

## Referentenentwurf eines Gesetzes 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

### Generelle Anmerkungen

- Es ist ausdrücklich zu begrüßen, dass der Gesetzgeber das Bestreben hat, Betriebsprüfungen zu modernisieren und zu beschleunigen. Der Gesetzesentwurf erzeugt allerdings Unsicherheiten und Verschärfungen und gefährdet somit die Erfüllung des o.a. Ziels.
- Die verrechnungspreisrelevanten Regelungen sehen im Generellen Ausweitungen zu Lasten des Steuerpflichtigen vor und erzeugen damit erhebliche Mehraufwendungen auf der Ebene des Steuerpflichtigen, von denen nicht ersichtlich ist, inwiefern sie dem o.a. Ziel dienen.
- Wir empfehlen eingehend, den Begriff Finanzbehörden im neu gefassten § 90 Abs.4 AO-E i.V.m. § 6 Abs. 2 AO) einzuschränken.
- Die in § 90 Abs.4 AO-E eingefügte Anforderung „jederzeit“ stellt eine deutliche, zeitliche Verschärfung der Mitwirkungspflichten für den Steuerpflichtigen dar, deren Sinn im Hinblick auf das Ziel kaum verständlich ist.
- § 153 Abs. 4 AO-E ist für Verrechnungspreisfälle nicht adäquat und daher nicht zu akzeptieren. Er scheint ausweislich der Gesetzesbegründung eher für steuerbilanzielle Anwendungsfälle konzipiert. Es bleibt ganz grundsätzlich fraglich, warum die bestehenden Hinweispflichten des Steuerpflichtigen nicht ausreichen sollen.
- Für § 200a AO-E sehen wir keine Regelungsnotwendigkeit. Nach unserer Auffassung bestehen bereits nach geltender Rechtslage ausreichende Beschleunigungsmöglichkeiten.

### § 90 AO-E

#### § 90 Abs. 3 und 4 AO-E

- Durch die einheitliche Vorlagefrist von 30 Tagen nach Anforderung durch die Finanzverwaltung (Vorlageverlangen jederzeit) oder automatisch nach Zugang der Prüfungsanordnung wird faktisch die Pflicht zu einer zeitnahen **umfassenden Vorratsdokumentation für alle gruppeninternen grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle** eingeführt. Damit wird die bisher dem Gesetz zugrundeliegende Interessenabwägung, d.h. Vorlage der Dokumentation nur auf Anfrage und inhaltlich beschränkt auf für von der Betriebsprüfung zu bezeichnende Geschäftsvorfälle, nun zu Lasten des Steuerpflichtigen verschärft und der Aufwand für Compliance erhöht.
- Wir regen an zu überprüfen, ob es mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist, eine Vorratsdokumentation ohne Einschränkung zu fordern, **insbesondere in Fällen, in denen die Betriebsprüfung fortlaufend prüft (maßgeblich Konzerne mit Sitz in Deutschland)**. Alternativ zu den dargestellten Regelungen schlagen wir folgende zwei Möglichkeiten vor:
  - **Akzeptanz eines Steuer-/Verrechnungspreis-IKS** gemäß IDW PS 980, für das Steuerpflichtige als Alternative zur Dokumentation optieren können.

- **Einführung von Wesentlichkeitsschwellen** für die Dokumentation, z.B. absolute sowie relative Transaktionsvolumen, Dokumentation eines Prozentsatzes der gesamten Transaktionsvolumen/Geschäftsvorfälle, Beschränkung auf wesentliche Gesellschaften.
- Der Referentenentwurf sieht vor, dass die Vorlage von Aufzeichnungen durch die Finanzbehörde „**jederzeit**“ verlangt werden kann.
  - Es ist nicht ersichtlich, warum es notwendig ist, dass Aufzeichnungen „jederzeit“ angefordert werden können, auch wenn dafür kein Grund, nicht einmal ein Anlass ersichtlich ist.
  - Eine zeitliche Verpflichtung, wann die Dokumentation zu erstellen ist, wird nicht definiert.
  - Es sollte klar eingrenzt werden, welche Finanzbehörden i.S. des § 6 Abs.2 AO zur Anforderung von Aufzeichnungen berechtigt sind.
- Zur Erhöhung der Rechtssicherheit regen wir an, den frühestmöglichen **Zeitpunkt der Vorlageverpflichtung** zu definieren.
  - Unseres Erachtens sollte zumindest klarstellend ergänzt werden, dass die Verrechnungspreisdokumentation **nicht vor Ablauf der Abgabefrist für die Jahressteuererklärung** angefordert werden kann. Dies ist übrigens vielfach internationaler Standard.
  - Da diese Mitwirkungspflicht den Bereich der Eingriffsverwaltung betrifft, ist u.E. eine **Begründungspflicht** des Vorlageverlangens (außerhalb von Betriebsprüfungen) notwendig.

## § 153 Abs. 4 AO-E

- Die Erweiterung der Berichtigungspflicht führt zu einer einseitigen Bindung des Steuerpflichtigen für Folgejahre ohne korrespondierende Bindung für die Finanzverwaltung. Selbst wenn der Steuerpflichtige im Anschluss an eine Betriebsprüfung eine Berichtigung auf Basis eines Steuerbescheids für Folgejahre durchführt, ist die Finanzverwaltung im Folgezeitraum selbst nicht an Ergebnisse der vorhergehenden Betriebsprüfung gebunden.
- Im Rahmen unserer internen Analyse haben sich außerdem zahlreiche offene Fragen zur Wechselwirkung der geplanten Neuregelung ergeben:
  - Auswirkung bei tatsächlicher Verständigung
  - Behandlung bei Schätzungen
  - Behandlung von Feststellungen, die sich im Nachhinein als falsch herausstellen (z.B. Gerichtsurteil in einem anderen Fall, spätere Änderung der Verwaltungsauffassung, etc.)
  - Änderung des Steuerbescheids durch Verständigungsverfahren/Schiedsverfahren
- Die nachträglichen Änderungen von Steuererklärungen auf Grund der Berichtigungspflicht führen in den Folgejahren in aller Regel zu internationaler **Doppelbesteuerung**. Wir geben zu bedenken, dass:
  - nicht zu erwarten ist, dass im Ausland ohne Weiteres eine Gegenberichtigung erfolgen wird.
  - eine Korrektur durch den Steuerpflichtigen nicht in allen Staaten als staatliche Maßnahme, die zur Doppelbesteuerung führt, angesehen wird. Das wäre aber Voraussetzung für die Einleitung eines Verständigungsverfahrens. Aus deutscher Sicht wäre eine Klarstellung (z.B. in dem BMF Schreiben 27.8.2021 – Merkblatt Verständigungsverfahren) dahingehend wünschenswert, dass ein unmittelbarer Zugang zu Verständigungsverfahren für die Folgejahre eröffnet wird.
- Vor diesem Hintergrund **empfehlen** wir:
  - Entweder die Streichung der Neuregelung, da die derzeitige Berichtigungspflicht ausreichend erscheint.
  - Gerade in Verrechnungspreisfällen werden Prüfungsfeststellungen oft aus Gründen der Verfahrensökonomie nicht angegriffen. Dass hierdurch eine Berichtigungspflicht für

Folgejahre ausgelöst wird, erscheint im Hinblick auf das Ziel des Referentenentwurfs nicht zielführend.

- Die Notwendigkeit, ggf. Einsprüche gegen die eigene Berichtigung einlegen zu müssen, verschiebt die Diskussion von der Betriebsprüfung in die Veranlagung bzw. das Rechtsbehelfsverfahren. Dass dies dem Ziel der Vereinfachung und Beschleunigung dient, darf bezweifelt werden.
- Es erscheint als Alternative zur Streichung (s.o.) zumindest erforderlich, dass der Gesetzestext ergänzt wird, um die aufgezeigten nationalen und internationalen Konsequenzen berücksichtigen zu können und Doppelbesteuerung zu vermeiden.

## § 162 Abs. 4 AO-E

- Unseres Erachtens ist es auf Basis des Gesetzeswortlauts unverändert nicht konkret geklärt, wann eine Dokumentation als unverwertbar anzusehen ist. Angesichts der weiteren Verschärfung der Vorlagepflichten (s.o. zu § 90 Abs. 3, 4 AO-E sowie der frühzeitigeren Sanktionsmöglichkeiten nach § 162 Abs. 4 AO-E) bedarf es einer weiteren gesetzlichen Konkretisierung.
- Wir regen an, die Änderung zur zeitlichen Festsetzung des Verspätungszuschlags für die Vorlage verwertbarer Unterlagen zurückzunehmen. Des Weiteren wird eine weitere Präzisierung der Tatbestandsvoraussetzung unverwertbarer Dokumentation gefordert.

## § 171 Abs. 4 AO-E

- Die grundsätzliche Beschränkung der Ablaufhemmung auf fünf Jahre ist klar zu begrüßen.
- In Anbetracht der verschiedenen Ausnahmetatbestände, welche zu einer Verlängerung des Zeitraums führen oder auch eine vollständige Aufhebung der Beschränkung zur Folge haben (§ 171 Abs. 4 S. 7 iVm § 200a Abs. 5 AO-E), kann nur die Betriebsprüfungspraxis zeigen, inwieweit tatsächlich eine Beschleunigung erreicht wird, bzw. welche Handlungsmöglichkeiten die Bp ggf. praktiziert, um die Verjährung zu verhindern.

## § 180 AO-E

- Die Einführung von Teilabschlussbescheiden kann zu einer Beschleunigung führen, wenn Teile bereits abschließend behandelt worden sind. Sofern allerdings nur noch umstrittene bzw. sehr komplexe Fragen für die Schlussbesprechung verbleiben, da alle anderen Teile bereits durch Teilabschlussbescheid beendet wurden, ist das Potential für eine Verhandlungs- bzw. Paketlösung deutlich reduziert.
- Sofern ein (oder mehrere) Teilabschlussbescheide ergehen, wird ggf. durch jeden einzelnen die Berichtigungspflicht des § 153 Abs. 4 AO-E ausgelöst, d.h. im Rahmen einer Betriebsprüfung kann sich mehr als einmal die gesetzliche Pflicht zur Berichtigung folgender Steuererklärungen ergeben. Dies ist i.d.R. für den Steuerpflichtigen mit erheblichem Ressourceneinsatz verbunden. In diesem Kontext regen wir folgende Änderungen an:
  - Ein Erlass von Teilabschlussbescheiden soll nur auf Antrag bzw. mit Zustimmung des Steuerpflichtigen ergehen.
  - Die Streichung der Kann-Regelung in § 180 Abs. 1a S. 1 AO-E.
  - Ein einheitlicher Zeitpunkt für den Beginn der Berichtigungspflicht, z.B. nach der (letzten) Abschlussbesprechung, wäre interessengerechter.

## § 197 Abs. 4 AO-E

- Die Setzung von Prüfungsschwerpunkten durch die Betriebsprüfung stellt eine Best Practice dar und deren Kodifizierung ist zu begrüßen.

## § 199 Abs. 2 AO-E

- Die Möglichkeit zur Durchführung regelmäßiger Zwischengespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen stellt eine Best Practice dar und deren Kodifizierung ist zu begrüßen.
- Gleiches gilt für die Vereinbarung von Rahmenbedingungen für die Mitwirkung nach § 200 AO.
  - Hier wäre eine Begründungspflicht zu begrüßen.

## § 200a AO-E

- Nach unserer Praxiserfahrung besteht keine Regelungsnotwendigkeit für das qualifizierte Mitwirkungsverlangen, weil die Finanzverwaltung bereits nach geltender Rechtslage über ausreichende Instrumente zur effizienten Durchführung von Betriebsprüfungen verfügt. Wir regen eine ersatzlose Streichung an.
- In Anbetracht der tiefgreifenden rechtlichen Konsequenzen der Feststellung eines Verstoßes gegen ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen nach § 200a AO-E wäre es im Fall einer Umsetzung notwendig, dass Steuerpflichtige, welche die vereinbarten Mitwirkungspflichten erfüllen und sich „compliant“ verhalten, vom Anwendungsbereich der Vorschrift ausgenommen werden.
- Da die Vereinbarung von Rahmenbedingungen als Kann-Vorschrift ausgestaltet ist, d.h. der Finanzverwaltung Ermessen einräumt, stellt sich die Frage, welche Erwägungen bei einem Antrag des Steuerpflichtigen auf eine entsprechende Vereinbarung vernünftigerweise eine Ablehnung begründen könnten.
- In Anbetracht der weitreichenden rechtlichen Konsequenzen einer Ablehnung ist davon auszugehen, dass es sich bei der Ablehnung um einen eigenständigen Verwaltungsakt handelt, welcher als Ermessensentscheidung gerichtlich überprüfbar sein sollte.
  - Deswegen erscheinen Hinweise, wie das Ermessen auszuüben ist, hilfreich und notwendig.

## § 200a Abs. 1 AO-E

- Die Einführung eines derartigen Instruments zur Beschleunigung der Beantwortung von Informationsanfragen ist zwar grundsätzlich nachvollziehbar.
- Es widerspricht jedoch rechtsstaatlichen Grundsätzen, wenn ein qualifiziertes Mitwirkungsverlangen gesetzlich als Ermessensentscheidung **ohne Begründungspflicht** verankert wird, da dieses ein intensives Instrument im Rahmen der Eingriffsverwaltung darstellt (u.a. Zuschlag von bis zu 10.000 EUR pro Tag, Verlängerung der Ablaufhemmung um 1 Jahr bzw. auch deren Ausschluss bei Wiederholung).
- Ohne **Begründungspflicht** ist dieser Verwaltungsakt, welcher eigenständig durch Einspruch und Klage angefochten werden kann (vgl. auch Abs. 6) nicht bzw. schwer gerichtlich auf seine Rechtmäßigkeit überprüfbar.
  - Sofern im Sinne der Beschleunigung eine Ermessensentscheidung ohne Begründungspflicht hinzunehmen wäre, ist mindestens für den Fall der verwaltungsmäßigen bzw. gerichtlichen Überprüfung einer solchen Maßnahme eine Begründungspflicht rechtsstaatlich geboten.

- In Anbetracht der Tragweite der Rechtswirkungen ist die Aufnahme eines Regelbeispiels in den Gesetzestext oder die Gesetzesbegründung wünschenswert.
- Gerade im Bereich der Verrechnungspreise kann eine **Monatsfrist** bei komplexen Prüfungsanfragen erfahrungsgemäß nicht eingehalten werden. Um Streitigkeiten über Zumutbarkeitsfragen vorzubeugen, wäre eine offener Formulierungen (z.B. „innerhalb einer angemessenen Frist“ statt „einem Monat“) notwendig.

## § 200a Abs. 3 AO-E

- Der Zuschlag von bis zu 10.000 EUR pro Kalendertag erscheint sehr hoch.
  - Quantitative Rahmenvorgaben zur festzusetzenden Höhe sind unserer Einschätzung nach notwendig.

## § 200a Abs. 5 AO-E

- Eine Verlängerung der Ablaufhemmung um die Dauer der Mitwirkungsverzögerung ist nachvollziehbar, eine Verlängerung um mindestens ein Jahr erscheint indes nicht im Verhältnis zur tatsächlichen Verzögerung zu stehen, falls diese nur unwesentlich ist, d.h. nur einen kurzen Zeitraum betrifft (z.B. wenige Tage).
  - Die Ablaufhemmung darf sich nur insoweit verschieben, wie sich die Mitwirkungsverzögerung ausgewirkt hat.
- Gleiches gilt für den Ausschluss der Ablaufhemmung im Fall wiederholter Mitwirkungsverzögerungen, wenn diese jeweils auch nur von unwesentlicher Länge sind.
  - Der vollständige Wegfall der Ablaufhemmung ist nicht verhältnismäßig und sollte daher gestrichen werden.

## §§ 87a Abs. 1, 201 Abs. 1, 202 Abs. 1 AO-E

- Es ist zu begrüßen, dass durch die geplanten Gesetzesänderungen die elektronische Kommunikation für Verhandlungen und Besprechungen inkl. Schlussbesprechungen sowie der elektronische Prüfungsbericht gesetzlich verankert werden.

## § 379 Abs. 1 AO-E


- Durch Nr. 3a wird die Tatbestandsvoraussetzung auf vorsätzlich oder leichtfertig entgegen nach § 147 Abs. 1 und 2 AO aufbewahrungspflichtige Unterlagen auf nicht vollständig aufbewahrte Unterlagen ausgeweitet. Dies umfasst nach § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO auch **sonstige Unterlagen**, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.
- Im Lichte der immer umfangreicheren Anforderungen im Rahmen der Beweisvorsorgepflicht nach § 90 Abs. 2 AO sowie der Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO ist die Ausweitung auf sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind, nicht rechtssicher für den Steuerpflichtigen abgrenzbar.
- Auf Grund der Unbestimmtheit des Begriffs „**sonstige Unterlagen**“ in Verbindung mit der (bisher) nicht klar geregelten Reichweite der Beweisvorsorgepflicht resultiert eine Rechtsunsicherheit für den Steuerpflichtigen, welche dem Bestimmtheitsgebot widerspricht und als Druckmittel gegen ihn eingesetzt werden kann.

## § 37 Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung -E

- Es ist zu begrüßen, dass die umfangreichen Änderungen nur für Besteuerungszeiträume Anwendung finden, die ab dem 31.12.2024 beginnen und daher keine direkte Wirkung auf laufende Betriebsprüfungen haben.
  - Wir empfehlen eine Klarstellung dahingehend, dass die Berichtigungspflicht des § 153 (4) AO erst für Feststellungen von Betriebsprüfungen Anwendung findet, welche Besteuerungszeiträume zum Gegenstand haben, die ab dem 31.12.2024 beginnen.

Mit freundlichen Grüßen

**Deloitte GmbH**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



Jobst Wilmanns



Markus Kircher