Praxisticker Nr. 36/2026: Neue Außenprüfungsordnung: Wenn der Prüfer plötzlich schweigt

Seit dem 10.9.2026 gilt die Außenprüfungsordnung (ApO) vom 25.8.2026, BStBl I 2026, 1061. Die Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) ist mit Ablauf des 9.9.2026 außer Kraft getreten (§ 39 ApO). Eine Übergangsregel für laufende Prüfungen enthält die ApO nicht. Sie gilt daher auch für Prüfungshandlungen in bereits begonnenen Verfahren. Für das Steuerstrafverfahren sind zwei Dinge neu. Eines davon merkt man in der Prüfung sofort: Richtet sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen, darf der Prüfer zu diesem Sachverhalt bei ihm vorerst nicht weiter ermitteln – das galt schon – und den Sachverhalt jetzt ausdrücklich auch nicht mehr mit ihm besprechen. Ermittlungen bei Dritten laufen weiter.

Was die ApO sonst bringt

- § 2 ApO risikoorientierte Fallauswahl und zeitnahe Prüfung als Grundsatz. Das Wort „Risiko“ kam in der BpO nicht vor, die zeitnahe Prüfung war dort eine Sonderregelung (§ 4a BpO).
- § 8 ApO Rahmenvereinbarungen über die Ausgestaltung der Mitwirkung, mit ausdrücklicher Liste des Unvereinbaren. In der BpO gab es sie nicht.
- § 9 Abs. 4 ApO das qualifizierte Mitwirkungsverlangen (§ 200a AO) samt seinen Voraussetzungen. Die Absätze 1 bis 3 entsprechen § 8 BpO 2000.
- § 10 ApO Das Bundeszentralamt für Steuern ist jetzt auch über nicht oder nicht vollständig angezeigte grenzüberschreitende Steuergestaltungen zu unterrichten.
- § 12 ApO Die Schlussbesprechung kann mit Zustimmung elektronisch oder fernmündlich stattfinden.
- § 13 ApO Teilprüfungsbericht und Teilabschlussbescheid (§ 202 Abs. 3, § 180 Abs. 1a AO).

Im Folgenden geht es nur um die Prüfungspause.

Praxisfall

Bei einem bargeldintensiven Handwerksbetrieb läuft die Betriebsprüfung seit sechs Wochen. Der Prüfer hat Differenzen zwischen Kassenbuch und Z-Bons angesprochen und Unterlagen dazu angefordert. Die für Donnerstag vereinbarte Zwischenbesprechung sagt er am Mittwochabend ab, ohne neuen Termin. Danach kommt nichts mehr. Drei Wochen später erhält der Mandant die Mitteilung, dass gegen ihn ein Steuerstrafverfahren eingeleitet worden ist.

Rechtslage

- § 11 ApO hat § 10 BpO 2000 ersetzt. Ergeben sich zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine Straftat, deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt (§ 152 Abs. 2 StPO), ist die zuständige Stelle unverzüglich zu unterrichten. Für diese Unterrichtung liegt die Schwelle niedrig, sie gilt „auch, wenn lediglich die Möglichkeit besteht, dass ein Strafverfahren durchgeführt werden muss“ (§ 11 Abs. 1 Satz 2 ApO).

- Die Sperre in § 11 Abs. 1 Satz 3 ApO setzt mehr voraus und ist doppelt begrenzt. Sie greift nur, wenn sich der Verdacht gegen den Steuerpflichtigen richtet, und nur „hinsichtlich des Sachverhalts, auf den sich der Verdacht bezieht“. Insoweit dürfen „die Ermittlungen (§ 194 der Abgabenordnung) bei ihr oder ihm oder Besprechungen mit ihr oder ihm erst fortgesetzt werden, wenn ihr oder ihm die Einleitung des Strafverfahrens mitgeteilt worden ist“. Neu sind nur die Worte „oder Besprechungen mit ihr oder ihm“; die Begründung nennt das eine Klarstellung. Die Prüfung im Übrigen läuft weiter.
- Ebenfalls neu ist § 11 Abs. 1 Satz 4 ApO. Er erlaubt dem Prüfer die eigene Einleitung ausdrücklich nur, wenn die Einschaltung der zuständigen Stelle oder deren Entscheidung „im Ausnahmefall nicht möglich“ ist. In der BpO fehlte eine solche Regel, die Befugnis folgte aus §§ 386, 397 Abs. 1 AO. Der Regelfall ist damit die Entscheidung der zuständigen Stelle, meist der Bußgeld- und Strafsachenstelle. Das braucht Zeit. Hält der Prüfer sich nicht daran, bleibt die Einleitung gleichwohl wirksam.
- Wird eingeleitet, ist über das Zwangsmittelverbot zu belehren, soweit dazu Anlass besteht (§ 393 Abs. 1 Satz 4 AO). § 11 Abs. 1 Satz 5 ApO knüpft mit seinem „dabei“ an den neuen Satz 4 an, betrifft also die Selbsteinleitung durch den Prüfer. Dann ist die Belehrung „unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen und auf Verlangen schriftlich zu bestätigen“ (§ 11 Abs. 1 Satz 6 ApO). Dieses Verlangen sollte man stellen. Die Uhrzeit verlangt nur die Verwaltungsvorschrift: § 397 Abs. 2 AO verlangt, die Einleitungsmaßnahme „unter Angabe des Zeitpunkts“ zu vermerken, nicht die Belehrung. Beim Verdacht einer Ordnungswidrigkeit gilt all das sinngemäß (§ 11 Abs. 2 ApO).
- Wichtig für die Erwartung des Mandanten: Die ApO ist eine Verwaltungsvorschrift, kein Gesetz. Zur Vorgängernorm hat der BFH entschieden, dass grundsätzlich weder ein Verstoß gegen die Belehrungspflicht des § 393 Abs. 1 Satz 4 AO noch gegen die Unterbrechungspflicht des § 10 Abs. 1 Satz 3 BpO 2000 ein Verwertungsverbot im Besteuerungsverfahren bewirkt (BFH 8.1.2014, X B 112, 113/13, unter Verweis auf BFH 23.1.2002, XI R 10, 11/01). Für die BpO hat der BFH das „erst recht“ aus ihrer Rechtsnatur als die Gerichte nicht bindende Verwaltungsvorschrift gefolgert. Für § 11 ApO gilt das unverändert.

Woran sich die Prüfungspause erkennen lässt

Vor der Einleitung erfährt der Steuerpflichtige von dem Verdacht in der Regel nichts. Erkennbar ist er an dem, was ausbleibt:

- Eine vereinbarte Zwischen- oder Schlussbesprechung wird abgesagt oder ohne neuen Termin verschoben.
- Zu offenen Prüfungsfeststellungen kommen keine Rückfragen mehr.
- Der Prüfer erscheint nicht mehr im Betrieb. Der Kontakt beschränkt sich auf formale Schreiben.

Keines dieser Anzeichen ist für sich ein Beweis. Besprechungen über die übrigen Prüfungspunkte bleiben zulässig. Treffen mehrere zusammen, dazu ein strafrechtlich belastbarer Prüfungsschwerpunkt, sollte die Lage mit dem Mandanten besprochen werden. Werden umgekehrt zu dem verdächtigen Sachverhalt weiter Unterlagen angefordert, liegt entweder kein Verdacht gegen den Mandanten vor, oder Satz 3 wird verletzt, bei schon eingeleitetem Verfahren auch § 397 Abs. 3 AO. Beides sollte man festhalten.

Für unseren Fall bedeutet das

Die Stille sagt nichts darüber, wann eingeleitet wurde. Eingeleitet ist das Verfahren mit der ersten darauf gerichteten Maßnahme (§ 397 Abs. 1 AO), mitgeteilt wird es später (Abs. 3). Die Absage zeigt nur den Verdacht gegen den Mandanten. Einleiten wird im Regelfall erst die Bußgeld- und Strafsachenstelle (Satz 4). Entscheidend ist der andere Befund: Die Kassendifferenzen waren angesprochen, dann brach die Kommunikation ab. Spätestens ab diesem Donnerstag war mit einem Strafverfahren zu rechnen, und zwar bevor irgendetwas zugestellt war.

Vorgehen in der Praxis

1. **Die Pause datieren und nachfragen.** Absage, Wortlaut, Uhrzeit und offene Punkte in einem Vermerk festhalten, dann schriftlich um einen Termin bitten.
2. **Mitwirkung abwägen, nicht einfach einstellen.** Zwangsmittel sind unzulässig, soweit der Mandant sich damit selbst belasten würde (§ 393 Abs. 1 Satz 2 AO). Nach Einleitung gilt das stets, aber nur für die eingeleitete Tat (Satz 3). Die Mitwirkungspflicht entfällt dadurch nicht, denn das Verbot betrifft nur Zwangsmittel nach § 328 AO. Schätzung (§ 162 AO) bleibt möglich. Das Mitwirkungsverzögerungsgeld (§ 200a Abs. 2 AO) zählt das Gesetz nicht zu den Zwangsmitteln des § 328 AO; ob § 393 Abs. 1 AO es trotzdem sperrt, regelt es nicht. U. E. schon, da das Zwangsmittelverbot sonst ins Leere laufen würde.
3. **Nicht auf ein Verwertungsverbot bauen.** § 393 Abs. 2 AO sperrt nur, was der Mandant vor oder in Unkenntnis der Einleitung in Erfüllung steuerrechtlicher Pflichten offenbart hat. Auch das nur für Taten, die keine Steuerstraftaten sind. Bei zwingendem öffentlichen Interesse gilt es gar nicht (Satz 2). Über die Verwertbarkeit im Steuerstrafverfahren entscheidet die Strafprozessordnung, die zitierte BFH-Rechtsprechung betrifft allein das Besteuerungsverfahren.
4. **Das Berichtigungsfenster in der richtigen Reihenfolge prüfen.** Prüfungsanordnung (§ 371 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO) und Erscheinen des Prüfers (Buchst. c) sperren nur im Umfang der Außenprüfung, für andere unverjährte Taten derselben Steuerart bleibt nach Satz 2 Raum. Für die ganze Steuerart sperren dagegen die Bekanntgabe der Einleitung (Buchst. b), das Erscheinen zur Ermittlung einer Steuerstraftat (Buchst. d) und, praktisch meist zuerst, die Tatentdeckung (Nr. 2), sobald der Mandant davon wusste oder damit rechnen musste. Angesprochene Kassendifferenzen genügen nur, wenn der Prüfer darin schon eine Verkürzung sieht, nicht bloß einen Buchführungsmangel. Dazu kommen die Grenze von über 25.000 EUR je Tat (Nr. 3), oberhalb deren nur § 398a AO bleibt, sowie das Vollständigkeitsgebot des § 371 Abs. 1 AO. Steht nur leichtfertige Steuerverkürzung im Raum, sperrt nach § 378 Abs. 3 AO erst die bekannt gegebene Einleitung, ohne Betragsgrenze. Beide Wege wirken erst mit fristgerechter Nachzahlung (§ 371 Abs. 3, § 378 Abs. 3 Satz 2 AO).
5. **Akteneinsicht beantragen (§ 147 StPO).** Bis zum Abschlussvermerk kann sie versagt werden, soweit das den Untersuchungszweck gefährden kann. Belehrungsvermerk und Einleitungsvermerk (§ 397 Abs. 2 AO) grenzen zusammen ein, ob nach dem Verdacht noch Mitwirkung verlangt wurde.
6. **Die Rollen trennen.** Verteidiger kann der Steuerberater nur sein, soweit die Finanzbehörde das Strafverfahren selbständig durchführt, im Übrigen nur in Gemeinschaft mit einem Rechtsanwalt oder Rechtslehrer (§ 392 Abs. 1 AO). Zugleich ist er möglicher Zeuge, mit Zeugnisverweigerungsrecht nach § 53 Abs. 1 Nr. 3 StPO, das mit

der Entbindung von der Schweigepflicht entfällt (Abs. 2). Beides spricht dafür, Prüfungsbegleitung und Verteidigung früh zu trennen.

Autor: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht, DNK Rechtsanwälte PartGmbB, München, Nürnberg

Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de