

Ralf Sikorski

# Spezialwissen Verfahrensrecht – Außenprüfung

Zulässigkeit, Ablauf und Folgen





# **Spezialwissen Verfahrensrecht – Außenprüfung**

**Zulässigkeit, Ablauf und Folgen**

Von

**Dipl.-Finanzwirt Ralf Sikorski**

**ERICH SCHMIDT VERLAG**

**Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek**

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <https://dnb.d-nb.de> abrufbar.

**Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter**

<https://ESV.info/978-3-503-20903-3>

**Zitiervorschlag:**

Sikorski, Spezialwissen Verfahrensrecht – Außenprüfung

ISBN 978-3-503-20903-3 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-20904-0 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck: docupoint, Barleben

## Vorwort

Solange es Menschen gibt, die glauben, das Steuerrecht sei ein Geschenk des Gesetzgebers an die Wissenschaft, wird der Wunsch nach einem einfachen Steuerrecht unerfüllt bleiben.

Die Kompliziertheit unseres Steuerrechts und die häufig fehlende Logik gesetzlicher Vorschriften wird den Betroffenen gerade im Rahmen von Außenprüfungen besonders deutlich vor Augen geführt, wenn beispielsweise bloße Gewinnverlagerungen kaum steuerliche Auswirkungen haben, aber eine hohe Zinslast nach sich ziehen.

Eine Außenprüfung stellt für die Betroffenen einen sehr starken Eingriff in ihre Privatsphäre dar. Für Betriebsinhaber und Mitarbeiter besteht vielfach eine große Verunsicherung, welche Rechte und Pflichten man hat und wie man sich gegenüber den Prüfern verhalten soll. Für den Steuerpflichtigen und seinen steuerlichen Berater ist es daher besonders wichtig, den typischen Ablauf einer Außenprüfung und die dazu gehörenden Rechtsgrundlagen zu kennen. Denn nur, wer seine Rechte – aber auch Pflichten – kennt, weiß, ob ein Rechtsmittel überhaupt sinnvoll ist und erfolversprechend sein wird.

Die Abgabenordnung enthält in den §§ 193 bis 204 gesetzliche Regelungen zur Außenprüfung, sie werden flankiert vom Anwendungserlass, von der Betriebsprüfungsordnung (BpO), den „Grundsätzen zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)“ und dem BMF-Schreiben zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften. Zudem hat die Finanzverwaltung ein Merkblatt mit Hinweisen auf die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei einer Außenprüfung herausgegeben.

Die vielen rechtlichen Informationen bedürfen einer Strukturierung. Genau dies möchte dieses Buch leisten. Es möchte Ihnen die Rechtsgrundlagen und die damit verbundenen Rechte und Pflichten der von einer Außenprüfung Betroffenen von der Prüfungsanordnung über den Ablauf einer Prüfung bis zum Prüfungsbericht und den geänderten Bescheiden strukturiert darlegen. Dabei orientiert sich der Aufbau des Buches konsequent an diesem chronologischen Verfahrensgang:

- Begriffe Außenprüfung, Betriebsprüfung, Sonderprüfungen,
- Zulässigkeit einer Außenprüfung,
- sachliche Auswahlkriterien der zu prüfenden Fälle,
- Umfang der Prüfung,
- Prüfungsanordnung,
- Durchführung der Prüfung selbst,

- Schlussbesprechung,
- Prüfungsbericht,
- Steuerbescheide nach einer Außenprüfung.

Die wesentlichen Rechtsgrundlagen und die schon genannten ergänzenden BMF-Schreiben wurden zur vertiefenden und schnelleren Orientierung dem Werk als Anhang beigelegt. Die ergangene aktuelle Rechtsprechung und der AO-Anwendungserlass wurden unmittelbar im Text eingearbeitet und sind zur besseren Lesbarkeit des laufenden Textes als Fußnoten dargestellt.

Und nach dem Durcharbeiten dieser Lektüre werden Sie besser verstehen, warum das Finanzgericht Köln entschieden hat, dass „die Tätigkeit eines Steuerberaters auch vornehmlich zum Zwecke der Befriedigung persönlicher Neigungen betrieben werden kann.“<sup>1</sup>

Viel Spaß beim Lesen wünscht

Dorsten, im September 2022

Ralf Sikorski

---

1 FG Köln vom 19.05.2010 – 10 K 3679/08, EFG 2010 Seite 1411.

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	<u>5</u>
<b>A. Anordnung einer Außenprüfung</b> .....	<u>11</u>
I. Begriffe .....	<u>11</u>
1. Außenprüfung .....	<u>11</u>
2. Weitere Ermittlungsmaßnahmen .....	<u>14</u>
II. Zulässigkeit einer Außenprüfung .....	<u>26</u>
1. Allgemeines .....	<u>26</u>
2. Betriebsprüfungen .....	<u>27</u>
3. Prüfung von Einkunftsmillionären .....	<u>28</u>
4. Andere Außenprüfungen .....	<u>29</u>
5. Sachverhaltsermittlung vor Ort .....	<u>31</u>
III. Auswahlkriterien .....	<u>31</u>
1. Auswahl des Steuerpflichtigen .....	<u>31</u>
2. Sachliche Auswahlkriterien .....	<u>32</u>
3. Kontrollmitteilungen .....	<u>34</u>
IV. Umfang der Außenprüfung .....	<u>35</u>
1. Allgemeines .....	<u>35</u>
2. Persönlicher Umfang .....	<u>35</u>
3. Sachlicher Umfang .....	<u>37</u>
4. Zeitlicher Umfang .....	<u>39</u>
<b>B. Ablauf einer Außenprüfung</b> .....	<u>47</u>
I. Zuständigkeit .....	<u>47</u>
II. Prüfungsanordnung .....	<u>48</u>
1. Form und Inhalt der Prüfungsanordnung .....	<u>48</u>
2. Bekanntgabe der Prüfungsanordnung .....	<u>50</u>
3. Festlegung des Prüfungsbeginns .....	<u>59</u>
4. Rechtsbehelfe .....	<u>60</u>
III. Verhalten nach Erhalt der Prüfungsanordnung .....	<u>64</u>
IV. Durchführung der Prüfung .....	<u>67</u>
1. Das Einführungsgespräch zu Beginn der Außenprüfung .....	<u>67</u>
2. Rechtlicher Beginn der Außenprüfung .....	<u>68</u>
3. Auswahl eines geeigneten Prüfungsraumes .....	<u>69</u>
4. Prüfung während der üblichen Geschäftszeiten .....	<u>71</u>
5. Auskunfts- und Vorlagepflichten .....	<u>71</u>
V. Schlussbesprechung .....	<u>95</u>
1. Sinn und Zweck der Schlussbesprechung .....	<u>95</u>
2. Fehlende Schlussbesprechung .....	<u>98</u>
3. Strafrechtlicher Vorbehalt im Rahmen einer Schlussbe- sprechung .....	<u>100</u>

4. Keine Bindungswirkung der Schlussbesprechung .....	<a href="#">100</a>
5. Tatsächliche Verständigung im Rahmen einer Schlussbesprechung .....	<a href="#">101</a>
VI. Prüfungsbericht .....	<a href="#">103</a>
VII. Abgekürzte Außenprüfung .....	<a href="#">105</a>
<b>C. Rechtliche Folgen der Außenprüfung .....</b>	<a href="#">107</a>
I. Allgemeiner Überblick .....	<a href="#">107</a>
II. Ablaufhemmung bei der Festsetzungsfrist .....	<a href="#">107</a>
1. Bedeutung der Festsetzungsverjährung im Steuerrecht .....	<a href="#">107</a>
2. Berechnung der Festsetzungsfrist .....	<a href="#">108</a>
3. Ablaufhemmung durch rechtzeitige Außenprüfung .....	<a href="#">112</a>
III. Ausschluss der Selbstanzeige nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung .....	<a href="#">120</a>
1. Rechtsnatur der Selbstanzeige .....	<a href="#">120</a>
2. Folgen der Selbstanzeige .....	<a href="#">121</a>
3. Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige .....	<a href="#">122</a>
4. Form der Selbstanzeige .....	<a href="#">123</a>
5. Zahlungsgebot .....	<a href="#">124</a>
6. Sperrwirkung .....	<a href="#">125</a>
7. Leichtfertige Steuerverkürzung in Abgrenzung zur Steuerhinterziehung .....	<a href="#">127</a>
IV. Geänderte Steuerfestsetzungen .....	<a href="#">129</a>
1. Allgemeines .....	<a href="#">129</a>
2. Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung .....	<a href="#">130</a>
3. Vorläufige Steuerfestsetzung .....	<a href="#">136</a>
4. Änderungen von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen .....	<a href="#">139</a>
V. Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung nach einer Außenprüfung .....	<a href="#">145</a>
VI. Zinsbescheide im Zusammenhang mit geänderten Steuerbescheiden .....	<a href="#">147</a>
1. Allgemeiner Überblick über das Zinssystem der AO .....	<a href="#">147</a>
2. Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO .....	<a href="#">149</a>
3. Korrektur von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen im Rahmen von Außenprüfungen .....	<a href="#">152</a>
VII. Änderungssperre für neue Tatsachen .....	<a href="#">156</a>
VIII. Erteilung von verbindlichen Zusagen nach einer Außenprüfung .....	<a href="#">157</a>
<b>Anhang .....</b>	<a href="#">161</a>
I. Abgabenordnung (AO 1977) – Auszug .....	<a href="#">163</a>
II. Einkommensteuergesetz (EStG) – Auszug .....	<a href="#">177</a>
III. Umsatzsteuergesetz (UStG) – Auszug .....	<a href="#">179</a>
IV. Betriebsprüfungsordnung (BpO 2000) .....	<a href="#">181</a>

V. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) .....	<a href="#"><u>195</u></a>
VI. Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften .....	<a href="#"><u>233</u></a>
VII. Hinweise auf die wesentlichen Rechte und Mitwirkungspflichten .....	<a href="#"><u>237</u></a>
VIII. Tatsächliche Verständigung über den der Steuerfestsetzung zugrunde liegenden Sachverhalt .....	<a href="#"><u>241</u></a>
IX. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen .....	<a href="#"><u>247</u></a>
X. Lohnsteuer-Nachschau .....	<a href="#"><u>253</u></a>



# A. Anordnung einer Außenprüfung

## I. Begriffe

### 1. Außenprüfung

#### a) Allgemeines

Als Außenprüfung sind alle **Ermittlungsmaßnahmen** der Finanzbehörde anzusehen, die auf eine umfassende Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen regelmäßig vor Ort gerichtet sind, das heißt im Unternehmen des Steuerpflichtigen. Die Außenprüfung ist demzufolge Teil des Ermittlungs-, nicht des Festsetzungsverfahrens.<sup>2</sup> Daher sind Fragen der Steuerfestsetzung wie die Prüfung der Festsetzungsfrist oder der Anwendbarkeit einer Korrekturvorschrift nicht Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Außenprüfung.<sup>3</sup>

#### *Hinweis:*

Derartige Einschränkungen lassen sich auch nicht aus dem Zusammenhang der §§ 193 ff. AO mit den Regelungen in §§ 164, 165 und §§ 172 ff. AO herleiten. Die Vorschriften über den Vorbehalt der Nachprüfung bzw. die Vorläufigkeit erleichtern dem Finanzamt im Interesse einer Beschleunigung des Veranlagungsverfahrens die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden, wogegen endgültige Steuerfestsetzungen nur unter den Voraussetzungen der §§ 172 ff. AO geändert werden können. Gerade aber im Rahmen von Außenprüfungen werden in der Regel Tatsachen festgestellt, die eine Änderung der Steuerfestsetzung nach sich ziehen. Ob diese Feststellungen dann auch unter Beachtung der Verjährungsvorschriften und der Korrekturvorschriften zu einer geänderten Steuerfestsetzung führen, ist nicht selten erst im Rahmen besonderer Sachverhaltsfeststellungen durch die Außenprüfung zu entscheiden.

Zweck der Prüfung ist die richtige Ermittlung und Beurteilung von steuerlich bedeutsamen Sachverhalten, nicht die Erzielung von Mehrsteuern, auch wenn die jährlich wiederkehrenden politischen Veröffentlichungen über die Ergebnisse von Außenprüfungen etwas anderes suggerieren. Die Außenprüfung dient „vornehmlich dem Ziel, Steuergerechtigkeit durch gerechte Vollziehung der Steuergesetze zu verwirklichen“.<sup>4</sup> Die Außenprüfung betrifft daher in erster Linie Unternehmer, die einen Betrieb unterhalten (§ 193 Abs. 1 AO), ist aber darüber hinaus auch in weiteren gesetzlich geregelten Fällen zur Ermittlung vor Ort zulässig (§ 193 Abs. 2 AO), z. B. Liquiditätsprüfungen (§ 2 Abs. 2 BpO). Die Außenprüfung ist eine Ermittlungsmaßnahme für steuerrelevante Sachverhalte, deren Überprüfung im Veranlagungsverfahren an Amtsstelle

2 § 2 Abs. 2 BpO; BFH vom 05. 10. 1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991 Seite 45.

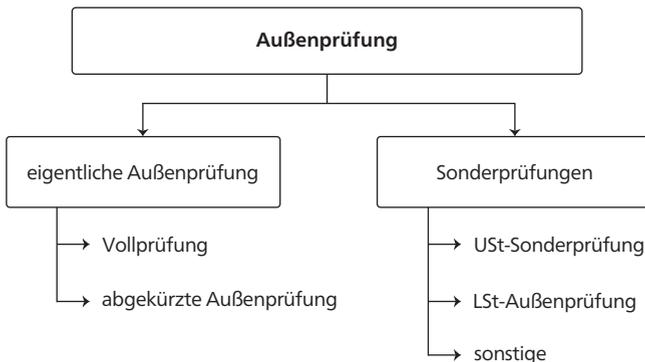
3 AEAO Nr. 1 zu § 193.

4 BFH vom 02. 10. 1991 – X R 89/89, BStBl. II 1992 Seite 220.

## A. Anordnung einer Außenprüfung

nicht zweckmäßig ist. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber die Regelung in § 193 AO auch mit „Außenprüfung“ und nicht mit „Betriebsprüfung“ überschrieben. Sie hat auch präventiven Charakter. Bei der Anordnung und Durchführung von Prüfungsmaßnahmen sind im Rahmen der Ermessensausübung die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit der Mittel und des geringstmöglichen Eingriffs zu beachten (§ 2 Abs. 1 BpO).

Die für die Durchführung der Außenprüfung geltenden Vorschriften der Abgabenordnung (AO)<sup>5</sup> sowie der Betriebsprüfungsordnung (BpO)<sup>6</sup> gelten auch für die USt-Sonderprüfung, die LSt-Außenprüfung sowie für Prüfungen des Bundeszentralamts für Steuern.<sup>7</sup>



**Abbildung 1** Begriff Außenprüfung

(Quelle: Eigene Darstellung)

Weitere Sonderprüfungen sind die Kapitalverkehrsteuer-Prüfung, die Versicherungsteuer-Prüfung, die Feuerschutzsteuer-Prüfung, Sonderprüfungen nach dem Rennwett- und Lotteriegesetz sowie Quellensteuer-Prüfungen (Aufsichtsratsvergütungen).

Keine Maßnahmen im Sinne einer Außenprüfung sind die **Steuerfahndung** (§ 208 AO),<sup>8</sup> für die daher eigenständige Regelungen in allen Bereichen der AO verfasst wurden, sowie die betriebsnahe Veranlagung oder unangemeldete **Nachschau**.<sup>9</sup> Weder die Umsatzsteuer-Nachschau im Sinne des § 27b UStG noch die Lohnsteuer-Nachschau nach § 42g EStG sind Außenprüfungen nach §§ 193 ff. AO, allerdings kann im Rahmen einer solchen Nachschau zu einer Außenprüfung übergegangen werden (§ 27b Abs. 3 UStG bzw. § 42g Abs. 4

5 Auszüge aus der Abgabenordnung abgedruckt im Anhang (Anhang Nr. I).

6 BMF vom 15. 03. 2000, BStBl. I 2000 Seite 368, abgedruckt im Anhang (Anhang Nr. IV).

7 § 1 Abs. 2 BpO.

8 BFH vom 11. 12. 1997 – V R 56/94, BStBl. II 1998 Seite 367.

9 AEAO Nr. 3 zu § 85; AEAO Nr. 6 zu § 193.

ESTG). Ähnliche Regelungen gelten für die Durchführung einer unangemeldeten Kassen-Nachschau (§ 146b AO).

*b) Die eigentliche Außenprüfung*

Eine Außenprüfung ist insbesondere uneingeschränkt zulässig bei Steuerpflichtigen, die Gewinneinkünfte im Sinne des ESTG erzielen (§ 193 Abs. 1 AO). Aus diesem Grund spricht man in diesem Fall auch von einer *Betriebsprüfung*, obwohl der Begriff in der AO selbst gar nicht vorkommt. So entschied auch der BFH, dass es im Hinblick auf die Wirksamkeit einer Prüfungsanordnung ohne Bedeutung ist, ob von einer Außenprüfung oder einer Betriebsprüfung gesprochen wird.<sup>10</sup>

Typische Prüfungsschwerpunkte einer Außenprüfung in diesem Sinne sind Sachverhalte, die eine intensive Ermittlung erforderlich und Ermittlungsmaßnahmen vor Ort, idealerweise im Betrieb selbst, sinnvoll machen. Solche Prüfungen sind regelmäßig zeitintensiv:

- Vollständigkeit der Einnahmen (Kontrollmitteilungen, Anzeigen, Abweichungen von den Richtsätzen, Geldverkehrsdifferenzen und Verprobungen);
- Veräußerung, Erwerb, Verpachtung und Aufgabe von Unternehmen oder Beteiligungen an Unternehmen;
- Umwandlungen und Einbringungen von Unternehmen.
- Gewerblicher Grundstückshandel;
- Abgrenzung einer gewerblichen Tätigkeit zur freiberuflichen Tätigkeit.
- Aufnahme betrieblicher Kredite, die durch zu hohe private Entnahmen bedingt sind, und der Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a ESTG für sog. „Überentnahmen“;
- Sonderabschreibungen nach § 7g ESTG;
- Investitionszulagen;
- Steuerbilanzielle Bewertungsfragen (Abschreibungen/Teilwertabschreibungen/Wertaufholungen/Neubewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen);
- Anerkennung von Reisekosten, Spesen, Geschenke, Bewirtung von Geschäftsfreunden;
- Kraftfahrzeuge und ihre Nutzung durch den Unternehmer bzw. Mitarbeiter;
- Abgrenzung betriebliche und private Veranlassung insbesondere bei gemischten Aufwendungen (u. a. Strom, Gas, Wasser, Beleuchtung, Heizung, Telefon, Versicherungen, Handwerkerrechnungen, Wochenendhäuser, Geldstrafen oder Bußgelder, Hobbys als Betriebsausgaben im Rahmen einer sog. Liebhaberei, Bekleidung, Zeitschriften, Zeitungen, Mitgliederbeiträge

---

10 BFH vom 02. 10. 1991 – X R 89/89, BStBl. II 1992 Seite 220.

für Clubs, Vereine, Verrechnung überzahlter Betriebssteuern mit privaten Steuern);

- Vertragsgestaltungen insbesondere zwischen nahen Angehörigen (Miet- und Pachtverträge, Darlehns- und Finanzierungsverträge, Arbeitsverträge mit Ehegatten, minderjährigen Kindern oder anderen Angehörigen, finanzierte Lohnzahlungen, Unterstützungen für Verwandte, Zuwendungen an Kinder ohne Arbeitsleistung);
- Grundstückssachverhalte jeglicher Art (Höhe der Abschreibungen/Sonderabschreibungen, Abgrenzung Herstellungsaufwand/Erhaltungsaufwand, Abgrenzung Eigenaufwand, Drittaufwand, Nutzungsänderungen, Arbeitszimmer);
- Steuerlich relevante Sachverhalte außerhalb des Unternehmens (wesentliche nichtbetriebliche Einkünfte (z. B. Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Kapitalvermögen, Spekulationsgeschäfte), Verluste, außergewöhnliche Belastungen, Sonderausgaben);
- Spezifische Probleme bei Kapitalgesellschaften (verdeckte Gewinnausschüttungen, Tantiemen, Pensionszusagen, Gesamtausstattung der Gehälter bei Gesellschafter-Geschäftsführern);
- Spezifische Probleme bei Personengesellschaften (Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanzen, Verlustausgleichsmöglichkeit nach § 15a EStG);
- Betriebsaufspaltungen.

Nach diesen typischen (aber nicht abschließenden) Aufgabenfeldern lässt sich der Schwerpunkt der Außenprüfung nur unschwer erkennen: der selbstständige Unternehmer mit Gewinneinkünften, ungeachtet seiner Rechtsform.

## 2. Weitere Ermittlungsmaßnahmen

### a) *Steuerfahndung*

Die Durchsuchung im Rahmen einer Steuerfahndung ist keine Außenprüfung im Sinne der §§ 193 ff. AO.<sup>11</sup> Der Gesetzgeber weist der Steuerfahndung folgende Aufgaben zu:

- **Verfolgung** bekannt gewordener Steuerstraftaten und Steuerordnungswidrigkeiten einschließlich der Ermittlung des steuerlich erheblichen Sachverhalts und dessen rechtlicher Würdigung (§ 208 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO).
- **Vorfeldermittlungen** zur Verhinderung von Steuerverkürzungen, die auf die Aufdeckung und Ermittlung unbekannter Steuerfälle gerichtet sind (§ 208 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Die Steuerfahndung übt dabei zum einen die Rechte und Pflichten aus, die den Finanzämtern im Besteuerungsverfahren zustehen (§§ 85 ff. AO) und zudem die sich aus § 404 Satz 2 AO ergebenden besonderen Befugnisse. Dies sind insbesondere der erste Zugriff, Durchsuchungsmaßnahmen, Beschlagnahme,

---

11 BFH vom 11. 12. 1997 – V R 56/94, BStBl. II 1998 Seite 367.

Durchsicht von Papieren sowie sonstige Maßnahmen nach den für die Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften (vgl. auch § 399 Abs. 2 AO i. V. m. § 110 StPO).

Zu Maßnahmen im Besteuerungsverfahren ist die Steuerfahndung auch befugt, wenn bereits ein Steuerstrafverfahren eingeleitet ist.<sup>12</sup> Für die Steuerfahndung gelten bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und bei Vorfeldermittlungen folgende Einschränkungen aus Vorschriften über das Besteuerungsverfahren nach der AO nicht (§ 208 Abs. 1 Satz 3 AO):

- Andere Personen als die Beteiligten können sofort um Auskunft angehalten werden (vgl. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO).
- Das Auskunftersuchen bedarf entgegen § 93 Abs. 2 Satz 2 AO nicht der Schriftform.
- Die Vorlage von Urkunden kann ohne vorherige Befragung des Vorlagepflichtigen verlangt und die Einsichtnahme in diese Urkunden unabhängig von dessen Einverständnis erwirkt werden (vgl. § 97 Abs. 2 AO).

Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, die sich aus den Vorschriften über die Außenprüfung ergeben, gelten auch im Rahmen einer Steuerfahndung (§ 208 Abs. 1 Satz 3 AO). Die Mitwirkungspflicht kann allerdings nicht erzwungen werden, wenn sich der Steuerpflichtige dadurch der Gefahr aussetzen würde, sich selbst wegen einer von ihm begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit belasten zu müssen oder wenn gegen ihn bereits ein Steuerstrafverfahren oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist (§ 393 Abs. 1 AO). Über diese Rechtslage muss der Steuerpflichtige belehrt werden.<sup>13</sup>

Für Einwendungen gegen ihre Maßnahmen im Besteuerungsverfahren ist der Finanzrechtsweg, für Einwendungen gegen Maßnahmen im Strafverfahren wegen Steuerstraftaten der ordentliche Rechtsweg gegeben.

#### *b) Umsatzsteuer-Sonderprüfung*

Im Gegensatz zur Außenprüfung nach § 193 AO, die regelmäßig mehrere Steuerarten und mehrere Besteuerungszeiträume umfasst und der dadurch auch im Allgemeinen ein vorbereitender Prüfungsturnus zugrunde liegt, sind Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zeitnahe Prüfungen durch entsprechende Fachprüfer. Die wesentlichen Vorschriften über die Durchführungen von Betriebsprüfungen sind sinngemäß auch im Rahmen von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zu beachten, eine ausdrückliche eigenständige Rechtsgrundlage im Gesetz fehlt. Es gelten daher sowohl die Vorschriften der AO (insbesondere § 193 AO) als auch der BpO, ergänzende Regelungen enthält ein BMF-Schreiben.<sup>14</sup> Daher muss das zuständige Finanzamt die Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung auch durch eine schriftliche Prüfungsanordnung bekannt geben.

12 BFH vom 29. 10. 1986 – I B 28/86, BStBl. II 1987 Seite 440.

13 AEO Nr. 5 zu § 208.

14 BMF vom 07. 11. 2002, BStBl. I 2002 Seite 1366, abgedruckt im Anhang (Anhang Nr. IX).

Durch das Instrument der zeitnahen Sonderprüfung soll erreicht werden, dass steuerpflichtige Leistungen sachlich und zeitlich zutreffend besteuert werden, Steuerbefreiungen nicht zu Unrecht in Anspruch genommen werden und Vorsteuerbeträge nicht unberechtigt abgezogen werden. Da diese Sachverhalte bereits im USt-Voranmeldungsverfahren zu berücksichtigen sind, soll gerade im Hinblick auf den Vorsteuerabzug mit der Prüfung zweifelhafter Fälle nicht bis zur Berechnung der Steuer für das Kalenderjahr oder bis zur Durchführung einer allgemeinen Außenprüfung gewartet werden. Entsprechende Prüfungen werden unabhängig vom Turnus der allgemeinen Außenprüfung und ohne Unterscheidung der Größe der Betriebe vorgenommen.

Nach den statistischen Aufzeichnungen der obersten Finanzbehörden der Länder führen Umsatzsteuer-Sonderprüfungen im Durchschnitt zu einem jährlichen Mehrergebnis von 1,3 Mrd. Euro.<sup>15</sup> Nicht bekannt ist, in welcher Größenordnung es sich dabei lediglich um Verschiebungen in andere Besteuerungszeiträume handelt.

Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist unabhängig davon zulässig, ob eine Steuer bereits festgesetzt oder ob der Steuerbescheid endgültig, vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist.<sup>16</sup> Eine solche Prüfung kann zur Ermittlung der Steuerschuld sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach durchgeführt werden, der gesamte für die Entstehung und Ausgestaltung eines Steueranspruchs erhebliche Sachverhalt kann Prüfungsgegenstand sein.<sup>17</sup>

Die Sonderprüfung soll sich im Interesse einer zeitnahen Prüfung regelmäßig nur auf einzelne Voranmeldungszeiträume erstrecken. Sie sollte zudem auf bestimmte Sachverhalte beschränkt werden. Bezieht sich die Umsatzsteuer-Sonderprüfung auf einzelne Voranmeldungszeiträume, bleibt der Vorbehalt der Nachprüfung auch nach einer Änderung der Steuerfestsetzungen für diese Voranmeldungszeiträume bestehen (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO). Sie bewirkt keine Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO.<sup>18</sup> Geprüfte Sachverhalte aus Voranmeldungszeiträumen können daher auch nochmals bei einer Außenprüfung, die das entsprechende Kalenderjahr betrifft, aufgegriffen werden. Aufgrund begrenzter personeller Ressourcen werden regelmäßig keine Steuerfestsetzungen für das Kalenderjahr, dem eigentlichen Besteuerungszeitraum, geprüft. Ist dies ausnahmsweise doch der Fall, ist der Vorbehalt der Nachprüfung dann aber regelmäßig aufzuheben. Er kann beibehalten werden, wenn sich die Prüfung ausweislich der Prüfungsanordnung nur auf bestimmte Sachverhalte beschränkte.

Typische **Prüfungsfelder** der Umsatzsteuer-Sonderprüfung sind Erstprüfungen bei Neugründung, steuerfreie Umsätze insbesondere nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG,

---

15 Veröffentlicht auf den Internetseiten des BMF, zuletzt am 04.04.2022.

16 BFH vom 28.03.1985 – IV R 224/83, BStBl. II 1985 Seite 700.

17 BFH vom 11.12.1991 – I R 66/90, BStBl. II 1992 Seite 595.

18 BFH vom 07.12.2006 – V R 52/03, BStBl. II 2007 Seite 420; BFH vom 11.11.1987 – X R 54/82, BStBl. II 1988 Seite 307.

Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen aufgrund des Abkommens zum NATA-Truppenstatut sowie des Offshore-Steuerabkommens, unverhältnismäßig hohe Vorsteuerüberschüsse, Entnahmen, unentgeltliche Leistungen an Arbeitnehmer, Gesellschafter und Angehörige, Optionsfälle insbesondere bei Vermietung und Verpachtung, Zwischenvermietungsverhältnisse und Bauherrengemeinschaften sowie die Beachtung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft.

c) *Umsatzsteuer-Nachscha*

Die Umsatzsteuer-Nachscha i. S. d. § 27b UStG ist keine Außenprüfung i. S. d. §§ 193 ff. AO, deshalb gelten die Vorschriften für eine Außenprüfung nicht. Sie ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung möglicher steuererheblicher Sachverhalte, sie erfolgt unangekündigt.<sup>19</sup> Die Regelung über die Umsatzsteuer-Nachscha hat in erster Linie die Aufgabe, steuerunehrlichen Unternehmern das Vortäuschen eines Geschäftsbetriebs (z. B. durch eine reine Scheinadresse) zu erschweren. Die Anwendung des § 27b UStG ist aber nicht auf Fälle mit Betrugsverdacht o. ä. beschränkt. Sie kann z. B. auch zur Verifizierung einer dem Finanzamt vorliegenden Kontrollmitteilung angewandt werden. § 27b UStG hat keine Rechtsgrundlage in den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zum Mehrwertsteuersystem. Da es sich aber nicht um eine materiell-rechtliche Regelung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, sondern allein um eine solche zum allgemeinen Besteuerungsverfahren handelt, ist die fehlende Rechtsgrundlage nach dem Gemeinschaftsrecht hier ohne Bedeutung. Die Regelungen zum allgemeinen Verfahrensrecht sind in der Europäischen Union nicht harmonisiert.

Bei einer Umsatzsteuer-Nachscha kann die Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung Grundstücke und Räume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausüben, während der üblichen Geschäftszeit betreten, um Sachverhalte festzustellen, die für die Besteuerung von Bedeutung sein können. Dem Gesetzeswortlaut nach wird nicht auf die Qualifizierung der räumlichen Objekte z. B. Geschäftsgrundstücke oder Geschäftsräume abgestellt, sondern auf die Rechtsinhaberschaft von Personen, die eine bestimmte Art der Tätigkeit ausüben. Das Betretungsrecht erstreckt sich nicht auf Wohnräume (§ 27b Abs. 1 Satz 2 UStG), diese dürfen regelmäßig nicht gegen den Willen des Steuerpflichtigen betreten werden. Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Umsatzsteuer-Nachscha nicht, das bloße Betreten oder Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist jedoch noch keine Durchsuchung.

Die Umsatzsteuer-Nachscha kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen schon oder noch gearbeitet wird.<sup>20</sup> Der Prüfer hat sich bei Beginn der Nachscha unverzüglich auszuweisen (vgl. § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO).<sup>21</sup>

19 Abschn. 27b.1 Abs. 1 UStAE, der Gesetzestext selbst ist im Anhang abgedruckt (Anhang Nr. III).

20 Abschn. 27b.1 Abs. 5 UStAE.

21 Abschn. 27b.1 Abs. 4 UStAE.

## A. Anordnung einer Außenprüfung

---

Eine Umsatzsteuer-Nachschau kann insbesondere in folgenden Fällen angezeigt sein:<sup>22</sup>

- Existenzprüfungen bei neu gegründeten Unternehmen,
- Entscheidungen im Zustimmungsverfahren nach § 168 Satz 2 AO,
- Erledigung von Auskunftersuchen zum Vorsteuerabzug anderer Finanzämter,
- Erledigung von Amtshilfeersuchen anderer EU-Mitgliedstaaten.

Der Unternehmer hat auf Verlangen dem Amtsträger Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. Wurden die der Umsatzsteuer-Nachschau unterliegenden Sachverhalte betreffenden Unterlagen mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt, hat der Unternehmer dem Amtsträger auf Verlangen Einsicht in die gespeicherten Daten zu gewähren (§ 27b Abs. 2 Satz 2 UStG).<sup>23</sup> Dies gilt auch für elektronische Rechnungen (§ 14 Abs. 1 Satz 8 UStG). Es reicht nicht aus, wenn der Unternehmer nur entsprechende Papierausdrucke aus dem Datenverarbeitungssystem bereitstellt. Soweit erforderlich, ist der Amtsträger zudem berechtigt, das Datenverarbeitungssystem des Unternehmers zu nutzen. Hierbei ist es dem Unternehmer freigestellt, ob er dem Amtsträger einen entsprechenden Lesezugriff einräumt oder ob er selbst bzw. eine von ihm beauftragte Person dafür sorgt, dass der Amtsträger unverzüglich Einsicht in die entsprechenden Daten erhält. Die Kosten dazu trägt der Steuerpflichtige.<sup>24</sup>

Wenn die bei der Umsatzsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann zu einer Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO übergegangen werden (§ 27b Abs. 3 UStG). Da die Umsatzsteuer-Nachschau auf die Umsatzsteuer begrenzt ist, kann nach einem Übergang zu einer Außenprüfung nur die Umsatzsteuer geprüft werden. Somit kommt nur die Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung in Betracht.<sup>25</sup>

Die Abgrenzung der Feststellungen im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau zu Prüfungshandlungen ist fließend und im Einzelfall nicht immer leicht abgrenzbar. Eine Außenprüfung beginnt wohl da, wo echte Prüfungshandlungen z. B. durch Kontenabstimmungen, Verprobungen, Anfertigung von Kontrollmitteilungen usw. erfolgen, um eine zutreffende steuerliche Behandlung vorgefundener Geschäftsvorfälle beim Steuerpflichtigen zu überprüfen. Ein Überschreiten der Feststellungsbefugnisse vor ausdrücklichem Prüfungsübergang führt nicht bereits dadurch zu einem steuerlichen Verwertungsverbot, da die gleichen Feststellungen auch mittels formell ordnungsgemäßer Außenprüfung auswertbar gewesen wären. Geben die Feststellungen Anlass dazu, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Außenprüfung übergegangen werden.

---

22 Abschn. 27b.1 Abs. 2 UStAE.

23 Abschn. 27b.1 Abs. 5 UStAE.

24 Abschn. 27b.1 Abs. 5 Satz 11 UStAE unter Bezug auf § 147 Abs. 6 Satz 4 AO.

25 Abschn. 27.b.1 Abs. 9 UStAE.

An den (hinreichenden) Anlass zum Prüfungsübergang sind keine besonders hohen Anforderungen zu stellen. Es sollte jedoch im Rahmen sachgerechter Ermessensausübung von diesem Mittel grundsätzlich nur in Fällen erhöhter Eilbedürftigkeit, Besorgnis von Beweiserschwernissen oder sonstigen, einer kurzfristigen Aufschiebbarkeit entgegenstehenden Situation Gebrauch gemacht werden.

*Hinweis:*

Die Formulierung „ohne vorherige Prüfungsanordnung“ wirft u. a. die Frage auf, ob auf eine Prüfungsanordnung oder nur auf deren vorherige Bekanntgabe verzichtet werden kann. Erst recht fraglich wird eine Interpretation, wenn zudem in § 27b Abs. 3 Satz 2 UStG ein schriftlicher Hinweis auf den Prüfungsübergang vorgeschrieben wird. Auf eine Prüfungsanordnung als solche kann nach den Vorgaben der AO m. E. nicht verzichtet werden. Die Finanzverwaltung hält den Übergang in eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ohne Prüfungsanordnung für zulässig, den anordnungsfreien Übergang in eine allgemeine Außenprüfung nur, wenn der Prüfungszweck durch eine vorherige Anordnung nicht gefährdet wird.<sup>26</sup> Diese Rechtsauffassung ist unlogisch und abzulehnen.

Da die Umsatzsteuer-Nachscha keine Außenprüfung i. S. der §§ 193 ff. AO ist, wird durch den Beginn der Umsatzsteuer-Nachscha auch nicht der Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt. Auch die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO findet keine Anwendung. Soweit eine Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden ist, muss dieser nach Durchführung der Umsatzsteuer-Nachscha nicht aufgehoben werden.

Nach § 27b Abs. 4 UStG können die im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachscha festgestellten Verhältnisse auch für andere Steuerarten ausgewertet werden. Hierzu bedarf es keiner weitergehenden vorherigen Ermittlungsbefugnisse, etwa einer Außenprüfung.

*Hinweis:*

Fraglich ist jedoch, ob und inwieweit die Umsatzsteuer-Nachscha zu außerhalb umsatzsteuerlicher Zwecken liegenden Feststellungsbefugnisse berechtigt oder gar Mitwirkungspflichten hierzu bestehen. Widersprochene Befugnisüberschreitungen können möglicherweise zu einem **Verwertungsverbot** führen.

Die Aufforderung des mit der Umsatzsteuer-Sonderprüfung beauftragten Amtsträgers an den Steuerpflichtigen, das Betreten der nicht öffentlich zugänglichen Geschäftsräume zu dulden, Aufzeichnungen vorzulegen oder Auskünfte

<sup>26</sup> Abschn. 27b.1 Abs. 9 UStAE.

zu erteilen, stellt einen Verwaltungsakt dar.<sup>27</sup> Auch die Bekanntgabe des Übergangs zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist ein Verwaltungsakt, da ein solcher Verwaltungsakt an keine bestimmte Form gebunden ist (§ 119 Abs. 2 AO). Nach § 27b Abs. 3 Satz 2 UStG ist der Unternehmer jedoch auf diesen Übergang schriftlich hinzuweisen. Sämtliche im Rahmen einer Umsatzsteuer-Nachschaу ergangenen Verwaltungsakte können nach § 347 AO mit dem Rechtsbehelf des Einspruchs angefochten werden. Ein Einspruch hat aber regelmäßig keine aufschiebende Wirkung und hindert daher auch nicht die Durchführung der Nachschaу, es sei denn, die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes wurde ausdrücklich ausgesetzt (§ 361 AO, § 69 FGO). Mit Beendigung der Umsatzsteuer-Nachschaу sind oder werden Einspruch und gegebenenfalls Anfechtungsklage gegen die Anordnung der Umsatzsteuer-Nachschaу unzulässig. Insoweit kommt daher lediglich eine Feststellungsklage in Betracht (vgl. § 41 Abs. 1 und § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO). Wurden die Ergebnisse der Umsatzsteuer-Nachschaу in einem Steuerbescheid berücksichtigt, muss auch dieser Bescheid angefochten werden, um ein steuerlicher Verwertungsverbot zu erlangen. Für die Anfechtung der Mitteilung des Übergangs zur Außenprüfung gelten die Grundsätze für die Anfechtung der Prüfungsanordnung einer Außenprüfung entsprechend.<sup>28</sup>

Ist ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Umsatzsteuer-Nachschaу beim Steuerpflichtigen erschienen und hat er sich ordnungsgemäß ausgewiesen, ist insoweit eine Selbstanzeige ausgeschlossen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO).

### *d) Lohnsteuer-Außenprüfung*

Aufgabe der Lohnsteuer-Außenprüfung ist es, die gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers zur ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung Lohnsteuer vom Arbeitslohn zu überprüfen, und dies möglichst zeitnah. Die Lohnsteuer-Außenprüfung ist in § 42f EStG geregelt, die Grundsätze zur Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO sind entsprechend anzuwenden.<sup>29</sup> Es gelten daher sowohl die Vorschriften der AO als auch der BpO. Geprüft werden regelmäßig aktuelle Anmeldezeiträume, eine zeitliche Grenze ergibt sich allerdings nicht. Häufig werden Lohnsteuer-Außenprüfungen und die Prüfungen durch die Träger der Rentenversicherung zur gleichen Zeit durchgeführt (§ 42f Abs. 4 EStG). Eine Lohnsteuer-Außenprüfung wird bei Betrieben mit mindestens 20 beschäftigten Arbeitnehmern regelmäßig als Anschlussprüfung durchgeführt. Sie schließt also an den letzten geprüften Lohnsteuer-Anmeldezeitraum an.

Der Lohnsteuer-Außenprüfung unterliegen sowohl private als auch öffentlich-rechtliche Arbeitgeber. Prüfungen eines öffentlich-rechtlichen Arbeitgebers durch die zuständige Aufsichts- und Rechnungsprüfungsbehörde stehen der Zulässigkeit einer Lohnsteuer-Außenprüfung nicht entgegen. Privathaushalte,

---

<sup>27</sup> Abschn. 27b.1 Abs. 8 UStAE.

<sup>28</sup> Abschn. 27b.1 Abs. 10 UStAE; AEAO Nr. 2 zu § 196.

<sup>29</sup> R 42f Abs. 1 EStR, der Gesetzestext selbst ist im Anhang abgedruckt (Anhang Nr. II).

in denen nur gering entlohnte Hilfskräfte beschäftigt werden, sind regelmäßig nicht zu prüfen.<sup>30</sup>

Die Lohnsteuer-Außenprüfung hat sich hauptsächlich darauf zu erstrecken, ob sämtliche Arbeitnehmer, auch die nicht ständig beschäftigten, erfasst wurden und ob alle zum Arbeitslohn gehörenden Einnahmen, gleichgültig in welcher Form sie gewährt wurden, dem Steuerabzug unterworfen wurden und ob bei der Berechnung der Lohnsteuer von der richtigen Lohnhöhe ausgegangen wurde.

Das zuständige Finanzamt muss die Durchführung einer Lohnsteuer-Außenprüfung durch eine schriftliche Prüfungsanordnung bekannt geben. Es bestehen weitgehende Mitwirkungspflichten, die neben der Vorlage der Lohnunterlagen auch die Erteilung von Auskünften umfasst.

**Typische Prüfungsfelder** bei der Lohnsteuer-Außenprüfung sind insbesondere Abfindungen, Auslösungen, Betriebsveranstaltungen, Deputate, Freifahrten, Jubiläumsgeschenke, Mahlzeiten, pauschalierte Löhne für Aushilfen, Fahrtkostensersatz und Trennungsschädigungen sowie die ordnungsgemäße Erfassung der privaten Pkw-Nutzung von Fahrzeugen im Betriebsvermögen.

Nach § 41 Abs. 1 Satz 7 EStG i. V. m. § 4 Abs. 2a LStDV haben Arbeitgeber die aufzuzeichnenden lohnsteuerrelevanten Daten der Finanzbehörde nach einer amtlich vorgeschriebenen einheitlichen digitalen Schnittstelle elektronisch bereitzustellen. Die amtlich vorgeschriebene „Digitale LohnSchnittstelle“ DLS ist ein Standarddatensatz mit einer einheitlichen Strukturierung und Bezeichnung von elektronischen Dateien und Datenfeldern. Die jeweils aktuelle Version der DLS mit weitergehenden Informationen steht auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern unter [www.bzst.bund.de](http://www.bzst.bund.de) zum Download bereit. Das Datenzugriffsrecht nach § 147 Abs. 6 Satz 2 AO auf prüfungsrelevante steuerliche Daten bleibt von der Anwendung der DLS unberührt.<sup>31</sup>

Über das Ergebnis der Lohnsteuer-Außenprüfung ist dem Arbeitgeber ein Prüfungsbericht zu übersenden (§ 202 Abs. 1 AO). Insbesondere wegen der häufig mit einer evtl. Haftung verbundenen Fragen kommt der Lohnsteuer-Außenprüfung in der Praxis immer mehr Bedeutung zu. Der Arbeitgeber kann aufgrund der im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung gewonnenen Erkenntnisse durch Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid oder Lohnsteuer-Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Ebenso kann aber auch der jeweilige Arbeitnehmer im Rahmen der allgemeinen gesetzlichen Regelungen in Anspruch genommen werden (§ 42d Abs. 3 EStG). Erkenntnisse der Lohnsteuer-Außenprüfung können auch im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers berücksichtigt werden.

<sup>30</sup> R 42f Abs. 3 EStR.

<sup>31</sup> BMF vom 26.05.2017, BStBl. I 2017 Seite 789.

### e) Lohnsteuer-Nachscha

Von der Lohnsteuer-Außenprüfung ist abzugrenzen die Lohnsteuer-Nachscha nach § 42g EStG. Die Lohnsteuer-Nachscha dient der Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer in einem besonderen Verfahren zur Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte (§ 42g Abs. 1 EStG). Sie erfolgt ohne Ankündigung und ohne Prüfungsanordnung, muss aber während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten des Unternehmens stattfinden (§ 42g Abs. 2 EStG). Auch insoweit haben die betroffenen Personen dem mit der Nachscha beauftragten Amtsträgern auf Verlangen Lohn- und Gehaltsunterlagen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden über die der Lohnsteuer-Nachscha unterliegenden Sachverhalte vorzulegen und Auskünfte zu erteilen (§ 42g Abs. 3 EStG). Dies gilt auch für Personen, bei denen es streitig ist, ob sie Arbeitnehmer sind oder waren. Der mit der Lohnsteuer-Nachscha beauftragte Amtsträger darf nur dann auf elektronische Daten des Arbeitgebers zugreifen, wenn der Arbeitgeber zustimmt. Andernfalls sind ihm diese Unterlagen in Papierform oder in ausgedruckter Form vorzulegen.

Wenn die bei der Nachscha getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung zu einer Lohnsteuer-Außenprüfung nach § 42f EStG übergegangen werden (§ 42g Abs. 4 EStG), insbesondere wenn erhebliche Fehler beim Steuerabzug vom Arbeitslohn festgestellt werden. Darauf ist schriftlich hinzuweisen. Der Übergang in eine Lohnsteuer-Außenprüfung unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. Die Lohnsteuer-Nachscha selbst ist keine Außenprüfung im Sinne der §§ 193 ff. AO, daher sind die Vorschriften über die Außenprüfung nicht anwendbar.

Steuererheblich sind Sachverhalte, die eine Lohnsteuerpflicht begründen oder zu einer Änderung der Höhe der Lohnsteuer oder der Zuschlagsteuern führen können. Eine Lohnsteuer-Nachscha kommt insbesondere in Betracht:<sup>32</sup>

- bei Beteiligung an Einsätzen der Finanzkontrolle Schwarzarbeit,
- zur Feststellung der Arbeitgeber- oder Arbeitnehmereigenschaft,
- zur Feststellung der Anzahl der insgesamt beschäftigten Arbeitnehmer,
- bei Aufnahme eines neuen Betriebs,
- zur Feststellung, ob der Arbeitgeber eine lohnsteuerliche Betriebsstätte unterhält,
- zur Feststellung, ob eine Person selbstständig oder als Arbeitnehmer tätig ist,
- zur Prüfung der steuerlichen Behandlung von sog. Minijobs, ausgenommen Beschäftigungen in Privathaushalten,

---

32 BMF vom 16. 10. 2014, BStBl. I 2014 Seite 1408, abgedruckt im Anhang (Anhang Nr. X); der Gesetzestext selbst ist im Anhang Nr. II abgedruckt.

- zur Prüfung des Abrufs und der Anwendung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM),
- zur Prüfung der Anwendung der Pauschalierungsvorschriften.

Die Lohnsteuer-Nachschau ist nicht durchzuführen bei Beschäftigungen im Privathaushalt oder zur Ermittlung der individuellen steuerlichen Verhältnisse der Arbeitnehmer, soweit sie für den Lohnsteuerabzug nicht von Bedeutung sind.

Da die Lohnsteuer-Nachschau ohne Ankündigung erfolgt, hat sich der mit der Lohnsteuer-Nachschau beauftragte Amtsträger unverzüglich auszuweisen. Außerdem soll dem Arbeitgeber zu Beginn der Nachschau ein entsprechender vordruckmäßiger Hinweis übergeben werden. Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Lohnsteuer-Nachschau nicht.

Der Arbeitgeber kann aufgrund der im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau gewonnenen Erkenntnisse durch Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid oder Lohnsteuer-Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Ebenso kann aber auch der jeweilige Arbeitnehmer im Rahmen der allgemeinen gesetzlichen Regelungen in Anspruch genommen werden (§ 42d Abs. 3 EStG). Erkenntnisse der Lohnsteuer-Nachschau können auch im Veranlagungsverfahren des Arbeitnehmers berücksichtigt werden.

Da die Lohnsteuer-Nachschau keine Außenprüfung ist, hemmt der Beginn der Lohnsteuer-Nachschau nicht den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO. Auch die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO findet keine Anwendung. Soweit eine Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden ist, muss dieser nicht nach Durchführung der Lohnsteuer-Nachschau aufgehoben werden.

Ist ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Lohnsteuer-Nachschau beim Steuerpflichtigen erschienen und hat er sich ordnungsgemäß ausgewiesen, ist insoweit eine Selbstanzeige ausgeschlossen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO).

#### *f) Kassen-Nachschau*

Ergänzend zu den bereits vorhandenen Mitteln der Steuerkontrolle wurde mit der Kassen-Nachschau ein besonderes Instrument zur zeitnahen Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen und der ordnungsgemäßen Übernahme der Kassenaufzeichnungen in die Buchführung eingeführt (§ 146b AO).

Die Kassen-Nachschau ist keine Außenprüfung im Sinne des § 193 AO, sondern ein eigenständiges Verfahren zur zeitnahen Aufklärung steuererheblicher Sachverhalte unter anderem im Zusammenhang mit der ordnungsgemäßen Erfassung von Geschäftsvorfällen mittels elektronischer Aufzeichnungssysteme oder offener Ladenkassen. Der Kassen-Nachschau unterliegt auch die Prüfung des ordnungsgemäßen Einsatzes des elektronischen Aufzeichnungssystems nach § 146a Abs. 1 AO (§ 146b Abs. 1 Satz 2 AO). Durch die Kassen-Nachschau sollen sowohl elektronische oder computergestützte Kassensys-

teme, Registrierkassen, App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler, Geldspielgeräte und offene Ladenkassen überprüft werden können. Der Prüfer kann dabei auch einen sog. „Kassensturz“ verlangen, da die Kassensturzfähigkeit (Soll-Ist-Abgleich) ein wesentliches Instrument der Nachprüfbarkeit von Kassenaufzeichnungen jedweder Form darstellt.<sup>33</sup> Dies ist eine Ermessensentscheidung, bei der die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind.

Die Kassen-Nachschau kann ohne Ankündigung durch die Finanzverwaltung während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten durchgeführt werden (§ 146b Abs. 1 Satz 1 AO). Der Hinweis auf Arbeitszeiten macht eine Kassen-Nachschau auch außerhalb der Öffnungszeiten des Unternehmens möglich, wenn im Unternehmen schon oder noch gearbeitet wird. Wohnräume dürfen gegen den Willen des Inhabers regelmäßig nicht betreten werden (§ 146b Abs. 1 Satz 3 und 4 AO). Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Kassen-Nachschau nicht. Das bloße Betreten und Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist noch keine Durchsuchung.

Sobald der Amtsträger der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will oder den Steuerpflichtigen auffordert, Aufzeichnungen, Bücher oder die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen vorzulegen oder Einsichtnahme in die digitalen Daten oder deren Übermittlung über die einheitliche digitale Schnittstelle verlangt oder den Steuerpflichtigen auffordert, Auskünfte zu erteilen, hat er sich auszuweisen.<sup>34</sup> Eine Beobachtung der Kassen und ihrer Handhabung in Geschäftsräumen, die der Öffentlichkeit zugänglich sind, ist ohne Pflicht zur Vorlage eines Ausweises zulässig. Dies gilt z. B. auch für Testkäufe.

Ist der Steuerpflichtige selbst nicht anwesend, aber Personen, von denen angenommen werden kann, dass sie über alle wesentlichen Zugriffs- und Benutzerrechte des Kassensystems des Steuerpflichtigen verfügen, hat der Amtsträger sich gegenüber diesen Personen auszuweisen und sie zur Mitwirkung bei der Kassen-Nachschau aufzufordern. Diese Personen haben sodann nach Auffassung der Finanzverwaltung die Pflichten des Steuerpflichtigen zu erfüllen, soweit sie hierzu rechtlich und tatsächlich in der Lage sind.<sup>35</sup>

Das Datenzugriffsrecht ergibt sich bei einer Kassen-Nachschau aus § 146b Abs. 2 Satz 2 AO. Der Steuerpflichtige hat auf Verlangen des Amtsträgers für einen vom Amtsträger bestimmten Zeitraum Einsichtnahme in seine (digitalen) Kassenaufzeichnungen und -buchungen sowie die für die Kassenführung erheblichen sonstigen Organisationsunterlagen zu gewähren. Dies gilt auch für die Übermittlung der Daten über die einheitliche digitale Schnittstelle und die

---

33 AEAO Nr. 1 zu § 146b; BFH vom 20.09.1989 – X R 39/87, BStBl. II 1990 Seite 109; BFH vom 26.08.1975 – VIII R 109/70, BStBl. II 1976 Seite 210; BFH vom 31.07.1974 – I R 216/72, BStBl. II 1975 Seite 96; BFH vom 31.07.1969 – IV R 57/67, BStBl. II 1970 Seite 125.

34 AEAO Nr. 4 zu § 146b; vgl. auch § 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO.

35 AEAO Nr. 4 zu § 146b.

Informationen zur zertifizierten Sicherheitseinrichtung (§ 146a AO i. V. m. KassenSichV). Auf Anforderung des Amtsträgers sind auch die Verfahrensdokumentation zum eingesetzten Aufzeichnungssystem einschließlich der Informationen zur zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung vorzulegen, das heißt es sind Bedienungsanleitungen, Programmieranleitungen und Datenerfassungsprotokolle über durchgeführte Programmänderungen vorzulegen.

Zu Dokumentationszwecken ist der Amtsträger berechtigt, Unterlagen und Belege zu scannen oder zu fotografieren.<sup>36</sup>

Sofern ein Anlass zu Beanstandungen der Kassenaufzeichnungen, -buchungen oder der zertifizierten Sicherheitseinrichtung besteht, kann der Amtsträger nach § 146b Abs. 3 AO ohne vorherige Prüfungsanordnung zur Außenprüfung übergehen (§ 146b Abs. 3 Satz 1 AO).

*Hinweis:*

Der schriftliche Übergangshinweis ersetzt in diesen Fällen die Prüfungsanordnung, im Gegensatz zur Umsatzsteuer-Nachschau hat der Gesetzgeber diese Rechtsfolge unmittelbar im Gesetz festgelegt (§ 146b Abs. 3 AO).

Da die Kassen-Nachschau keine Außenprüfung darstellt, hemmt der Beginn der Kassen-Nachschau nicht den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO. Auch die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO findet keine Anwendung. Soweit eine Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden ist, muss dieser nach Durchführung der Kassen-Nachschau nicht aufgehoben werden.

Die Aufforderung des Prüfers an den Unternehmer zur Duldung einer Kassen-Nachschau ist ein Verwaltungsakt. Er kann formlos erlassen werden (§ 119 Abs. 2 AO), was regelmäßig mündlich geschieht.<sup>37</sup> Bei einem sofortigen Übergang zur Außenprüfung ersetzt der schriftliche Übergangshinweis die Prüfungsanordnung. Für die Bekanntgabe des Übergangs zur Außenprüfung gelten die Vorschriften für die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung entsprechend.<sup>38</sup>

Im Rahmen der Kassen-Nachschau ergangene Verwaltungsakte können nach § 347 AO mit dem Einspruch angefochten werden. Der Einspruch hat keine aufschiebende Wirkung und hindert daher nicht die Durchführung einer Kassen-Nachschau, es sei denn, die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes wurde ausgesetzt (§ 361 AO, § 69 FGO). Mit Beendigung der Kassen-Nachschau sind oder werden Einspruch und gegebenenfalls Anfechtungsklage gegen die Anordnung der Kassen-Nachschau unzulässig. Insoweit kommt lediglich eine Feststellungsklage in Betracht (§ 41 Abs. 1, § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO).

<sup>36</sup> AEAO Nr. 6 zu § 146b.

<sup>37</sup> AEAO Nr. 5 zu § 146b.

<sup>38</sup> AEAO Nr. 6 zu § 146b.

Wurden die Ergebnisse der Kassen-Nachschaу in einem Steuerbescheid berücksichtigt, muss auch dieser Bescheid angefochten werden, um ein steuerliches Verwertungsverbot zu erlangen. Für die Anfechtung der Mitteilung des Übergangs zur Außenprüfung gelten die Grundsätze für die Anfechtung der Prüfungsanordnung einer Außenprüfung entsprechend.<sup>39</sup>

Ist ein Amtsträger der Finanzbehörde zu einer Kassen-Nachschaу beim Steuerpflichtigen erschienen und hat er sich ordnungsgemäß ausgewiesen, ist insoweit eine Selbstanzeige ausgeschlossen (§ 371 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO). Darüber kann der Prüfer auch eine Ordnungswidrigkeit feststellen und ein entsprechendes Verfahren einleiten, wenn ein Verstoß gegen die Pflichten des § 146a AO festgestellt wird (§ 379 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 und 5 AO).

## II. Zulässigkeit einer Außenprüfung

### 1. Allgemeines

Eine Außenprüfung ist unabhängig davon zulässig, ob eine Steuer bereits festgesetzt, ob der Steuerbescheid endgültig, vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist.<sup>40</sup> Eine Außenprüfung kann zur Ermittlung der Steuerschuld sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach durchgeführt werden, der gesamte für die Entstehung und Ausgestaltung eines Steueranspruchs erhebliche Sachverhalt kann Prüfungsgegenstand sein.<sup>41</sup> Dies gilt sogar, wenn der Steueranspruch möglicherweise bereits verjährt ist, da auch diese Beurteilung gegebenenfalls eine intensive Sachverhaltsermittlung erforderlich macht.<sup>42</sup> Eine Außenprüfung ist solange zulässig, als noch Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis bestehen, z. B. auch bei einer handelsrechtlich voll beendeten KG<sup>43</sup> oder GBR.<sup>44</sup>

Die Voraussetzungen für eine Außenprüfung sind auch gegeben, falls ausschließlich festgestellt werden soll, ob und inwieweit Steuerbeträge hinterzogen oder leichtfertig verkürzt worden sind. Eine sich insoweit gegenseitig ausschließende Zuständigkeit von Außenprüfung und Steuerfahndung besteht nicht.<sup>45</sup> Die Einleitung eines Strafverfahrens hindert nicht weitere Ermittlungen durch die Außenprüfung, auch nicht bei Erweiterung des Prüfungszeitraums. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige erklärt, von seinem Recht auf Verweigerung seiner Mitwirkung im Strafverfahren Gebrauch zu machen,<sup>46</sup> da es ein Mitwirkungsverweigerungsrecht im Besteuerungsverfahren nicht gibt

---

39 AEO Nr. 9 zu § 146b; AEO Nr. 2 zu § 196.

40 BFH vom 28.03.1985 – IV R 224/83, BStBl. II 1985 Seite 700.

41 BFH vom 11.12.1991 – I R 66/90, BStBl. II 1992 Seite 595.

42 BFH vom 23.07.1985 – VIII R 48/85, BStBl. II 1986 Seite 433.

43 BFH vom 01.10.1992 – IV R 60/91, BStBl. II 1993 Seite 82.

44 BFH vom 01.03.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995 Seite 241.

45 BFH vom 04.11.1987 – II R 102/85, BStBl. II 1988 Seite 113; BFH vom 19.09.2001 – XI B 6/01, BStBl. II 2002 Seite 4; BFH vom 04.10.2006 – VIII R 53/04, BStBl. II 2007 Seite 227.

46 BFH vom 19.08.1998 – XI R 37/97, BStBl. II 1999 Seite 7.