

Flick Gocke Schaumburg

Aktuelle Entwicklungen in der Außenprüfung

Vortrag Forum Steuerrecht Schloss Nordkirchen e.V.

Steuerberater Prof. Dr. Xaver Ditz
Nordkirchen, den 4. November 2026

Agenda

01 Außenprüfung heute – Wo stehen wir?

02 Gesetzliche Reform der Außenprüfung (2022)

03 Risikoorientierte Außenprüfung

04 Sonderthema: Vorlagepflicht von E-Mails

Kapitel 1

Außenprüfung heute –
Von wo kommen wir?

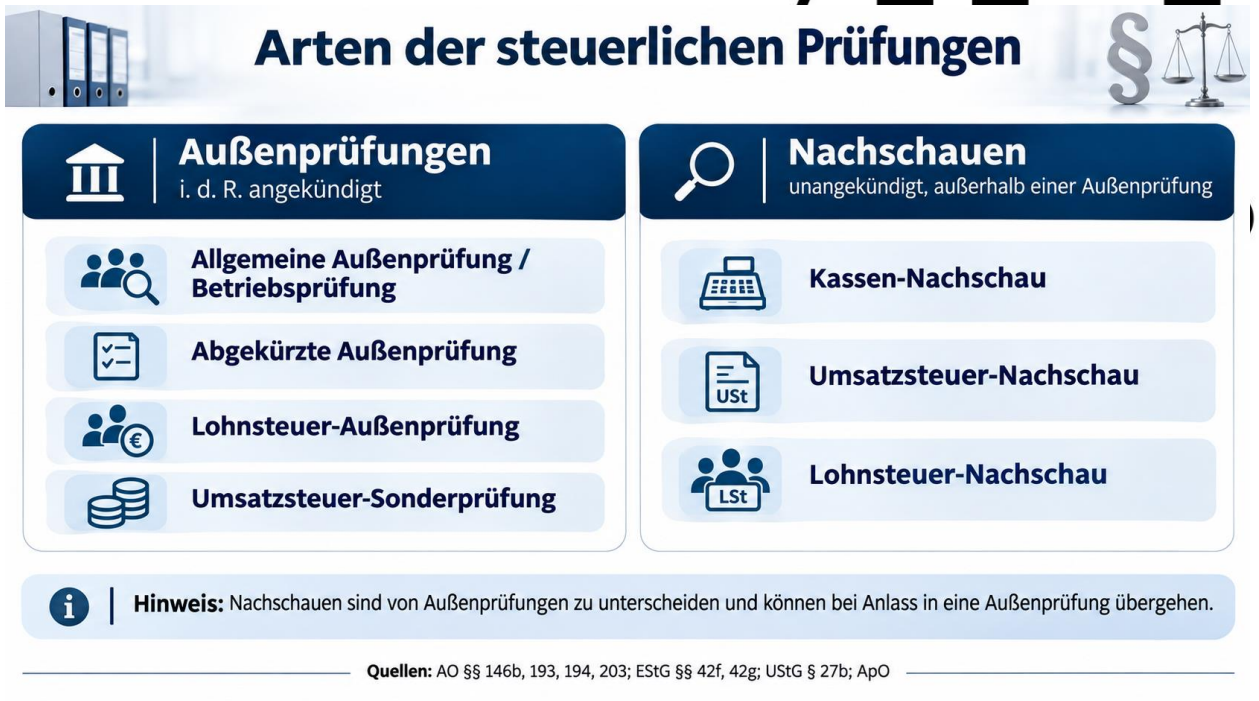


Betriebsprüfung 2025 – BMF-Statistik

BMF, Monatsbericht Oktober 2026, veröffentlicht am 22.10.2026:

- **11,2 Mrd. €* Mehrergebnis in 2025** (2024: 10,9 Mrd. €)
- **12.148 Betriebsprüfer** im Einsatz (2024: 12.359)
- **139.205 Betriebe geprüft** (von insgesamt rund 8,8 Mio. Betrieben)
- **Großbetriebe**: Prüfungsquote 25,8 % (2024: 29,6 %)
- **7,2 Mrd. € Mehrergebnis** allein bei **Großbetrieben**





* Die 11,2 Mrd. € beziehen sich auf das festgestellte steuerliche Mehrergebnis aus den Betriebsprüfungen der Länder im Jahr 2025 – nicht auf sämtliche Außenprüfungen und Nachschauen.

Prüfungsansatz

- **Traditioneller Prüfungsansatz** vorherrschend:
  - Einzelfallbezogene Sachverhaltsprüfung
  - **Belegprüfung** steht im **Vordergrund**
  - keine **Wesentlichkeitsgrenzen**
  - Ziel: **Vollständige Aufarbeitung** des Sachverhalts
- Regelmäßige Nutzung Zugang **ERP-System**
- Nutzung von **IDEA-Auswertungen**
- **E-Bilanz** ohne Bedeutung
- Aktiver Austausch mit BFA/Kooperation (z.B. regelmäßiger Jour Fixe) in **Einzelfällen** praktiziert.
- Weiterhin **relativ lange Prüfungsdauer**
- **Zeitnahe Prüfung** als Ziel, jedoch oftmals **nicht umsetzbar**

Themen im nationalen Steuerrecht

- **Klassische Betriebsprüfungsthemen** spielen eine wesentliche Rolle:
  - Rückstellungen
  - Bestimmung AK/HK
  - Abschreibungen auf Abnutzung (ND)
  - Bewertung von Vorräten (Warenbewertung)
  - vGA-Themen
  - Betriebsaufspaltung
  - Nichtabzugsfähige Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG
  - Verlustnutzung (Verlustvorträge und Mantelkaufregelungen)
- Korrekturen im Zusammenhang mit der **gewerbesteuerlichen Hinzurechnung** gem. § 8 GewStG
- Zuordnung von Aufwendungen (Veräußerungskosten) im Zusammenhang mit **Veräußerungen gem. § 8b Abs. 2 KStG**
- Anwendung des **§ 3c Abs. 2 EStG** bei Holding-Personengesellschaften
- **Unternehmensbewertungsthemen** im Zusammenhang mit Übertragungen im Wege der Schenkung oder bei Erbvorgängen
- **Inländische Umstrukturierungen** eher ohne Korrekturbedarf

Themen im internationalen Steuerrecht

- **Thema Nr. 1: Verrechnungspreise** für internationale Liefer- und Leistungsbeziehungen
  - **Lizenzgebühren** für die Nutzungsüberlassung immaterieller Werte
  - Verrechnungspreise für **Finanzierungsbeziehungen** (Zinsen und Cashpool)
  - Korrektur von **unangemessen hohen Gewinnen** im Ausland (Argumentation: Routineunternehmen)
  - Korrektur von **Verlusten und geringen Renditen** im Inland
  - Verrechnung von Dienstleistungen
  - **Reformen des § 1 AStG** in der Vergangenheit nicht immer praxistauglich (z.B. Definition der nahestehenden Person gem. § 1 Abs. 2 AStG, DEMPE-Konzept gem. § 1 Abs. 3c AStG und Vorschriften zur Finanzierung gem. § 1 Abs. 3d und 3e AStG)
  - Grenzüberschreitende **Umstrukturierungen/Funktionsverlagerungen**
- **HZB gem. §§ 7 ff. AStG** nur in Ausnahmefällen (z.B. Finanzierungsgesellschaften) von Bedeutung, Motivtest / Substanz
- **Betriebsstätten und Vertreterbetriebsstätten** von untergeordneter Bedeutung (Ausnahme: Fondstrukturen)
- **Quellensteuerthemen** haben deutlich zugenommen (auf Lizenzgebühren und Gewinnausschüttungen)
- Löst die **globale Mindestbesteuerung** bei Großkonzernen das Betriebsprüfungsthema? Meines Erachtens nein!
- Deutliche **Zunahme von Verständigungsverfahren** zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Themen im Umsatzsteuerrecht

- **Innergemeinschaftliche Lieferungen** (Nachweise, Gelangensbestätigung)
- **Ausfuhren** (Nachweispflichten)
- **Reihen- und Dreiecksgeschäfte** (insbesondere bei Dreiecksgeschäften, da der EuGH/EuG seine Rechtsprechung zu den Rechnungsangaben als Voraussetzung für die Anwendung der Vereinfachung in den letzten Jahren erheblich verschärft hat und eine Korrektur grds. nicht möglich ist)
- **Konsignationslager**
- **Abgrenzung der Steuersätze** in Großhandelskonzernen (7 % / 19 %)
- **Auswirkungen von TP-Anpassungen** (Anwendung TNMM)
- Vorsteuerabzug bei **Holdingstrukturen** und Kostenumlagen sowie **Eingangsleistungen** mit gemischter Nutzung
- Streitfrage **Organschaft**
- Sachzuwendungen und unentgeltliche Wertabgaben insbes. ggü. Arbeitnehmern

Themen im Verfahrensrecht

- Beanstandungen von **Verrechnungspreisdokumentationen**
- **Schätzungsbefugnis** und **Beweislastfragen**
- **Strafzuschläge** gem. § 162 Abs. 4 AO im Einzelfall
- Vorlagepflicht von **Gutachten**, **Vorstands-/AR-Protokollen** und **DD-Berichten**
- Vorlagepflicht von **E-Mails**
- **„Überzogene“ Bp-Anfragen**
- Bedeutung **Strafrecht** nimmt tendenziell etwas zu
- **Grundsatz:** Bp löst man im materiellen Recht und nicht im **Verfahrensrecht**

Wenn keine Einigung erzielt wird:
Verfahrensrechtliche Reaktionsmöglichkeiten bei BP-Korrekturen (insbes. Verrechnungspreise)

Einspruch

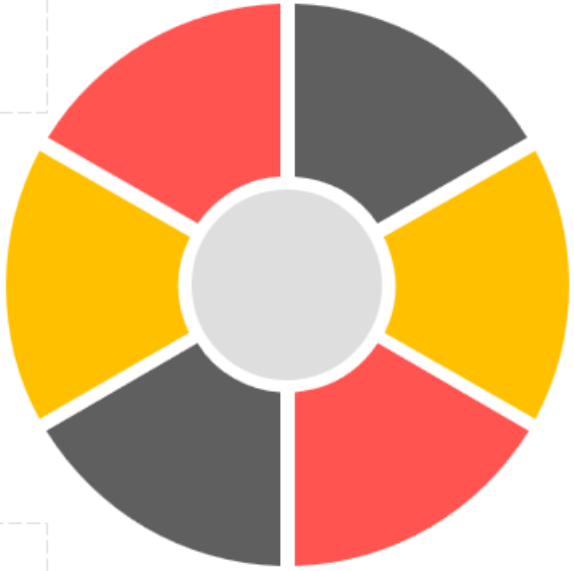
- Geringe Erfolgsaussicht
- Verfahrensrechtlich aber erforderlich

Joint Audit

- Direkte Abstimmung zwischen Finanzverwaltungen
- Erhöhte Involvierung des Steuerpflichtigen
- Zeitnahe Lösung wahrscheinlich

Finanzgericht

- Erfolgsaussichten fallabhängig, zuletzt starker OECD-Bezug bei TP
- Ggf. bei Fragestellung „dem Grunde nach“ sinnvoll
- Kostenintensiver als Verständigungsverfahren



Verständigungsverfahren nach DBA

- Hohe Wahrscheinlichkeit der Einigung (I.d.R. 2- 5 Jahre
- Aber grds. kein Einigungszwang
- Einigungszwang z.B. in DBA Schweiz, USA, Österreich, Australien, Kanada, Japan, UK, Frankreich, Niederlande, Schweden
- Eventuell zusätzliche Länder durch MLI

Verständigungsverfahren nach EU-Schiedskonvention

- Zeitlicher Rahmen festgelegt
- Einigungszwang
- Einbeziehung Zinsen

EU- Streitbeilegungsrichtlinie

- Einigungszwang
- Anwendbar auf alle DBA-Fälle
- Geltung für WJ die nach dem 1.1.2018 beginnen

Kapitel 2

Gesetzliche Reformen in 2022

Wo geht es hin ?



Aktuelle Entwicklungen

VOM BESCHLEUNIGUNGSGESETZ ZUR SYSTEMPRÜFUNG



DAC7-UmsG

Kooperation: § 199 Abs. 2 statt § 200a AO

Tempo: Ablaufhemmung max. 5 Jahre (§ 171 AO)

BEG IV · § 90 AO

Transaktionsmatrix wird Pflicht; Vorlage binnen 30 Tagen nach Prüfungsanordnung

Neue ApO

Ersetzt BpO 2000: risikoorientiert, Fokus aufs Wesentliche

Art. 97 § 38 EGAO

Erprobung alternativer Prüfungsmethoden: Systemprüfung des Tax CMS statt Einzelfall

(KI-)Systemprüfung

KI gleicht Daten laufend ab; geprüft wird, ob Rechenregeln und Freigaben im System stimmen, Widersprüche werden automatisch sichtbar

Die Richtung ist seit 2022 dieselbe: früher starten, strukturierter anfordern, risikoorientiert prüfen – und künftig Systeme statt Belege.

DAC7-UmsG v. 20.12.2022 (BGBl. I 2022, 2730); BMF-Merkblatt Transaktionsmatrix v. 02.04.2025; ApO, BStBl I 2026, 1061.

Reform in 2022 - DAC7-UmsG

Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022

- ⇨ **Ziel** ist es, die **Betriebsprüfung** in Deutschland **zeitnäher** durchzuführen und allgemein **zu beschleunigen**.
- ⇨ Hauptgrund hierfür ist insbesondere der internationale Einfluss durch parallele Entwicklungen im Ausland. DEU prüft zu „lange“!



Reform in 2022 - DAC7-UmsG: Ablaufhemmung und Aufzeichnungen (1)

- **Beschleunigung von Außenprüfungen:** Prüfungsanordnung ab 01.01.2025
- **§ 171 Abs. 4 S.3 AO:** Begrenzung der Ablaufhemmung auf **5 Jahre**

  Ausnahme: § 200a Abs. 4, 5 AO, Mitwirkungsverzögerung durch Stpfl.

- **§ 90 Abs. 3 und 4 AO n. F.:** Neuregelung der Vorlagepflichten für Verrechnungspreisaufzeichnungen.
- **Unaufgeforderte Vorlage sämtlicher Verrechnungspreisaufzeichnungen** innerhalb von **30 Tagen** nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.
- Noch vor erstmaliger Anwendung durch das BEG IV geändert (dazu sogleich).

Reform in 2022 - DAC7-UmsG: Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (2)

§ 200a AO regelt das neue „**qualifizierte Mitwirkungsverlangen**“:

- Einführung eines **vollstreckbaren Verwaltungsaktes**, der den Steuerpflichtigen, grds. ohne Notwendigkeit einer Begründung, zur Mitwirkung auffordert. (nach Ablauf von sechs Monaten nach Prüfungsanordnung möglich)
- Stpfl. muss dem Mitwirkungsverlangen gem. § 200a Abs. 1 S. 4 AO **innerhalb eines Monats** nachkommen
- Wird es nicht oder nicht vollständig erfüllt, **ist** gem. § 200a Abs. 2 AO ein **Mitwirkungsverzögerungsentgelt** festzusetzen
- Dieses beträgt **75 EUR** für maximal **150 Tage**
- Zu diesem Entgelt können u.U. bei wiederholter Mitwirkungsverzögerung oder großer wirtsch. Leistungsfähigkeit gem. § 200a Abs. 3 AO **weitere Zuschläge** festgesetzt werden (max. **25.000 EUR** für max. 150 Tage)

Reform in 2022 - DAC7-UmsG: Qualifiziertes Mitwirkungsverlangen (3)

§ 200a AO regelt das neue „**qualifizierte Mitwirkungsverlangen**“:

- Abs. 4, 5 bei **Mitwirkungsverzögerung** verlängert sich die Frist des § 171 Abs. 4 S. 3 AO hierbei um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung, **mindestens jedoch um ein Jahr**
- Darüber hinaus gilt § 171 Abs. 4 S. 3 AO nicht, wenn zusätzlich zu der Mitwirkungsverzögerung und dem festgesetzten Mitwirkungsverzögerungsgeld ein sog. **Wiederholungsfall** vorliegt

Reform in 2022 - DAC7-UmsG: Kooperation zw. Betriebsprüfung und Stpfl. (4)

§ 199 Abs. 2 S. 3 AO ermöglicht **verbindliche Rahmenbedingungen** zw. Verwaltung und dem geprüften Unternehmen i.R.d. Bp zu vereinbaren.

- Die Vorschrift steht **allen Arten von Vereinbarungen** offen.
- Möglich ist z. B. die Vereinbarung von **Fristen**, in denen Nachfragen nachgekommen werden soll, die Festlegung eines **Prüfungsplans** oder Vereinbarungen zur **Aussparung bestimmter Prüffelder**. Durch die Vereinbarung kann sich die Verwaltung binden und ihre Ermessensausübung vorprägen.
- Gegenüber Steuerpflichtigen, die die vereinbarten Mitwirkungspflichten erfüllen und sich sonach „compliant“ verhalten, ist der **Erlass eines. qualifizierten Mitwirkungsverlangens unzulässig**.

Viertes Bürokratieentlastungsgesetz v. 29.10.2024 (1)

- Bei Außenprüfung: **unaufgeforderte Vorlage** 30 Tage nach Bekanntgabe der PA „**nur“ noch** von
  - **Transaktionsmatrix**
  - **Stammdokumentation (Masterfile)**
  - **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle**

- D.h. **keine** generelle **Vorlage „sämtlicher“ Verrechnungspreisunterlagen** (jedes Local Files) **mehr**, wie noch nach dem DAC7-UmsG vorgesehen
- Stattdessen **risikoorientierte Prüfung** – insbes. durch **eine „neue“ Transaktionsmatrix**

Viertes Bürokratieentlastungsgesetz v. 29.10.2024 (2)

Transaktionsmatrix

- **Inhalt laut Gesetzesbegründung** (Zeitnahe **Anpassung der GAufzV** an § 90 Abs. 3 AO n. F. vorgesehen)
  a) der Gegenstand und die Art der Geschäftsvorfälle,
  b) die an den Geschäftsvorfällen Beteiligten unter Kennzeichnung von Leistungsempfänger und Leistungserbringer,
  c) das Volumen und das Entgelt der Geschäftsvorfälle,
  d) die vertragliche Grundlage,
  e) die angewandte Verrechnungspreismethode,
  f) die betroffenen Steuerhoheitsgebiete und
  g) ob Geschäftsvorfälle nicht der Regelbesteuerung im betreffenden Steuerhoheitsgebiet unterliegen.

Viertes Bürokratieentlastungsgesetz v. 29.10.2024 (3)

VI. Anlage 1:

Transaktionsmatrix

(Beispiel 1)

Steuerpflichtiger[1]: _____

Wirtschaftsjahr: _____

Lfd. Nr.	Transaktionspartner[2]	Gegenstand und Art des Geschäftsvorfalls	Volumen	Entgelt (Euro)	Vertragliche Grundlage	Verrechnungspreis methode	Steuerhoheits-Gebiet des Transaktions-partners	Abweichung von der Regelbesteu-erung beim Transaktions-partner

Vgl. BMF-Schreiben vom 2. April 2025, **„Merkblatt zur Transaktionsmatrix“**, BStBl I 2025, S. 966.

Kapitel 3

Kooperative u. risikoorientierte Außenprüfung als Leitbild



Zukünftige Ausrichtung:
Stärkere Risikoorientierung und verstärkter Einsatz von Systemprüfungen.

§ 2 ApO
BP soll zeitnäher und fokussierter werden

Risikoorientiert (Abs. 2)
Fallauswahl soll risikoorientiert erfolgen

Zeitnah (Abs. 3)
nach Ablauf des letzten zu prüfenden Veranlagungs- oder Anmeldungszeitraums

Fokussiert (Abs. 4)
auf das Wesentliche abstellen; geringstmöglicher Eingriff

ApO
2026

- **§ 8 ApO:** Rahmenvereinbarungen zur Mitwirkung
- **§ 9 ApO:** qualifiziertes Mitwirkungsverlangen überarbeitet
- **Anschlussprüfung** kann bei geringem Risiko entfallen

§ 90 Abs. 3 AO / GAufzV
Anpassung steht bevor

- **Matrix-Aufbau** soll (in der GAufzV) konkretisiert werden
- **Fokus** auf „wesentliche“ Transaktionen statt Vollständigkeit
- **Dokumentation und Matrix** wird zum Steuerungsinstrument der BP

vgl. Heckerodt, IWB 2026, 417.

ART. 97 § 38 EGAO
Pilot bis 2029

- **Systemprüfung** des Tax CMS statt Prüfung jedes Einzelfalls
- **Wirksames TCMS:** verbindliche Zusage, die nächste Prüfung zu beschränken
- **Evaluierung** der Pilotphase bis 30.04.2029

Folge: Wer wesentliche Transaktionen und Kontrollen belegen kann, verkürzt die Prüfung.

Die Transaktionsmatrix zeigt dem Prüfer nach 30 Tagen, wo er ansetzt

BEISPIELHAFTE TRANSAKTIONSMATRIX NACH § 90 Abs. 3 S. 2 Nr. 1 AO

Geschäftsvorfall	Beteiligte	Volumen	Methode	Regelbesteuerung
Warenlieferung	DE → PL	48 Mio. €	TNMM	ja
Dienstleistungen	DE → US	12 Mio. €	Cost Plus	ja
IP-Lizenz	NL → DE	31 Mio. €	CUP	nein (IP-Box)
Finanzierung	LU → DE	250 Mio. €	CUP	ja
Umstrukturierung	DE → CH	300 Mio. €	Transferpaket	ja

Hervorgehoben: Abweichung von der Regelbesteuerung markiert den Prüfungsschwerpunkt

ABLAUF NACH PRÜFUNGSANORDNUNG

Prüfungsanordnung

▼

Tag 30 Matrix, Master File, außergewöhnliche Geschäftsvorfälle

▼

Analyse Risikoprofil je Transaktion

▼

Start Prüfungsschwerpunkte stehen fest

BMF-Merkblatt zur Transaktionsmatrix v. 02.04.2025 (BStBl I 2025, 966).

Der Prüfer schaut künftig nicht nur auf den Beleg, sondern aufs „System“

GESTERN

Belegprüfung

„Ist dieser Geschäftsvorfall richtig?“

MORGEN

Systemprüfung

„Rechnet das System (steuerlich) richtig?“

Prüfgegenstand

- Einzelbelege
- Buchungen
- Stichproben

Was der Prüfer fragt

- Welche Regeln sind hinterlegt?
- Woher kommen die Daten?
- Wer gibt Preise frei?
- Ist die Rechenlogik dokumentiert?

Woran er z.B. Risiken erkennt

- True-ups kurz vor Jahresende
- Manuelle Eingriffe ohne Begründung
- Ignorierte Systemwarnungen
- Lückenhafte Systemdoku

SO PRÜFT DIE BP DAS SYSTEM
mit Z1-, Z2- und Z3-Zugriff

Programmlauf wiederholen

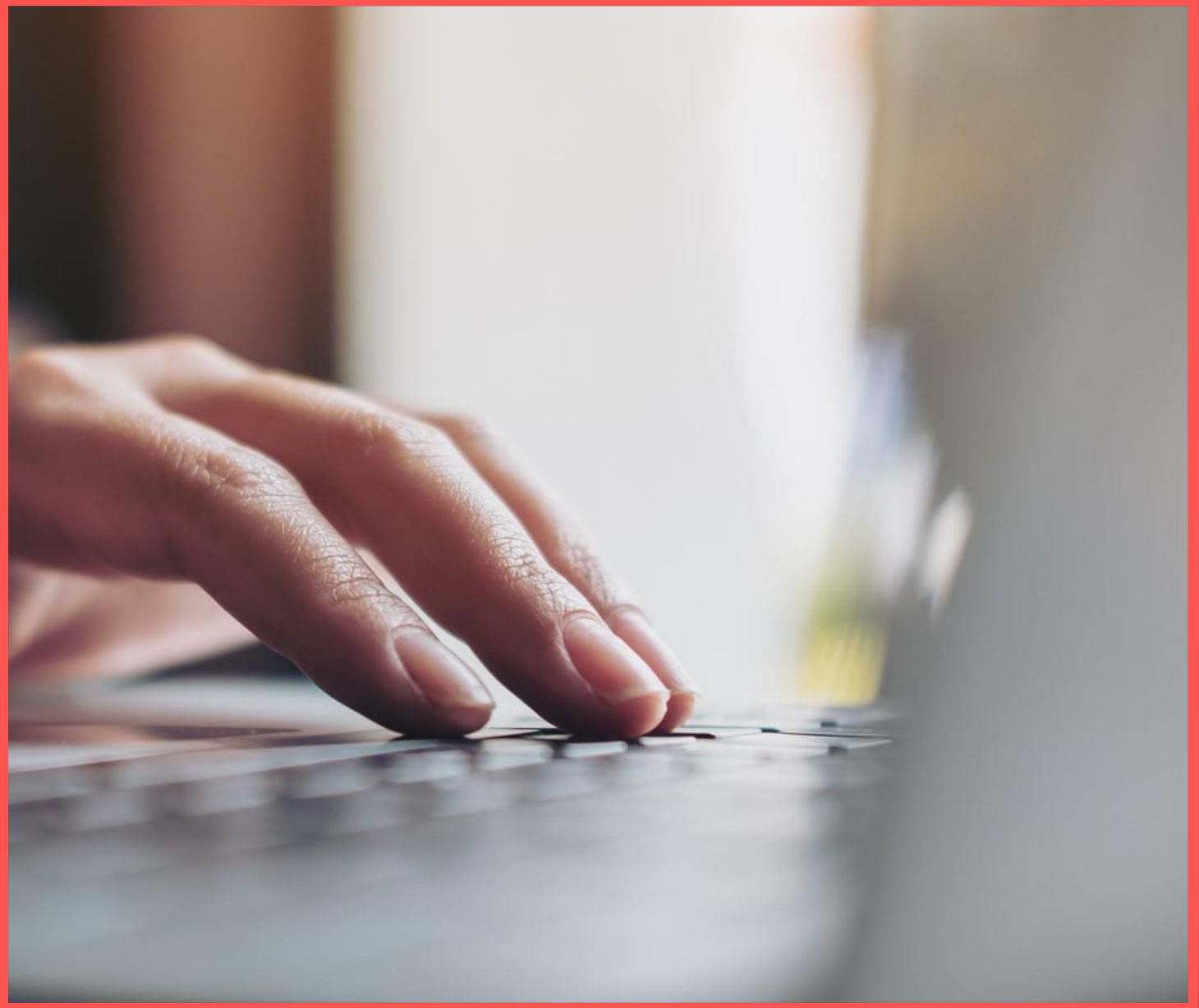
Schnittstellen verproben

Logische Prüfung

Process Mining

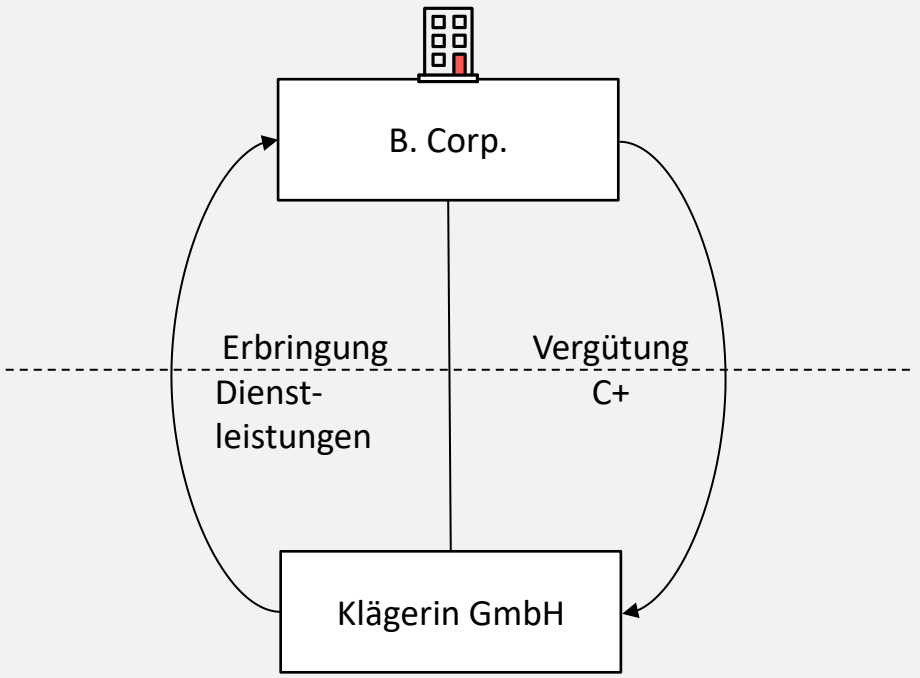
Kapitel 4

Sonderthema:
Vorlagepflicht von E-Mails



Sachverhalt BFH-Beschluss v. 30.4.2025 (XI R 15/23)

- **Dienstleistungsvereinbarung** (Sales and Marketing Service Agreement) zwischen Muttergesellschaft und Tochtergesellschaft
- Vorlage von **Aufzeichnungen** i. S. d. § 90 Abs. 3 AO:
  - Kurze Beschreibung
  - Tabellarische Darstellung der angefallenen Kosten
  - Kostenaufschlag
- **Außenprüfung**:
  - Netzwerk- und Funktionsanalyse
  - Analyse der Unternehmensagilität
  - Tatsächlicher Leistungsnachweis und Kostenbasiserhalt



Leitsätze BFH-Beschluss v. 30.4.2025 (XI R 15/23)

- **Handels- und Geschäftsbriefe** im Sinne von § 147 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 AO können **auch E-Mails** sein.
- (Digitale) **Unterlagen über Konzernverrechnungspreise** unterfallen dem Anwendungsbereich des § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO.
- Die Finanzverwaltung ist im Rahmen der Außenprüfung grundsätzlich berechtigt, vom Steuerpflichtigen **sämtliche E-Mails mit steuerlichem Bezug** anzufordern.
- Mangels Rechtsgrundlage ist es der Finanzverwaltung **aber verwehrt**, ein sogenanntes **Gesamtjournal zu verlangen**, das einerseits erst noch erstellt werden müsste und andererseits auch Informationen zu solchen E-Mails enthält, die keinen steuerlichen Bezug haben.

Konsequenzen

- BFH-Beschluss **kein „Freibrief“** für die Betriebsprüfung **zur Vorlage aller aufbewahrungspflichtiger E-Mails** für den Prüfungszeitraum
- Ausübung des **Erstqualifikationsrecht** durch den Steuerpflichtigen
- **Rechtschutz** gegen Mitwirkungsverlangen
  - Einfaches Mitwirkungsverlangen enthält Rechtsbehelfsbelehrung bzw. ist als **Verwaltungsakt** zu qualifizieren – Einspruch und Klageverfahren ggf. einstweiliger Rechtschutz.
  - Falls unklar, **„vorsorglich” Einspruch** einlegen und um den Erlass eines rechtsbehelfsfähigen Verwaltungsakts bitten, damit Einspruch eingelegt werden kann (auch nach Einführung des § 200a AO).
- Hinweis (**§ 2 Abs. 4 ApO**): **Prüfungsmaßnahmen** müssen **verhältnismäßig** sein und den **geringstmöglichen Eingriff** darstellen; Umfang und Dauer sind auf das **notwendige** Maß zu beschränken.