verlangt, dass der Prüfungsbeginn aktenkundig gemacht wird und dass Kontrollmitteilungen, Berichte und interne Abstimmungen in der Prüfungsakte nachvollziehbar dokumentiert werden. Für die Beratung ist diese Aktenebene wichtig, weil sie den tatsächlichen Verlauf der Prüfung abbildet. Wenn spätere Bescheide mit Einspruch oder Klage angegriffen werden, sind Besprechungsvermerke, Zwischenberichte und Schriftwechsel häufig entscheidend, um zu zeigen, was tatsächlich unstreitig war, welche Unterlagen vorlagen und ob die Finanzverwaltung ihre Sachaufklärungspflicht erfüllt hat.³¹

Zu unterscheiden sind Steuerverwaltungsakte, sonstige Verfahrenshandlungen und reine Realakte. Die Prüfungsanordnung, die Bestimmung des Prüfungsbeginns und die Festlegung des Prüfungsorts sind nach der Verwaltungsauslegung selbständig anfechtbare Verwaltungsakte. Ein Prüfungsbericht ist dagegen grundsätzlich kein belastender Steuerverwaltungsakt, sondern eine verfahrensabschließende Feststellungssammlung, die erst durch geänderte Steuerbescheide rechtliche Außenwirkung erlangt.³²³³

30BpO 2000, §§ 29 bis 31: Qualifikation, Stellung des Prüfers und Fach- beziehungsweise Branchenprüferbesprechungen.

31BpO 2000, §§ 5 bis 8: Prüfungsanordnung, Prüfungsort, Prüfungsgrundsätze, Auskunftspersonen und Unterlagen jenseits des Prüfungszeitraums.

32§ 196 AO; AEAO zu § 196 AO: Prüfungsanordnung, Prüfungsbeginn und Prüfungsort sind selbständig anfechtbare Verwaltungsakte, während die bloße Prüferbestimmung grundsätzlich nicht selbständig angefochten wird.

33§§ 201 und 202 AO; die Schlussbesprechung und der Prüfungsbericht sind die formellen Endpunkte der Außenprüfung vor der Bescheidauswertung.

4. Steuerverwaltungsakte im Prüfungsverfahren

4.1 Prüfungsanordnung, Beginn, Ort und Umfang

Die Prüfungsanordnung ist der zentrale Verwaltungsakt der Außenprüfung. Sie muss den Steuerpflichtigen, den sachlichen Umfang, die Steuerarten, die Besteuerungszeiträume und gegebenenfalls beschränkte Sachverhalte so bezeichnen, dass der Steuerpflichtige die Reichweite der Prüfung erkennen kann. Bei großen Aktiengesellschaften enthält die Prüfungsanordnung häufig Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer und gesonderte Feststellungen; ergänzend können Kapitalertragsteuer, Lohnsteuer, Versicherungsteuer oder andere Steuerarten betroffen sein, wenn sie in der Anordnung oder in besonderen Prüfungsanordnungen erfasst sind.

Die Bekanntgabefrist ist praktisch bedeutsam. Nach der BpO soll die Prüfungsanordnung bei Großbetrieben grundsätzlich vier Wochen vor Prüfungsbeginn bekanntgegeben werden. Das verschafft dem Unternehmen Zeit, interne Projektstrukturen aufzubauen, Auskunftspersonen zu benennen, Datenräume einzurichten, erste Unterlagen vorzubereiten und Berater einzubinden. Eine kürzere Frist kann rechtlich nicht in jedem Fall zur Rechtswidrigkeit führen, ist aber bei Großkonzernen regelmäßig ein verfahrensrelevanter Punkt.³⁴

Der Prüfungsort wird regelmäßig im Unternehmen oder in den Geschäftsräumen des Beraters liegen, wenn dort Bücher, Aufzeichnungen und sachkundige Auskunftspersonen verfügbar sind. Bei digitaler Prüfung verlagert sich die tatsächliche Durchführung zwar häufig in einen hybriden Modus, doch ändert dies nichts daran, dass Datenzugriff, Arbeitsplatz, Ansprechpartner und Sicherheitsanforderungen verfahrensrechtlich sauber festgelegt werden müssen.

Der Einspruch gegen eine Prüfungsanordnung hat keine automatische aufschiebende Wirkung. In streitigen Fällen muss zusätzlich Aussetzung der Vollziehung beantragt werden. Für die Praxis folgt daraus, dass die rechtliche Prüfung der Prüfungsanordnung früh erfolgen muss. Später lässt sich der Verfahrensrahmen zwar noch thematisieren, aber die Prüfung läuft faktisch weiter, sofern keine Aussetzung erreicht wird.³⁵

4.2 Mitwirkungsverlangen, qualifiziertes Mitwirkungsverlangen und Datenzugriff

Nicht jedes Schreiben eines Prüfers ist automatisch ein Verwaltungsakt. Fragenlisten, informelle Unterlagenanforderungen und Besprechungsnotizen sind häufig Verfahrenshandlungen ohne eigenständige Regelungswirkung. Sobald die Finanzbehörde aber verbindlich eine Handlung verlangt, eine Frist setzt und die Nichtbefolgung mit rechtlichen Nachteilen verbindet, kann ein selbständig regelndes Mitwirkungsverlangen vorliegen. Die Einordnung ist deshalb für Rechtsschutz, Fristen und Eskalationsstrategie wesentlich.

Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO ist verfahrensrechtlich besonders bedeutsam. Es ist auf konkrete Mitwirkungshandlungen gerichtet, setzt regelmäßig eine Frist und kann bei Nichterfüllung zu einem Mitwirkungsverzögerungsgeld führen. Bei großen Unternehmen ist zusätzlich ein Zuschlag möglich.

34BpO 2000, §§ 5 bis 8: Prüfungsanordnung, Prüfungsort, Prüfungsgrundsätze, Auskunftspersonen und Unterlagen jenseits des Prüfungszeitraums.

35§ 196 AO; AEAO zu § 196 AO: Prüfungsanordnung, Prüfungsbeginn und Prüfungsort sind selbständig anfechtbare Verwaltungsakte, während die bloße Prüferbestimmung grundsätzlich nicht selbständig angefochten wird.

Das Instrument soll die Außenprüfung beschleunigen, erhöht aber zugleich das Risiko, dass ungeordnete Antwortprozesse oder konzerninterne Abstimmungsprobleme unmittelbar finanzielle Konsequenzen haben.³⁶

Der Datenzugriff ist ein eigenständiger praktischer Schwerpunkt. Die Finanzverwaltung darf digitale Unterlagen nicht beliebig ausforschen. Der Zugriff ist an die aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, den Prüfungsumfang und die gesetzlichen Zugriffsmöglichkeiten gebunden. Gleichwohl kann der Prüfer bei großen Konzernen umfangreiche maschinell auswertbare Daten verlangen, wenn sie für die angeordneten Steuerarten und Prüfungszeiträume erheblich sind.³⁷

Die BMF-Schreiben zu quantitativen Prüfungsmethoden erlauben der Verwaltung, mathematisch-statistische Verprobungen und Plausibilisierungen einzusetzen. Das ist kein eigenständiger Schätzungstatbestand. Die Methoden dienen der Risikoorientierung, der Identifikation von Prüffeldern und der Plausibilisierung. Entsteht daraus ein steuerlicher Vorwurf, muss die Verwaltung den festgestellten Sachverhalt und die rechtliche Schlussfolgerung dennoch nachvollziehbar begründen.^{38/39}

4.3 Prüfungsbericht, Bescheidauswertung und Rechtsschutz

Der Prüfungsbericht ist regelmäßig kein Verwaltungsakt, sondern die dokumentierte Grundlage für die spätere Bescheidauswertung. Er enthält die festgestellten Besteuerungsgrundlagen, die rechtliche Würdigung der Prüfer und die rechnerischen Auswirkungen. Wird eine Steuerfestsetzung anschließend geändert, ist der geänderte Steuerbescheid der eigentliche Rechtsbehelfsgegenstand. Der Bericht kann aber mittelbar streitentscheidend sein, weil er die Tatsachenbasis und die Argumentationslinie der Finanzverwaltung fixiert.⁴⁰

Der Steuerpflichtige sollte deshalb nicht erst gegen die Änderungsbescheide reagieren. Er sollte bereits vor der Schlussbesprechung prüfen, ob Feststellungen tatsächlich, rechtlich und rechnerisch zutreffen. Unklare oder unvollständige Berichtsformulierungen sind in großen Fällen gefährlich, weil sie in Folgebescheiden, Folgejahren, tatsächlichen Verständigungen, Verbindlichen Zusagen und internationalen Verständigungsverfahren weiterwirken können.

Rechtsschutz gegen die Prüfungsanordnung und gegen qualifizierte Mitwirkungsverlangen muss von der Verteidigung gegen spätere Steuerbescheide getrennt werden. Ein Einwand gegen den Prüfungsumfang ist nicht identisch mit einem Einwand gegen die materielle Steuerkorrektur. Umgekehrt heilt eine materiell richtige Steuerfestsetzung nicht ohne weiteres jeden Verfahrensfehler, wenn der Fehler eigenständige Rechtswirkungen entfaltet oder zu einem unverhältnismäßigen Eingriff geführt hat.

36§ 200a AO in der durch das DAC7-Umsetzungsgesetz modernisierten Fassung: qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, Mitwirkungsverzögerungsgeld und bei bestimmten großen Unternehmen ein Zuschlag.

37BMF-Schreiben zu den GoBD, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 14. Juli 2025; maßgeblich für Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Datenzugriff und Aufbewahrung digitaler Unterlagen.

38BMF-Schreiben vom 5. September 2023 zu automationsgestützten quantitativen Prüfungsmethoden in der steuerlichen Außenprüfung.

39BMF-Schreiben vom 5. September 2023 zu betriebswirtschaftlichen Begriffen in der steuerlichen Außenprüfung; die Zusammenstellung erläutert Prüfungstechniken und Grundbegriffe im Prüfungsbetrieb.

40BpO 2000, §§ 11 und 12: Schlussbesprechung, Bekanntgabe der Besprechungspunkte und Prüfungsbericht.

5. Äußerer Ablauf einer Konzernbetriebsprüfung

5.1 Vorbereitungsphase bis zur Eröffnungsbesprechung

Die Außenprüfung beginnt praktisch nicht erst mit dem Erscheinen der Prüfer. Sie beginnt in der Wahrnehmung des Unternehmens meist mit der Prüfungsanordnung und einer ersten Daten- oder Unterlagenanforderung. Auf Verwaltungsseite sind zu diesem Zeitpunkt aber regelmäßig bereits Prüfungszeitraum, Prüfungsumfang, Prüferteam, bekannte Vorprüfungsthemen, mögliche Schwerpunkte und erforderliche Fachprüfer abgestimmt.

Das Unternehmen sollte unmittelbar nach Eingang der Prüfungsanordnung ein Prüfungsprojekt aufsetzen. Dazu gehören ein zentraler Prüfungsleiter auf Unternehmensseite, ein Kernteam aus Tax, Accounting, Legal und IT, ein Eskalationsweg zur Geschäftsleitung, eine Datenraumstruktur, ein Fristencontrolling, ein Register aller Anfragen, ein Register aller Antworten, eine Statusübersicht der Streitpunkte und ein Verfahren zur Freigabe schriftlicher Stellungnahmen. Ohne ein solches Projektmanagement laufen große Prüfungen aus Sicht des Steuerpflichtigen auseinander.

In der Eröffnungsbesprechung werden die äußeren Abläufe festgelegt. Üblich sind Kommunikationskanäle, Auskunftspersonen, wöchentliche oder monatliche Jour fixes, Datenformate, Berechtigungen, Fristen, Umgang mit ausländischen Tochtergesellschaften, Vertraulichkeit, Protokollführung und die Einbindung von Fachprüfern. Der Steuerpflichtige sollte in dieser Phase nicht defensiv schweigen, sondern eine geordnete Kooperationsstruktur anbieten. Eine transparente Struktur reduziert das Risiko qualifizierter Mitwirkungsverlangen und stärkt die eigene Verfahrensposition.

Bei großen börsennotierten Konzernen kommt hinzu, dass Daten und Wissen häufig nicht in der deutschen Steuerabteilung liegen. IFRS-Packages, Treasury-Daten, Transfer-Pricing-Policies, Umsatzsteuer-Entscheidungsbäume, Shared-Service-Center, Outsourcing-Prozesse und ERP-Berechtigungen sind oft international verteilt. Diese Realität muss in Fristen und Mitwirkungsversprechen berücksichtigt werden.

5.2 Laufende Prüfung, Datenanalyse und Fachprüferabstimmung

Die laufende Prüfung verläuft typischerweise in Wellen. Zunächst werden Standardunterlagen und Grunddaten angefordert. Anschließend folgen risikoorientierte Detailanfragen. Danach entstehen Prüfungsnotizen, Nachfragen, Berechnungsentwürfe und Issue Papers. In Konzernprüfungen laufen mehrere Teilprüfungen parallel, etwa Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer, Verrechnungspreise, Treasury, Banken- oder Finanzierungsfragen und digitale Datenanalyse.

Die Prüfer greifen bei großen Konzernen regelmäßig auf Massendaten zurück. Hauptbuch, Nebenbücher, Belegdateien, Umsatzsteuer-Codes, Rechnungsausgang, Rechnungseingang, Anlagenbuchhaltung, Intercompany-Konten, Transfer-Pricing-Charges, Reisekosten, steuerfreie Umsätze, Quellensteuercodes und SAP-Customizing werden häufig maschinell ausgewertet. Die Prüfung ist deshalb nicht nur rechtlich, sondern technisch zu steuern. Jede Datenlieferung sollte eindeutig versioniert, beschrieben und mit ihrem Umfang dokumentiert werden.

Fachprüfer stimmen ihre Ergebnisse intern mit dem Hauptprüfer und der Sachgebietsleitung ab. Bei Beteiligung des BZSt kommt eine weitere Abstimmungsebene hinzu. Der Steuerpflichtige sollte wissen, dass eine vermeintliche Einigung mit einem einzelnen Fachprüfer nicht zwingend die endgültige Amtsposition darstellt. Verbindlichkeit entsteht erst durch die hierfür zuständige Stelle, durch eine formwirksame tatsächliche Verständigung, durch eine verbindliche Zusage oder durch die bestandskräftige Festsetzung.

Die BpO verlangt, dass die Prüfung auf das Wesentliche abzustellen ist und ihre Dauer auf das notwendige Maß zu beschränken ist. Dieser Grundsatz ist nicht nur programmatisch. Er ist ein Argument gegen uferlose, nicht prüfungsbezogene Datenanforderungen, gegen doppelte Fragen und gegen rein explorative

Ausforschung. Er entbindet den Steuerpflichtigen aber nicht von der substantiierten Mitwirkung, wenn die Anforderung durch den Prüfungsumfang gedeckt und verhältnismäßig ist.⁴¹

5.3 Schlussphase, Bericht und Bescheide

In der Schlussphase werden die Feststellungen verdichtet. Üblich sind Entwurfsfeststellungen, Berechnungstabellen, rechtliche Stellungnahmen, weitere Gespräche, tatsächliche Verständigungen zu einzelnen Sachverhaltsfragen und die Vorbereitung der Schlussbesprechung. Die Schlussbesprechung selbst ist bei großen Konzernen häufig nicht der erste Ort der Auseinandersetzung, sondern der formelle Abschluss einer bereits längeren Verhandlungs- und Abstimmungsphase.

Vor der Schlussbesprechung sollte das Unternehmen alle noch offenen Punkte in einer Streitpunktmatrix erfassen. Für jeden Punkt sollten Sachverhalt, Streitfrage, Unterlagenstand, Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, Rechtsauffassung des Unternehmens, rechnerische Auswirkung, Folgewirkungen, Verständigungspotenzial und Rechtsbehelfsrisiko dokumentiert sein. Diese Matrix ist kein formeller Bestandteil der AO, aber praktisch das wichtigste Steuerungsinstrument der Schlussphase.

Nach der Schlussbesprechung erstellt die Finanzverwaltung den Prüfungsbericht. Bei Konzernprüfungen werden Berichtsteile der Fachprüfer, der BZSt-Prüfer und der einzelnen beteiligten Finanzämter zusammengeführt. Erst danach erfolgt die Auswertung in den Steuerbescheiden. Für die Beratung ist wesentlich, den Übergang vom Bericht zur Bescheidauswertung zu kontrollieren. Rechenfehler, falsche Periodenzuordnung, Organschaftsfolgen und gewerbesteuerliche Zerlegungsfehler entstehen häufig nicht im rechtlichen Streitpunkt selbst, sondern in der technischen Umsetzung.

⁴¹BpO 2000, §§ 5 bis 8: Prüfungsanordnung, Prüfungsort, Prüfungsgrundsätze, Auskunftspersonen und Unterlagen jenseits des Prüfungszeitraums.

Prüferteam, Rollen und Kompetenzen

6.1 Prüfungsleitung, Sachgebietsleitung und Hauptprüfer

Das Kernteam der Finanzverwaltung besteht typischerweise aus dem Hauptprüfer, weiteren Betriebsprüfern und der zuständigen Sachgebietsleitung. Der Hauptprüfer führt die laufende Kommunikation, koordiniert Unterlagenanforderungen, sammelt Feststellungen und erstellt oder konsolidiert Berichtsteile. Die Sachgebietsleitung trägt Verantwortung für Prüfungssteuerung, wesentliche rechtliche Linien, Eskalation und Qualitätssicherung. Bei sehr großen Konzernen kann zusätzlich eine Hauptsachgebietsleitung oder eine konzernleitende Stelle eingebunden sein.

Die BpO enthält Qualifikations- und Rollenregelungen für Prüfer. Prüfer sollen über die erforderliche Ausbildung und praktische Einweisung verfügen. Sachgebietsleiter sollen in der Prüfung grundsätzlich nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen selbst als Prüfer auftreten, soweit die BpO dies vorsieht. Prüfungshelfer unterstützen den Prüfer, treten aber nicht eigenständig an die Stelle des verantwortlichen Prüfers.⁴²

Für den Steuerpflichtigen ist wichtig, zwischen Kommunikationsrolle und Entscheidungskompetenz zu unterscheiden. Nicht jeder Prüfer, der eine Frage stellt, entscheidet über die endgültige Verwaltungsposition. Bei wesentlichen Punkten sollte deshalb geklärt werden, ob die Sachgebietsleitung, die Fachprüfung, die Rechtsstelle, das BZSt oder eine vorgesetzte Stelle eingebunden ist. Andernfalls entstehen Scheineinigungen, die in der Schlussphase wieder aufbrechen.

6.2 Bundesbetriebsprüfung des BZSt

Das Bundeszentralamt für Steuern wirkt an Außenprüfungen der Länder mit, wenn dies nach den einschlägigen Verwaltungsanweisungen vorgesehen oder zwischen Land und Bund abgestimmt ist. Die Landesfinanzbehörde bleibt für die Prüfung verantwortlich, doch der Bundesbetriebsprüfer kann an Besprechungen teilnehmen, eigene Ermittlungen in geschlossenen Prüfungsfeldern durchführen und den entsprechenden Berichtsteil entwerfen.⁴³

Die BZSt-Beteiligung hat praktische Signalwirkung. Sie deutet häufig auf bundesweit bedeutsame, grenzüberschreitende oder methodisch anspruchsvolle Sachverhalte hin. Typische Felder sind Verrechnungspreise, Funktionsverlagerungen, Betriebsstätten, internationale Finanzierungsstrukturen, Quellensteuerfragen, hybride Gestaltungen und Sachverhalte, die in mehreren Ländern oder bei mehreren Konzernen gleichartig auftreten.

Der Steuerpflichtige sollte die Rolle des BZSt früh klären. Es muss erkennbar sein, ob das BZSt lediglich teilnimmt, ob es ein bestimmtes Prüfungsfeld übernommen hat oder ob es eine koordinierende Funktion ausübt. Für Akteneinsicht, Besprechungsvermerke, Verständigungen und Berichtsentwürfe ist diese Rollenklärung praktisch bedeutsam.

6.3 Auslandsbetriebsprüfer und Verrechnungspreisprüfer

Auslandsbetriebsprüfer und Verrechnungspreisprüfer sind auf grenzüberschreitende Sachverhalte spezialisiert. In der Praxis heißen die Funktionen je nach Land und Finanzamt unterschiedlich; öffentlich erkennbare Geschäftsverteilungspläne zeigen aber Fachprüfung Auslandsbeziehungen,

⁴²BpO 2000, §§ 29 bis 31: Qualifikation, Stellung des Prüfers und Fach- beziehungsweise Branchenprüferbesprechungen.

⁴³BpO 2000, §§ 20 bis 22: Mitwirkung des Bundeszentralamts für Steuern an Außenprüfungen der Landesfinanzbehörden; Übernahme geschlossener Prüfungsfelder und Berichtsentwurf durch den Bundesbetriebsprüfer.

Hauptsachgebietsleitung Außensteuerrecht, Spezial-Sachgebietsleitung Verrechnungspreise und vergleichbare Funktionen. Diese Prüfer werden eingeschaltet, wenn § 1 AStG, Betriebsstätten, ausländische Tochtergesellschaften, internationale Finanzierungen oder grenzüberschreitende Leistungen betroffen sind.⁴⁴

Ihre Kompetenz liegt nicht nur in der Anwendung einzelner Normen. Sie umfasst die Analyse der Konzernwertschöpfung, die Prüfung von Verträgen, tatsächlichem Verhalten, Funktions- und Risikoübernahmen, Vergleichsdaten, Verrechnungspreismethoden, OECD-Leitlinien, DBA-Zuordnung, Betriebsstättengewinnen und Dokumentationspflichten. Der Auslandsprüfer wird häufig auch beurteilen, ob eine internationale Verständigung oder ein Verständigungsverfahren droht oder sinnvoll ist.

Für die Beratung ist der Auslandsprüfer oft der wichtigste fachliche Gesprächspartner.

Sachverhaltsaufklärung und ökonomische Analyse müssen so aufbereitet werden, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch betriebswirtschaftlich plausibel sind. Ein reines Rechtsgutachten ohne belastbare Funktionsanalyse wird in diesen Prüfungsfeldern regelmäßig nicht ausreichen.

6.4 Umsatzsteuer-Sonderprüfer und Umsatzsteuerfachprüfer

Umsatzsteuer-Sonderprüfer prüfen Umsatzsteuer entweder als eigenständige Umsatzsteuer-Sonderprüfung oder als Fachprüfung innerhalb der allgemeinen Konzernbetriebsprüfung. Die BpO ordnet die Umsatzsteuer-Sonderprüfung ausdrücklich den besonderen Außenprüfungen zu. In großen Konzernen ist die Umsatzsteuerprüfung besonders datengetrieben, weil sie sich auf große Mengen von Ausgangs- und Eingangsrechnungen, Steuerkennzeichen, Lieferketten, Leistungsorte und Vorsteuerquoten stützt.^{45/46}

Die Kompetenz des Umsatzsteuerprüfers liegt in der Prüfung der Prozesssicherheit und der materiellen USt-Folgen. Typische Themen sind Rechnungspflichtangaben, Vorsteuerabzug, steuerfreie Umsätze, Option zur Steuerpflicht, Reverse Charge, Reihengeschäfte, innergemeinschaftliche Lieferungen, Konsignationslager, Organschaft, gemischte Holdingfunktionen, Vorsteueraufteilung, Leistungsort, elektronische Rechnungen und die Abstimmung zwischen Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Zusammenfassenden Meldungen und ERP-Daten.

Der Umsatzsteuerprüfer arbeitet häufig mit IT- und SAP-Spezialisten zusammen. USt-Codes, Steuerfindungslogik, Stammdaten, Materialgruppen, Kundendaten, Lieferschwelen, Intrastat-Informationen und Rechnungsworkflows sind deshalb nicht nur steuerliche, sondern systemische Prüfungsgegenstände. Für den Steuerpflichtigen ist es entscheidend, die Umsatzsteuerfunktion und die IT-Funktion gemeinsam in den Prüfungsprozess einzubinden.

6.5 IT-, Datenzugriffs- und Systemprüfer

IT- und Datenzugriffsprüfer haben die Aufgabe, digitale Datenquellen, Aufbewahrungssysteme und Auswertungsmöglichkeiten zu erschließen. Sie prüfen nicht zwingend den materiellen Steuerstreit, sondern die Datenbasis, die Vollständigkeit, die maschinelle Auswertbarkeit und die Plausibilität der Daten. Bei

⁴⁴Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Geschäftsverteilungsplan des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Herne vom 3. Februar 2026; dort sind Hauptsachgebietsleitung Außensteuerrecht, Spezial-SGL Verrechnungspreise und Fachprüfung Auslandsbeziehungen ausgewiesen.

⁴⁵Betriebsprüfungsordnung 2000 (BpO 2000), §§ 1 und 2: Anwendungsbereich, besondere Außenprüfungen, Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Verhältnismäßigkeit der Prüfung.

⁴⁶Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Geschäftsverteilungsplan des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Herne vom 3. Februar 2026; dort sind Umsatzsteuer-Sonderprüfungsstellen, Fachprüfung Umsatzsteuer und Ansprechpartner Umsatzsteuer ausgewiesen.

großen AGs betrifft dies regelmäßig SAP- oder ERP-Systeme, Konsolidierungssysteme, Vorsysteme, Treasury-Systeme, Faktura-Systeme, Reisekostensysteme und Archivsysteme.

Die GoBD sind für diese Prüfer der zentrale Referenzrahmen. Sie verlangen Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Vollständigkeit, Richtigkeit, zeitgerechte Buchung und geordnete Aufbewahrung. Für die Außenprüfung ist besonders wichtig, dass der Datenzugriff den gesetzlichen Prüfungsumfang nicht erweitert. Er macht nur die Prüfung der aufbewahrungspflichtigen und prüfungsrelevanten Unterlagen technisch möglich.⁴⁷

Der Steuerpflichtige sollte bei jeder Datenlieferung festhalten, aus welchem System, zu welchem Stichtag, mit welchem Filter, mit welcher Periodenabgrenzung und mit welcher technischen Beschreibung die Daten bereitgestellt wurden. Ohne diese Metadaten können spätere statistische Auffälligkeiten nicht sachgerecht erklärt werden. Das gilt besonders bei globalen ERP-Rollouts, Systemmigrationen, Carve-outs und M&A-Vorgängen.

6.6 Bankenfachprüfer

Für Banken und Finanzdienstleister bestehen in der Praxis besondere Fachkompetenzen. Öffentlich zugängliche Geschäftsverteilungspläne zeigen etwa Hauptsachgebietsleitungen Kreditinstitute, Sachgebietsleitungen Kreditinstitute, Bankenfälle und Fachprüfung Banken. Diese Spezialisierung ist sachlich erforderlich, weil Bankbesteuerung, Rechnungslegung, Handels- und Risikosysteme sowie Kapitalmarktprodukte erheblich von Industrie- und Handelskonzernen abweichen.⁴⁸

Bankenfachprüfer benötigen Kenntnisse in Risikovorsorge, Wertpapierbewertung, Derivaten, strukturierten Produkten, Handelsbuch und Anlagebuch, Sicherungsbeziehungen, Quellensteuerprozessen, Kapitalertragsteuer, Cum-/Cum- oder Cum-/Ex-nahen Altthemen, Fonds- und Depotstrukturen, Eigenhandel, Treasury, regulatorischer Rechnungslegung und Umsatzsteuerbefreiungen. In großen Bankprüfungen ist regelmäßig ein Team aus Bankenfachprüfung, Umsatzsteuerprüfung, IT-Prüfung, Auslandsprüfung und gegebenenfalls Steuerfahndungsschnittstelle denkbar.

Besonders sensibel sind Kundendaten und Bankgeheimnisfragen. Steuerlich kann die Außenprüfung bestimmte Angaben verlangen, wenn sie für die Besteuerung erheblich sind. In der Praxis müssen Datenanforderungen aber genau nach Prüfungszweck, Rechtsgrundlage, Datenumfang, Geheimnisschutz und technischer Bereitstellung differenziert werden. Pauschale Massendatenanforderungen ohne Bezug zum Prüfungsgegenstand sind angreifbar; prüfungsbezogene Datenanforderungen sind dagegen regelmäßig ernst zu nehmen.

6.7 Schnittstelle zu BuStra und Steuerfahndung

Die Bußgeld- und Strafsachenstelle ist kein normaler Fachprüfer. Sie wird eingeschaltet, wenn zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit bestehen. Die Steuerfahndung ist ebenfalls nicht Teil der normalen Außenprüfung, sondern eine Ermittlungsbehörde mit steuerlichen und strafrechtlichen Befugnissen. Die Trennung ist für den Steuerpflichtigen zentral, weil im Strafverfahren andere Belehrungs-, Verteidigungs- und Selbstbelastungsregeln gelten.

⁴⁷BMF-Schreiben zu den GoBD, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 14. Juli 2025; maßgeblich für Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Datenzugriff und Aufbewahrung digitaler Unterlagen.

⁴⁸Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Geschäftsverteilungsplan des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Herne vom 3. Februar 2026; dort sind u. a. Hauptsachgebietsleitung Kreditinstitute, Bankenfälle und Fachprüfung Banken ausgewiesen.

Die Schwelle für die Unterrichtung der BuStra ist nicht identisch mit jeder steuerlichen Auffälligkeit. Verprobungsdifferenzen, Richtsatzabweichungen oder bloße offene Sachverhaltsfragen genügen nicht ohne weiteres. Anders kann es sein bei erheblichen ungeklärten Differenzen, manipulierten Unterlagen, Scheinrechnungen, verdeckten Konten, erheblichen Buchführungsmängeln oder einem Sachverhalt, der objektiv und subjektiv auf eine Steuerverkürzung hindeutet.⁴⁹

Für die Beratungspraxis bedeutet dies: Sobald eine Prüfungsfrage strafrechtlich relevant werden kann, muss die Kommunikation umgestellt werden. Stellungnahmen sollten nicht mehr wie normale Betriebsprüfungsantworten behandelt werden. Es ist zu prüfen, ob eine Verteidigungsanzeige, eine interne Untersuchung, eine Berichtigungserklärung, eine Selbstanzeigefrage oder eine getrennte Kommunikation mit BuStra erforderlich ist.

Rolle im Prüferteam	Kernkompetenz	Typische Schnittstelle zum Unternehmen
Hauptprüfer oder Prüfungsleiter	Er führt die Prüfung operativ, bündelt Anfragen und koordiniert Berichtsteile.	Er kommuniziert regelmäßig mit Tax, Beratern und zentraler Auskunftsperson.
Sachgebietsleitung	Sie verantwortet Prüfungssteuerung, Qualitätssicherung und wesentliche Entscheidungen.	Sie ist bei Eskalationen, tatsächlichen Verständigungen und Schlussbesprechungen einzubinden.
BZSt-Bundesbetriebsprüfer	Er übernimmt bedeutende oder grenzüberschreitende Prüfungsfelder und entwirft Berichtsteile.	Er ist bei internationalen, bundesweit relevanten oder methodisch schwierigen Themen präsent.
Auslands- und Verrechnungspreisprüfer	Er prüft § 1 AStG, Funktionsanalysen, Betriebsstätten und internationale Geschäftsbeziehungen.	Er benötigt Transfer-Pricing-Dokumentation, Verträge, ökonomische Analysen und Konzerninformationen.
Umsatzsteuerprüfer	Er prüft Umsatzsteuerprozesse, Vorsteuer, Steuerbefreiungen, Leistungsorte und Datenabgleiche.	Er arbeitet mit USt-Funktion, Accounting, Shared Services und IT.
IT- und Datenzugriffsprüfer	Er prüft Datenverfügbarkeit, Datenstruktur, maschinelle Auswertbarkeit und Systemlogik.	Er arbeitet mit IT, ERP-Verantwortlichen und Datenraumadministration.
Bankenfachprüfer	Er prüft bankenspezifische Produkte, Bewertungs- und Quellensteuerfragen.	Er arbeitet mit Treasury, Rechnungswesen, Tax, Operations und Compliance.
BuStra oder Steuerfahndung	Sie übernimmt straf- oder bußgeldrechtlich relevante Sachverhalte.	Die Kommunikation ist verteidigungsorientiert und getrennt vom normalen Prüfungsdialog zu führen.

⁴⁹BMF/gleichlautende Länderhinweise vom 31. August 2009, Anwendungsfragen zu § 10 BpO: Abgrenzung von bloßen Verprobungsauffälligkeiten und zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten.

7. Pflichten und Rechte des Steuerpflichtigen

7.1 Allgemeine Mitwirkungspflichten

Der Steuerpflichtige muss bei der Außenprüfung mitwirken. Die Mitwirkung umfasst Auskünfte, Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen und Geschäftspapieren, Erläuterungen, Unterstützung beim Datenzugriff, Gestellung geeigneter Arbeitsplätze und Hilfsmittel sowie die Duldung der Prüfung während der üblichen Geschäfts- oder Arbeitszeit. Diese Pflichten treffen bei einer großen Aktiengesellschaft faktisch nicht nur den Vorstand, sondern die Organisation des Unternehmens.⁵⁰

Die Gesellschaft muss sachkundige Auskunftspersonen benennen. Die BpO sieht vor, dass Auskunftspersonen möglichst zu Beginn benannt werden. In Konzernen sollten diese Personen nach Themenfeldern differenziert werden. Es ist nicht sachgerecht, wenn ein einzelner Tax Manager Auskünfte zu jedem ERP-Vorsystem, zu internationalen Verträgen, zu Umsatzsteuer-Codes, zu Treasury-Produkten und zu ausländischen Betriebsstätten geben soll. Eine saubere Benennung reduziert Fehler und schützt vor unbedachten Aussagen.⁵¹

Die Mitwirkungspflicht ist keine Pflicht zur rechtlichen Selbstbeziehung. Der Steuerpflichtige muss Tatsachen aufklären und Unterlagen vorlegen, soweit die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Er muss aber keine rechtliche Würdigung übernehmen, keine unzutreffenden Annahmen des Prüfers bestätigen und keine strafrechtliche Selbstbelastung erzwingen lassen. Diese Grenze wird besonders wichtig, wenn normale steuerliche Nachfragen in den Bereich möglicher Steuerhinterziehung rücken.

Das Unternehmen hat zugleich eigene Rechte. Es kann den Prüfungsumfang aus der Prüfungsanordnung herleiten, Verhältnismäßigkeit verlangen, unbestimmte oder überschießende Anforderungen beanstanden, auf Information über erhebliche Feststellungen drängen, Akten- und Besprechungsvermerke dokumentieren, Stellungnahmen abgeben und rechtliches Gehör vor nachteiligen Feststellungen einfordern. In der Praxis werden diese Rechte nur wirksam, wenn sie schriftlich und zeitnah ausgeübt werden.

7.2 Digitale Mitwirkung und Datenbereitstellung

Die digitale Mitwirkung ist bei großen Aktiengesellschaften der Kern der Außenprüfung. Der Steuerpflichtige muss prüfungsrelevante digitale Daten so bereitstellen, dass die Finanzverwaltung sie maschinell auswerten kann, soweit die Daten aufzeichnungs- oder aufbewahrungspflichtig und vom Prüfungsumfang erfasst sind. Die Datenbereitstellung darf aber nicht in eine unbegrenzte Sichtung des gesamten Konzern-IT-Systems umschlagen.

Aus Beratersicht sollte jede Datenlieferung durch ein Datenbegleitschreiben dokumentiert werden. Darin sollten Datenquelle, System, Zeitraum, Gesellschaft, Buchungskreis, Exportdatum, Filter, Felder, Währungslogik, Stornos, Schnittstellen, Berechtigungen und bekannte Einschränkungen genannt werden. Bei späteren statistischen Auffälligkeiten ist dieses Begleitschreiben häufig der einzige Weg, um die Aussagekraft der Datenanalyse einzuordnen.

Die GoBD verlangen eine Verfahrensdokumentation. Diese ist nicht nur ein Buchführungsdokument, sondern in der Außenprüfung ein Verteidigungsinstrument. Sie erklärt, wie Geschäftsvorfälle entstehen, erfasst,

⁵⁰§ 200 AO; AEAO zu § 200 AO. Danach bestehen Auskunfts-, Vorlage-, Erläuterungs- und Unterstützungspflichten, einschließlich Unterstützung beim Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO.

⁵¹BpO 2000, §§ 5 bis 8: Prüfungsanordnung, Prüfungsort, Prüfungsgrundsätze, Auskunftspersonen und Unterlagen jenseits des Prüfungszeitraums.

geprüft, gebucht, archiviert und ausgewertet werden. Ohne Verfahrensdokumentation kann die Finanzverwaltung Prozessmängel leichter als Indiz für materielle Risiken verwenden.⁵²

Bei Systemmigrationen, Carve-outs, Shared-Service-Centern und globalen ERP-Rollouts entstehen besondere Risiken. Daten aus dem Prüfungszeitraum können auf Altsystemen liegen, Stammdaten können nachträglich geändert worden sein, Steuerkennzeichen können historische Bedeutungen haben, und Belegarchive können von operativen Systemen getrennt sein. Das Unternehmen muss solche Besonderheiten früh offenlegen, weil spätere Erklärungen sonst als nachträgliche Schutzbehauptung gewertet werden können.

7.3 Auslands- und Verrechnungspreisdokumentation

Bei Auslandssachverhalten gelten erhöhte Mitwirkungspflichten. Für Verrechnungspreise konkretisieren § 90 Abs. 3 AO und die GAufzV die Aufzeichnungspflichten. Der Steuerpflichtige muss nicht nur Verträge vorlegen, sondern Art, Umfang, Durchführung und wirtschaftliche Grundlagen der Geschäftsbeziehungen sowie die Angemessenheit der Verrechnungspreise dokumentieren. Das betrifft insbesondere Funktions- und Risikoanalysen, Vergleichsdaten, Methodenwahl und Ergebnisprüfung.⁵³

Das BMF-Merkblatt zur Transaktionsmatrix 2025 zeigt die Tendenz zu stärker standardisierten und frühzeitig verfügbaren Verrechnungspreisinformationen. Die Finanzverwaltung erwartet eine Übersicht über relevante Transaktionen, beteiligte Unternehmen, Volumina, Methoden, Dokumentationsarten und Risikoeinschätzung. Für große Konzerne bedeutet dies, dass die Transfer-Pricing-Dokumentation nicht erst bei einer konkreten Anfrage zusammengestellt werden sollte, sondern prüfungsbereit vorliegen muss.⁵⁴

Bei ausländischen Tochtergesellschaften kann die deutsche Gesellschaft nicht stets unmittelbar über alle Unterlagen verfügen. Gleichwohl kann die Finanzverwaltung bei Konzernstrukturen verlangen, dass konsolidierungsfähige Einzelabschlüsse, HB-II-Informationen, Konzernabschlussrichtlinien und Berichte zum Konzernabschluss vorgelegt werden, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind. Dies verdeutlicht, dass die Mitwirkungspflicht bei Konzernen organisatorisch über die einzelne deutsche Steuerabteilung hinausreicht.⁵⁵

7.4 Grenzen der Mitwirkung und strafrechtliche Selbstbelastung

Die Mitwirkungspflicht im Besteuerungsverfahren bleibt grundsätzlich auch dann bestehen, wenn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet wird. Sie darf aber nicht mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden, soweit der Steuerpflichtige dadurch gezwungen würde, sich wegen einer Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit selbst zu belasten. Die Belehrungspflichten nach § 393 AO und den strafverfahrensrechtlichen Anweisungen sind deshalb für die Fortsetzung der Prüfung entscheidend.⁵⁶

⁵²BMF-Schreiben zu den GoBD, zuletzt geändert durch BMF-Schreiben vom 14. Juli 2025; maßgeblich für Nachvollziehbarkeit, Nachprüfbarkeit, Datenzugriff und Aufbewahrung digitaler Unterlagen.

⁵³Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung und § 90 Abs. 3 AO; sie konkretisieren die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation zu grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen.

⁵⁴BMF, Merkblatt vom 2. April 2025 zur Transaktionsmatrix nach § 90 Abs. 3 und 4 AO; Hintergrund sind die Änderungen durch das BEG IV.

⁵⁵§ 200 AO; AEAO zu § 200 AO. Danach bestehen Auskunft-, Vorlage-, Erläuterungs- und Unterstützungspflichten, einschließlich Unterstützung beim Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO.

⁵⁶AStBV, Allgemeine Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren; sie konkretisieren das Legalitätsprinzip und das Verhältnis von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren.

In der Praxis muss der Steuerpflichtige zwischen drei Situationen unterscheiden. Erstens gibt es rein steuerliche Aufklärungsfragen ohne strafrechtliche Relevanz. Zweitens gibt es risikobehaftete Fragen, bei denen noch nicht klar ist, ob ein Verdacht entstehen kann. Drittens gibt es konkrete Verdachtsmomente, bei denen die BuStra einzuschalten ist. Nur in der dritten Situation muss der betroffene strafrelevante Prüfungsteil verfahrensrechtlich umgestellt werden. Gleichwohl sollte schon in der zweiten Situation die Kommunikation sorgfältig kontrolliert werden.

Eine Gesellschaft sollte für solche Fälle ein Eskalationsprotokoll haben. Wenn eine Anfrage Begriffe wie Scheinrechnung, Manipulation, Vorsatz, verdecktes Konto, unrichtige Erklärung oder bewusst falsche Umsatzsteuerbehandlung enthält, sollte die Anfrage nicht im normalen Tax-Workflow beantwortet werden. Sie gehört auf die Ebene von Steuerstrafverteidigung, interner Untersuchung und Geschäftsleitungsinformation.

8. § 1 AStG als materielles Prüfprogramm

8.1 Systematische Einordnung

§ 1 AStG ist der zentrale nationale Korrekturtatbestand für Einkünfte aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland, wenn Bedingungen vereinbart oder verwirklicht werden, die vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichen. In der Außenprüfung wird § 1 AStG nicht isoliert gelesen. Er wird zusammen mit § 90 Abs. 3 AO, der GAufzV, den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise, den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen und den Regeln zur Betriebsstättengewinnabgrenzung angewendet.⁵⁷

Für große börsennotierte Konzerne ist § 1 AStG faktisch ein Prüfprogramm, weil fast jeder internationale Wertschöpfungsprozess konzerninterne Leistungsbeziehungen enthält. Zu prüfen sind Lieferungen, Dienstleistungen, Lizenzen, Garantien, Darlehen, Cash-Pooling, Factoring, zentrale Beschaffung, Auftragsfertigung, Vertriebsgesellschaften, Forschungs- und Entwicklungsleistungen, Marken- und Technologierechte, Management Fees, Umlagen und Betriebsstätten.

Der Prüfer beginnt regelmäßig nicht mit der Korrekturvorschrift, sondern mit der Wertschöpfung. Er fragt, welche Funktionen im Konzern tatsächlich ausgeübt werden, wer Risiken trägt, wer Vermögenswerte nutzt, wer wesentliche Entscheidungen trifft, wie die Verträge lauten und ob die gelebte Praxis den Verträgen entspricht. Erst danach wird beurteilt, ob die Vergütung fremdüblich ist.

§ 1 AStG konkurriert in der Prüfung mit anderen Korrekturregimen. Bei Kapitalgesellschaften können verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage, § 8b KStG, Zinsschranken, Lizenzschranken, Quellensteuern und abkommensrechtliche Zuordnungen parallel relevant sein. Der Berater muss deshalb verhindern, dass dieselbe wirtschaftliche Abweichung mehrfach korrigiert wird oder dass eine Korrektur ohne korrespondierende Folge im verbundenen Unternehmen verbleibt.

8.2 Typischer Prüfungsablauf bei Verrechnungspreisen

Der typische Prüfungsablauf beginnt mit der Identifikation der relevanten Transaktionen. Der Prüfer wird eine Transaktionsmatrix oder eine vergleichbare Übersicht verlangen. Darin werden Geschäftspartner, Länder, Volumina, Vertragsgrundlagen, Verrechnungspreismethoden, Funktionsprofile und Dokumentationsstatus erfasst. Diese Übersicht ist die Landkarte der Verrechnungspreisprüfung.

Anschließend folgt die Funktions- und Risikoanalyse. Der Prüfer untersucht, wer Einkauf, Produktion, Forschung, Vertrieb, Marketing, Logistik, Finanzierung, Qualitätssicherung, strategische Steuerung und wesentliche Risikoentscheidungen übernimmt. Entscheidend ist nicht allein die Vertragslage, sondern die tatsächliche Durchführung. Wenn die deutsche Gesellschaft wesentliche Entscheidungen trifft, während der Vertrag eine ausländische Routinegesellschaft als Risikoträger bezeichnet, entsteht ein typischer Prüfungsangriff.

Danach wird die Verrechnungspreismethode geprüft. In Betracht kommen Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode, transaktionsbezogene Nettomargenmethode und Gewinnaufteilung. Die Verwaltung prüft, ob die Methode zur Transaktion passt, ob Vergleichsdaten verwendbar sind, ob Anpassungen plausibel sind und ob das Ergebnis innerhalb einer fremdüblichen Bandbreite liegt. Bei immateriellen Werten, Restrukturierungen und integrierter Wertschöpfung wird die Gewinnaufteilung häufiger in den Blick geraten.

⁵⁷BMF-Schreiben vom 12. Dezember 2024, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024, „Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG“.

Der letzte Schritt ist die rechtliche und rechnerische Korrektur. Der Prüfer muss darlegen, welche Bedingungen fremdunüblich waren, welcher fremdübliche Wert anzusetzen ist, welcher Zeitraum betroffen ist und wie die Einkünfte zu korrigieren sind. Das Unternehmen sollte diese Schritte getrennt beantworten. Häufig ist nicht die gesamte Prüfung streitig, sondern nur die Vergleichbarkeit, eine Risikozuordnung, eine Bandbreite oder der Korrekturzeitraum.

Prüfschritt	Frage der Finanzverwaltung	Typische Verteidigung des Steuerpflichtigen
Transaktionsidentifikation	Welche grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen bestehen mit nahestehenden Personen?	Die Gesellschaft legt eine vollständige, aber abgegrenzte Transaktionsübersicht mit Volumina und Dokumentationsstatus vor.
Nahestehen und Geschäftsbeziehung	Fällt die Beziehung in den Anwendungsbereich des § 1 AStG?	Die Gesellschaft prüft Beteiligung, Beherrschung, Einflussmöglichkeiten und die rechtliche Qualität der Beziehung.
Funktions- und Risikoanalyse	Wer übt Funktionen aus, trägt Risiken und nutzt Vermögenswerte tatsächlich?	Die Gesellschaft belegt die gelebte Praxis durch Verträge, Governance-Unterlagen, Entscheidungsprotokolle und Prozessbeschreibungen.
Methodenwahl	Ist die gewählte Methode die bestgeeignete Methode?	Die Gesellschaft begründet die Methode anhand der Transaktionsart, Vergleichsdaten und praktischen Verfügbarkeit.
Vergleichbarkeit	Sind Vergleichsunternehmen oder Vergleichspreise belastbar?	Die Gesellschaft dokumentiert Suchstrategie, Ausschlüsse, Anpassungen und Bandbreiten.
Ergebnisprüfung	Liegt das Ergebnis außerhalb einer fremdüblichen Bandbreite?	Die Gesellschaft trennt Sondereffekte, Periodeneffekte, Marktkrisen und konzernfremde Einflussfaktoren.
Korrektur	Welche Einkünfte sind in Deutschland zu erhöhen oder zu mindern?	Die Gesellschaft prüft Doppelkorrekturen, korrespondierende Anpassungen, DBA-Folgen und Verständigungsverfahren.

8.3 Praktische Prüffelder im börsennotierten Konzern

Bei börsennotierten Konzernen sind Management Fees und zentrale Dienstleistungen ein häufiges Prüffeld. Die Finanzverwaltung fragt, ob die Leistung tatsächlich erbracht wurde, ob sie dem Empfänger einen Nutzen vermittelt hat, ob Doppelleistungen vorliegen, ob Shareholder Activities herausgerechnet wurden und ob der Umlageschlüssel fremdüblich ist. Der Nachweis gelingt nur, wenn Leistungsbeschreibungen, Kostenbasis, Allokationslogik und Nutzenbezug dokumentiert sind.

Finanzierung und Cash-Pooling sind ein zweites Kernfeld. Der Prüfer untersucht Zinssätze, Garantien, Kreditwürdigkeit, Konzernrückhalt, Laufzeiten, Sicherheiten, Cash-Pool-Leader-Funktionen und Liquiditätsrisiken. Die Verwaltung wird insbesondere prüfen, ob Routinegesellschaften unentgeltlich Liquidität bereitstellen, ob Garantien marktgerecht vergütet werden und ob konzerninterne Darlehen wirtschaftlich eigenkapitalähnlich sind.

Immaterielle Werte sind besonders streitanfällig. Marken, Technologie, Software, Daten, Kundenbeziehungen und Forschungsleistungen lassen sich nicht immer mit einfachen Vergleichsdaten bewerten. Der Prüfer wird fragen, wer DEMPE-Funktionen ausübt, wer die wesentlichen Entscheidungen trifft, wer Kosten und Risiken trägt und ob Lizenzsätze oder Gewinnaufteilungen den tatsächlichen Beiträgen entsprechen.

Funktionsverlagerungen und Restrukturierungen sind bei börsennotierten Gruppen häufig mit M&A, Carve-outs, Standortverlagerungen, Shared-Service-Modellen oder Plattformstrategien verbunden. Die Prüfung fragt dann, ob ein Transferpaket vorliegt, ob Gewinnpotenzial verlagert wurde und ob eine fremdübliche Kompensation anzusetzen ist. Der Berater muss hier früh historische Business Cases, Vorstandsvorlagen, Bewertungsmodelle und tatsächliche Umsetzungsunterlagen sichern.

9. Umsatzsteuerprüfung im Konzern

9.1 Prüfungsgegenstände und Datenquellen

Die Umsatzsteuerprüfung ist bei großen Konzernen stark prozess- und datengetrieben. Der Prüfer untersucht nicht nur einzelne Rechnungen, sondern die Steuerfindungslogik des Systems. Entscheidend sind Stammdaten, Steuerkennzeichen, Material- und Leistungsarten, Länderkennzeichen, Liefer- und Leistungsorte, Kundeneigenschaften, Organschaftszuordnung, Rechnungsworkflows und Korrekturprozesse.

Typische Datenquellen sind Ausgangsrechnungen, Eingangsrechnungen, Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Umsatzsteuer-Jahreserklärungen, Zusammenfassende Meldungen, Intrastat-Daten, SAF-T-ähnliche Exporte, SAP-Steuertabellen, Steuerkennzeichenlisten, Belegjournale, Debitoren- und Kreditorenstammdaten, Anlagenbuchhaltung, Travel-and-Expense-Systeme und Vertragsdatenbanken. Die Prüfung vergleicht diese Quellen miteinander.

Besonders relevant sind steuerfreie Umsätze und Vorsteuerabzug. Börsennotierte Holdinggesellschaften, Banken, Versicherungen und gemischt tätige Konzerne müssen erklären, welche Eingangsleistungen welchem Ausgangsumsatz zugeordnet werden, welche Vorsteuerquote angewandt wird und wie die Quote systemisch umgesetzt wird. Fehler in der Quote wirken regelmäßig über mehrere Jahre und hohe Volumina.

Ein weiteres Kernfeld sind grenzüberschreitende Lieferketten. Reihengeschäfte, innergemeinschaftliche Lieferungen, Ausfuhrlieferungen, Konsignationslager, Dropshipping-Modelle und Plattformstrukturen verlangen eine genaue Abstimmung zwischen Vertragslage, Warenbewegung, Rechnungsstellung und Nachweisen. Die Umsatzsteuerprüfung arbeitet hier oft mit Datenabgleichen, weil einzelne Belegprüfungen die Masse der Vorgänge nicht abbilden können.

9.2 Umsatzsteuer-Sonderprüfung während oder neben der Konzernprüfung

Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung kann unabhängig von der allgemeinen Konzernbetriebsprüfung angeordnet werden oder als Fachprüfung in diese eingebunden sein. Sie betrifft häufig kürzere Voranmeldungszeiträume oder ausgewählte Sachverhalte, kann aber bei großen Konzernen inhaltlich erhebliche Breite erreichen. Die BpO behandelt die Umsatzsteuer-Sonderprüfung als besondere Außenprüfung; bestimmte Regelungen gelten sinngemäß.⁵⁸

Wenn Umsatzsteuer-Sonderprüfung und allgemeine Betriebsprüfung parallel laufen, muss das Unternehmen Doppelprüfungen vermeiden. Es sollte ein zentrales Register führen, in dem USt-Anfragen, Datenlieferungen, Feststellungen und Zusagen dokumentiert werden. Andernfalls entstehen widersprüchliche Antworten an verschiedene Prüfergruppen. Besonders gefährlich ist dies bei Organschaftsfragen, Vorsteuerquoten und internationalen Lieferketten.

Der Umsatzsteuerprüfer kann während der laufenden Prüfung kurzfristigere Wirkungen auslösen als der Körperschaftsteuerprüfer. Feststellungen können Voranmeldungszeiträume, laufende Prozesse, Rechnungskorrekturen, Steuerkennzeichen und zukünftige Abrechnungslogik betreffen. Der steuerliche Berater sollte deshalb nicht nur den Altzeitraum verteidigen, sondern die Prozessänderung und die künftige Compliance mitdenken.

Bei börsennotierten Gesellschaften ist zudem die Schnittstelle zum Tax Compliance Management System relevant. Ein funktionierendes Umsatzsteuer-TCMS kann den Prüfer nicht rechtlich binden, aber es kann

⁵⁸Betriebsprüfungsordnung 2000 (BpO 2000), §§ 1 und 2: Anwendungsbereich, besondere Außenprüfungen, Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Verhältnismäßigkeit der Prüfung.

erklären, wie Fehler verhindert, erkannt und korrigiert werden. Umgekehrt können systematische USt-Fehler trotz TCMS straf- oder bußgeldrechtliche Fragen auslösen, wenn Hinweise ignoriert oder Meldungen bewusst

10. Zwischenberichte, Prüfungsnotizen und Issue Papers

10.1 Rechtsqualität und Bindungswirkung

Zwischenberichte, Prüfungsnotizen und Issue Papers sind in der Regel keine Verwaltungsakte. Sie regeln nicht unmittelbar die Steuerfestsetzung und enthalten meist keine selbständige hoheitliche Anordnung. Sie sind vielmehr verfahrensleitende Dokumente, Tatsachenzusammenfassungen, Berechnungsvorschläge oder vorläufige Rechtsauffassungen. Ein Rechtsbehelf gegen ein solches Dokument ist daher grundsätzlich nicht statthaft.

Ihre fehlende Verwaltungsaktqualität bedeutet aber nicht, dass sie belanglos sind. Sie können den späteren Prüfungsbericht vorstrukturieren, die Beweiswürdigung prägen, die Verhandlungsposition der Finanzverwaltung festlegen und die Grundlage einer tatsächlichen Verständigung bilden. Außerdem können sie dokumentieren, dass der Steuerpflichtige über erhebliche Feststellungen informiert wurde und Gelegenheit zur Stellungnahme hatte.

Bindend werden Zwischenpositionen nur ausnahmsweise. Eine bloße mündliche Aussage eines Prüfers, ein Thema sei erledigt, bindet die Finanzverwaltung grundsätzlich nicht. Anders kann es sein, wenn eine formwirksame tatsächliche Verständigung, eine verbindliche Zusage oder ein bestandskräftiger Bescheid vorliegt. Auch Treu und Glauben kann in Extremfällen Bedeutung haben, verlangt aber regelmäßig klare, zuständige und vertrauensbegründende Äußerungen.

10.2 Praktische Funktion für Verfahrenssteuerung und Streitvermeidung

Praktisch sind Zwischenberichte wertvoll, weil sie Streitpunkte sichtbar machen. Der Steuerpflichtige sollte jeden Zwischenbericht in drei Ebenen prüfen: Stimmt der Sachverhalt, stimmt die rechtliche Würdigung, stimmt die rechnerische Auswirkung. Häufig ist der Sachverhalt verkürzt oder eine Annahme aus einem Datenabgleich wird als Tatsache behandelt. Solche Punkte müssen früh korrigiert werden, weil sie sich sonst in die Schlussbesprechung fortschreiben.

Ein gutes Issue-Management führt für jede Prüfungsfeststellung eine Akte. Diese enthält den ursprünglichen Fragenkatalog, die Unternehmensantwort, die Datenlieferung, die Prüfernnotiz, die interne Bewertung, die Rechtsquellen, die Berechnung und den Status der Einigung. Damit lässt sich später nachvollziehen, ob ein Punkt tatsächlich erledigt, nur vorläufig zurückgestellt oder materiell streitig geblieben ist.

Zwischenberichte eignen sich außerdem, um tatsächliche Verständigungen vorzubereiten. Wenn ein Bewertungssachverhalt, eine Schätzung, eine Bandbreite oder eine Beweisfrage nicht vollständig aufklärbar ist, kann ein sauber dokumentierter Zwischenbericht den tatsächlichen Rahmen für die Verständigung liefern. Er ersetzt die Verständigung aber nicht.

11. Tatsächliche Verständigung während der Außenprüfung

11.1 Zulässigkeit und Grenzen

Eine tatsächliche Verständigung kann während der Außenprüfung getroffen werden. Sie ist besonders bei Großprüfungen praktisch wichtig, weil nicht jeder komplexe Sachverhalt vollständig, zeitnah und beweissicher aufgeklärt werden kann. Zulässig ist die Verständigung über tatsächliche Umstände, Schätzungsgrundlagen, Bewertungsfragen und Beweiswürdigungen, wenn die Sachverhaltsermittlung erschwert ist und die Verständigung nicht offensichtlich unzutreffend ist.⁵⁹

Unzulässig ist eine Verständigung über reine Rechtsfragen. Die Beteiligten können sich nicht wirksam darauf einigen, dass eine Norm entgegen ihrem Inhalt angewandt oder nicht angewandt wird. Ebenso wenig kann eine tatsächliche Verständigung eine gesetzlich zwingende Steuerfolge abbedingen. In der Praxis ist die Grenze aber nicht immer einfach, weil viele Rechtsfragen tatsächliche Vorfragen enthalten. Zulässig kann die Verständigung über die tatsächliche Vorfrage sein, während die Rechtsfolge weiterhin aus dem Gesetz folgt.

Typische Gegenstände in Konzernprüfungen sind Schätzungsparameter, Verteilungsmaßstäbe, Bewertungsbandbreiten, Nutzungsanteile, Vorsteuerquoten, Dienstleistungsnutzen, Zeitanteile, Marktparameter, Funktionsgewichte und tatsächliche Annahmen bei unvollständiger Dokumentation. Gerade bei Verrechnungspreisen ist Zurückhaltung geboten, weil grenzüberschreitende Verständigungen Doppelbesteuerung auslösen können, wenn der ausländische Staat nicht korrespondierend folgt.

11.2 Form, Zuständigkeit und Dokumentation

Die tatsächliche Verständigung muss von zuständigen Personen getroffen werden. Auf Seiten der Finanzverwaltung ist regelmäßig nicht allein der einzelne Prüfer entscheidungsbefugt, sondern die zuständige Amts- oder Sachgebietsleitung muss einbezogen werden. Auf Seiten der Gesellschaft muss eine vertretungsberechtigte oder ordnungsgemäß bevollmächtigte Person handeln. Bei börsennotierten Gesellschaften sollte die interne Zustimmung dokumentiert werden, weil die Verständigung wirtschaftlich erhebliche Auswirkungen haben kann.

Die Verständigung sollte schriftlich erfolgen. Sie muss den Verständigungsgegenstand, die tatsächlichen Annahmen, den betroffenen Zeitraum, die betroffenen Steuerarten, die Berechnung, die Beteiligten und die Zuständigkeit klar erkennen lassen. Außerdem sollte sie abgrenzen, welche Punkte nicht umfasst sind. Unklare Verständigungen sind gefährlich, weil sie später als weitergehend verstanden werden können, als das Unternehmen beabsichtigt hatte.

Eine wirksame tatsächliche Verständigung bindet die Finanzbehörde im nachfolgenden Besteuerungsverfahren, solange die Voraussetzungen erfüllt sind. Sie ist aber kein Ersatz für eine verbindliche Zusage über die künftige Behandlung eines Sachverhalts. Für künftige Jahre kommt gegebenenfalls eine verbindliche Zusage nach einer Außenprüfung in Betracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind.⁶⁰

⁵⁹Gleichlautende Erlasse zur tatsächlichen Verständigung, amtlich wiedergegeben im AO-Handbuch, Anhang 19: tatsächliche Verständigungen betreffen schwierige Sachverhaltsfragen, nicht Rechtsfragen.

⁶⁰Gleichlautende Erlasse zur tatsächlichen Verständigung, amtlich wiedergegeben im AO-Handbuch, Anhang 19: tatsächliche Verständigungen betreffen schwierige Sachverhaltsfragen, nicht Rechtsfragen.

12. Steuerstrafrechtlicher Verdacht während der Prüfung

12.1 Schwelle der Unterrichtung der BuStra

Der Prüfer muss die Bußgeld- und Strafsachenstelle unterrichten, wenn zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit bestehen. Die Schwelle ist höher als ein bloßes steuerliches Prüfungsinteresse, aber niedriger als eine abschließende Überzeugung. Entscheidend ist, ob nach kriminalistischer Erfahrung die Möglichkeit einer verfolgbaren Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit besteht.⁶¹

Die Anwendungshinweise zu § 10 BpO unterscheiden zwischen bloßen Prüfungsauffälligkeiten und Verdachtsmomenten. Verprobungsdifferenzen, Richtsatzabweichungen, ungeklärte formelle Mängel oder offene Sachverhaltsfragen lösen nicht automatisch eine BuStra-Unterrichtung aus. Anders liegt es bei erheblichen nicht aufklärbaren Differenzen, manipulierten oder gefälschten Unterlagen, verdeckten Konten, schwerwiegenden Buchführungsmängeln oder sonstigen Umständen, die eine vorsätzliche oder leichtfertige Steuerverkürzung nahelegen.⁶²

In Großkonzernen kann der Verdacht aus sehr unterschiedlichen Quellen entstehen. Beispiele sind bewusst falsche Umsatzsteuer-Codes, systematisch unterlassene Vorsteuerkorrekturen, nicht erklärte ausländische Betriebsstätten, fingierte Dienstleistungsrechnungen, manipulierte Transfer-Pricing-Dokumentation, bewusst falsche Quellensteuerbehandlung oder fehlerhafte Kapitalertragsteuerprozesse. Nicht jeder Fehler ist strafrechtlich relevant; aber systematische Fehler bei bekannten Hinweisen sind besonders sensibel.

12.2 Unterbrechung des betroffenen Prüfungsteils

Bei einem Verdacht muss nicht zwingend die gesamte Außenprüfung unterbrochen werden. Unterbrochen oder verfahrensrechtlich umgestellt werden muss der betroffene Sachverhalt, soweit Ermittlungen gegen den Steuerpflichtigen wegen dieses Sachverhalts weitergeführt würden. Die BpO verlangt, dass bei Verdacht gegen den Steuerpflichtigen Ermittlungen zu diesem Sachverhalt erst fortgesetzt werden dürfen, wenn ihm die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens mitgeteilt und er belehrt wurde.⁶³

Andere Prüfungsteile können grundsätzlich weiterlaufen, wenn sie sachlich trennbar sind und keine Umgehung des strafrechtlichen Schutzes darstellen. In der Praxis ist diese Trennung aber schwierig. Wenn Umsatzsteuerdaten zugleich für den strafrelevanten Verdacht und für normale Vorsteuerfragen genutzt werden, muss genau dokumentiert werden, welche Fragen zu welchem Zweck gestellt werden. Andernfalls drohen Verwertungs- und Verfahrensstreitigkeiten.

Nach Einleitung des Strafverfahrens bestehen die steuerlichen Mitwirkungspflichten grundsätzlich fort. Zwangsmittel dürfen jedoch nicht eingesetzt werden, um eine Selbstbelastung in Bezug auf die Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit herbeizuführen. Die Kommunikation muss deshalb getrennt werden: steuerliche Mitwirkung, strafrechtliche Verteidigung, interne Untersuchung und gegebenenfalls Berichtigungserklärung sind verschiedene Stränge.

61BpO 2000, § 10: Mitteilungspflichten bei zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit.

62BMF/gleichlautende Länderhinweise vom 31. August 2009, Anwendungsfragen zu § 10 BpO: Abgrenzung von bloßen Verprobungsauffälligkeiten und zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten.

63BpO 2000, § 10: Mitteilungspflichten bei zureichenden tatsächlichen Anhaltspunkten für eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit.

Für die Gesellschaft bedeutet dies organisatorisch, dass ein Verdachtsfall sofort auf Leitungsebene eskaliert werden muss. Der normale Prüfungsdatenraum sollte nicht unkontrolliert weiter mit strafrelevanten Unterlagen befüllt werden. Zugleich darf die Gesellschaft die steuerliche Prüfung nicht pauschal verweigern, wenn trennbare steuerliche Prüfungsteile fortgeführt werden können.

13. Abschluss, Prüfungsbericht und Folgeverfahren

13.1 Schlussbesprechung

Die Schlussbesprechung ist der formelle Ort, an dem die Ergebnisse der Außenprüfung erörtert werden. Die Besprechungspunkte sollen dem Steuerpflichtigen rechtzeitig bekanntgegeben werden, damit er sich vorbereiten kann. Bei großen Konzernen besteht eine sachgerechte Vorbereitung in der Regel aus einer finalen Streitpunktmatrix, einer Berechnungsprüfung, einer Rechtsquellenprüfung und einer Entscheidung, welche Punkte akzeptiert, verständigt oder streitig gestellt werden.⁶⁴

Die Schlussbesprechung sollte protokolliert werden. Das Protokoll sollte festhalten, welche Punkte erledigt sind, welche Punkte streitig bleiben, welche tatsächlichen Verständigungen getroffen wurden, welche Berechnungen zugrunde liegen und welche Unterlagen noch nachzureichen sind. Gerade bei mehreren Steuerarten und Gesellschaften ist ein ungenaues Schlussprotokoll eine Quelle späterer Bescheidfehler.

Die Schlussbesprechung ist nicht zwingend der letzte Moment für rechtliche Argumentation, aber sie ist praktisch die letzte Chance, den Prüfungsbericht zu beeinflussen. Nach dem Bericht verlagert sich der Streit in die Bescheide und Rechtsbehelfe. Dann ist die Finanzverwaltung argumentativ oft stärker festgelegt.

13.2 Prüfungsbericht und Änderungsbescheide

Der Prüfungsbericht muss die Prüfungsfeststellungen so darstellen, dass die steuerlichen Auswirkungen nachvollziehbar sind. Bei zu erwartenden Rechtsbehelfen oder bei beabsichtigter verbindlicher Zusage soll der Bericht umfassender sein. Der Bericht enthält regelmäßig Sachverhaltsdarstellung, rechtliche Würdigung und Berechnung. Er kann Anlagen, Mehr- und Wenigerrechnungen, Gewerbesteuerwirkungen und gesellschaftsbezogene Aufteilungen enthalten.⁶⁵

Die anschließenden Änderungsbescheide müssen mit dem Bericht abgeglichen werden. Bei Organschaften und Konzernen sind mehrere Bescheide betroffen: Körperschaftsteuer, Gewerbesteuermessbetrag, Zerlegung, gesonderte Feststellungen, Verlustfeststellungen, Zinsen, Umsatzsteuer und gegebenenfalls Kapitalertragsteuer. Ein materiell akzeptierter Punkt kann durch falsche technische Umsetzung rechtswidrig werden.

Der Steuerpflichtige sollte nach Erhalt der Bescheide keine globale Einspruchsbegründung verwenden, sondern die Punkte nach Steuerart, Jahr, Gesellschaft und Bescheidart trennen. Außerdem sollte geprüft werden, ob Grundlagen- und Folgebescheide, Ablaufhemmungen, Vorläufigkeiten, Vorbehalt der Nachprüfung, Zinsfolgen und Änderungsnormen zutreffend angewandt wurden.

13.3 Verbindliche Zusage und Folgeprüfung

Nach einer Außenprüfung kann eine verbindliche Zusage für die künftige steuerliche Behandlung eines geprüften Sachverhalts in Betracht kommen. Sie unterscheidet sich von der tatsächlichen Verständigung. Die tatsächliche Verständigung betrifft schwierige Tatsachenfragen für vergangene Zeiträume; die verbindliche Zusage betrifft die künftige Behandlung eines Sachverhalts nach Maßgabe der gesetzlichen Voraussetzungen.

Bei großen Aktiengesellschaften ist eine verbindliche Zusage besonders relevant, wenn ein wiederkehrender Prozess betroffen ist, etwa eine Umsatzsteuerquote, eine Umlagemethode, ein Transfer-Pricing-Modell oder

64BpO 2000, §§ 11 und 12: Schlussbesprechung, Bekanntgabe der Besprechungspunkte und Prüfungsbericht.

65BpO 2000, §§ 11 und 12: Schlussbesprechung, Bekanntgabe der Besprechungspunkte und Prüfungsbericht.

eine steuerliche Behandlung einer Konzernfinanzierung. Sie sollte jedoch nur beantragt werden, wenn der Sachverhalt hinreichend stabil und vollständig beschrieben ist. Andernfalls kann die Zusage eng oder wertlos ausfallen.

Für die Folgeprüfung ist entscheidend, was aus der abgeschlossenen Prüfung gelernt wurde. Der Steuerpflichtige sollte Feststellungen nicht nur bezahlen oder bekämpfen, sondern organisatorisch auswerten. Prozesse, Daten, Dokumentation und Tax Compliance sollten angepasst werden, damit der nächste Prüfungszeitraum nicht denselben Streit reproduziert.

14. Praxisleitfaden für die Begleitung der Prüfung

Eine große oder sogar börsennotierte Gesellschaft sollte die Außenprüfung nicht als reaktiven Schriftwechsel, sondern als Governance-Projekt führen. Die folgenden Maßnahmen haben sich in der Beratungspraxis bewährt.

Erstens sollte unmittelbar nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eine rechtliche Eingangsanalyse erfolgen. Zu prüfen sind Zuständigkeit, Bekanntgabe, Rechtsbehelfsbelehrung, Prüfungszeiträume, Steuerarten, etwaige Anschlussprüfung, Erweiterungen gegenüber Vorprüfungen, angekündigte Prüfer, Prüfungsbeginn, Prüfungsort und erste Datenanforderungen. Auffälligkeiten sollten nicht nur intern notiert, sondern gegenüber der Finanzverwaltung geordnet adressiert werden.

Zweitens sollte das Unternehmen eine interne Prüfungsorganisation einrichten. Diese umfasst eine zentrale Steuerung, fachliche Teilprojektleiter, einen Datenmanager, ein Fristencontrolling, ein Freigabeverfahren, ein Eskalationsprotokoll, ein Rechtsquellenregister und eine Streitpunktmatrix. Bei internationalen Konzernen sollten ausländische Tochtergesellschaften früh informiert werden, damit Unterlagenbeschaffung nicht an lokalen Fristen, Sprachen oder Systemzugängen scheitert. Neben der internen Organisation sollte der Wirtschaftsprüfer, der Steuerberater und erst recht der Steueranwalt in die Organisation eingebunden sein. Die Kommunikation des internen Prüfungsleiters mit den externen Beratern sollte vorher festgelegt sein. Die Prozessaussichten eines Steuerstreitverfahren und die Behandlung eines eventuellen Steuerstraßverfahrens sollten von vornherein intern diskutiert werden und die entsprechenden Trigger Punkte sollten festgelegt sein.

Drittens sollten Datenlieferungen professionalisiert werden. Jede Datei erhält eine eindeutige Bezeichnung, eine Beschreibung, eine Versionsnummer, einen Exportnachweis und eine Zweckbestimmung. Daten sollten nicht unkommentiert in einen Prüferdatenraum geladen werden. Unklare Datenfelder, historische Systemwechsel und bekannte Einschränkungen sind zu erläutern, bevor der Prüfer sie statistisch auswertet.

Viertens sollte die Kommunikation mit Fachprüfern getrennt, aber koordiniert erfolgen. Umsatzsteuer, Verrechnungspreise, IT, Bankenfragen und Strafrecht haben unterschiedliche Logiken. Eine Antwort an den USt-Prüfer kann Auswirkungen auf Körperschaftsteuer, Zoll, Bilanzierung oder Strafrecht haben. Deshalb braucht jede Antwort eine zentrale steuerliche Qualitätskontrolle.

Fünftens sollten Zwischenberichte nicht nur gelesen, sondern aktiv bearbeitet werden. Sachverhaltsfehler sind sofort zu korrigieren. Rechtliche Dissense sind zu markieren. Rechenwerke sind unabhängig nachzurechnen. Punkte, die tatsächlich erledigt sind, sollten als erledigt protokolliert werden. Punkte, die nur vorläufig zurückgestellt sind, dürfen nicht aus dem Blick geraten.

Sechstens sollten tatsächliche Verständigungen nur präzise und begrenzt abgeschlossen werden. Der Verständigungsgegenstand, der Zeitraum, die betroffenen Steuerarten, die Berechnung und die tatsächlichen Annahmen müssen eindeutig sein. Eine Verständigung darf nicht versehentlich Rechtsfragen oder Folgejahre erfassen. Bei grenzüberschreitenden Fällen ist die Gefahr internationaler Doppelbesteuerung mitzudenken. Gerade in diese Bereiche sollte nicht ohne externe Beratung gegangen werden.

Siebtens sollte ein strafrechtlicher Eskalationsmechanismus bestehen. Sobald eine Anfrage auf Vorsatz, Manipulation, Scheinrechnungen, verdeckte Konten, bewusste Nichtabgabe oder andere strafrechtlich relevante Umstände hindeutet, muss die normale Prüfungsbearbeitung gestoppt und steuerstrafrechtlich geprüft werden. Die Gesellschaft sollte dann nicht vorschnell Erklärungen abgeben, sondern Sachverhalt, Zuständigkeit, Belehrung und Verteidigungsstrategie klären. Abzuklären ist die Differenzierung, ob es sich um die Verteidigung eines Steuervorganges für die Gesellschaft oder um die Vertretung eines Organmitgliedes wegen dessen persönlichen angeblichen Fehlverhaltens handelt.

Achtens sollte die Bescheidauswertung nach Prüfungsabschluss als eigener Arbeitsschritt behandelt werden. Der Prüfungsbericht ist mit den Änderungsbescheiden, Zinsbescheiden, Verlustfeststellungen,

Grundlagen- und Folgebescheiden, Gewerbesteuererlegungen und Umsatzsteuerfestsetzungen abzugleichen. Gerade bei großen Fällen entstehen Fehler häufig in der technischen Umsetzung, nicht in der materiellen Einigung.

..... 35