

StB Maik Heggmaier, München / Gert Gilson, München / Mark Heitfeldt, Düsseldorf

# Praktische Auswirkungen des Gesetzes zur „DAC 7“-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts aus Verrechnungspreissicht

**StB Maik Heggmaier** ist Partner und Head of Transfer Pricing bei WTS am Standort München. **Gert Gilson** ist Senior Consultant im Bereich Transfer Pricing bei WTS am Standort München. **Mark Heitfeldt** ist Consultant im Bereich Transfer Pricing bei WTS am Standort Düsseldorf. Die Autoren danken ihren Kollegen Michél Braun, Tobias Faltlhauser, Jakob Jung, Simon Leopold und Noah Madiou für wertvolle Hinweise.

**Kontakt:** [autor@der-betrieb.de](mailto:autor@der-betrieb.de)

Bundestag und Bundesrat haben ein Gesetz zur „DAC 7“-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts verabschiedet, welches zu erheblichen Verschärfungen der Mitwirkungspflichten im Zusammenhang mit steuerlichen Verrechnungspreisen führt. Die Frist zur Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen beträgt ab 2025 für alle Geschäftsvorfälle nur noch 30 Tage ab Prüfungsanordnung oder jederzeit möglicher gesonderter Vorlageanforderung. Die Dokumentation ist fortan vollumfänglich vorzulegen. Dadurch entstehen, neben erhöhtem Aufwand, auch weitere Praxisprobleme für Stpfl.

## I. Einleitung

Der Bundesrat verabschiedete am 16.12.2022 das Gesetz zur „DAC 7“-Umsetzung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts i.d.F. des Bundestagsbeschlusses vom 10.11.2022.<sup>1</sup> Das Gesetz (BGBl. I 2022 S. 2730 ff.) beinhaltet umfassende verfahrensrechtliche Änderungen sowie Neuerungen für die Verrechnungspreispraxis. Der vorliegende Beitrag fokussiert die praktischen Auswirkungen der Änderungen des § 90 Abs. 3 AO, die Einführung der Abs. 4 und 5 in § 90 AO und die damit einhergehenden Verschärfungen der Mitwirkungspflichten für Stpfl., insb. für die Erstellung und Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen. Gem. § 37 Abs. 2 EGAO sollen die hier betrachteten Änderungen der AO grds. erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 01.01.2025 entstehen, ist § 90 AO in der alten Fassung anzuwenden. Entsteht die Vorlagepflicht jedoch aufgrund einer Prüfungsanordnung, die nach dem 31.12.2024 ergeht, sind die neuen Regeln auch für Steuern, die vor dem 01.01.2025 entstehen, anzuwenden. Der vorliegende Beitrag erläutert die Änderungen der Mitwirkungspflichten der § 90 Abs. 3 bis 5 AO n.F. und leitet anschließend deren praktische Auswirkungen auf die Erstellung und Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen ab.

## II. Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 bis 5 AO n.F.

### 1. Hintergrund der Gesetzesänderung

Der Deutsche Bundestag hat am 10.11.2022 den von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Gesetzes

zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22.03.2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts (sog. „DAC 7-Richtlinie“) in einer Ausschussfassung<sup>2</sup> angenommen. Die Zustimmung des Bundesrates erfolgte am 16.12.2022.<sup>3</sup>

Im Zuge dessen soll insb. eine „Modernisierung im Steuerverfahrensrecht“<sup>4</sup> bei der Durchführung von Außenprüfungen umgesetzt werden. Neben Änderungen u.a. im EU-Amtshilfegesetz betrifft dies insb. die AO. Ziel ist gem. der Gesetzesbegründung, insb. eine Beschleunigung von Außenprüfungen zu erreichen.<sup>5</sup> Eine entsprechende Beschleunigung wäre für Stpfl. und Finanzverwaltung erstrebenswert und im internationalen Vergleich erfreulich, da in Deutschland zwischen Beginn und Abschluss der Außenprüfung i.d.R. ein beträchtlicher Zeitraum vergeht. Lt. Gesetzesbegründung soll das Ziel der Gesetzesreform zukünftig gleichermaßen durch erweiterte Mitwirkungspflichten der Stpfl. sowie durch die Benennung von Prüfungsschwerpunkten und durch Zwischengespräche zwischen Stpfl. und Außenprüfern geschehen.<sup>6</sup> Das überrascht, da Außenprüfer bereits heute im Ermessen Zwischengespräche führen sowie Prüfungsschwerpunkte setzen können, wohingegen die Änderungen der erweiterten Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 3 AO n.F. für Stpfl. in der Praxis eine deutliche Verschärfung darstellen.<sup>7</sup> Die praktischen Auswirkungen dieser Verschärfung in Bezug auf die Erstellung und Vorlage der Verrechnungspreisdokumentationen werden nachfolgend erläutert.

### 2. Änderungen des § 90 Abs. 3 AO sowie Einführung von § 90 Abs. 4 und 5 AO

Dieser Beitrag fokussiert die Änderungen des § 90 AO und die damit einhergehenden Verschärfungen der Verrechnungspreisdokumentationspflichten.<sup>8</sup> § 90 Abs. 3 AO stellt zusammen mit der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV) die steuerrechtliche Grundlage der Dokumentationspflicht für Verrechnungspreise in Deutschland dar.<sup>9</sup> Im Rahmen der Gesetzesänderung wird § 90 Abs. 3 AO a.F. um die neuen Abs. 4 und 5 ergänzt. Damit wird zunächst eine Strukturänderung zur besseren Übersicht vorgenommen.<sup>10</sup>

<sup>2</sup> Vgl. BT-Drucks. 20/3436, 20/4376.

<sup>3</sup> Vgl. BR-Drucks. 605/22(B).

<sup>4</sup> Vgl. BT-Drucks. 20/4376 S. 1 f.

<sup>5</sup> Vgl. BR-Drucks. 409/22 S. 1 f.

<sup>6</sup> Vgl. BR-Drucks. 409/22 S. 2.

<sup>7</sup> Vgl. Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 63.

<sup>8</sup> Vgl. van der Ham/Mank, ISTR 2022 S. 891, für einen Überblick über sämtliche Änderungen.

<sup>9</sup> Vgl. Vögele/Vögele, in: Vögele/Borstell/Bernhardt (Hrsg.), Verrechnungspreise, 5. Aufl. 2020, Kap. D. Rn. 75.

<sup>10</sup> Vgl. Bartelt/Nientimp, DStR 2022 S. 142.

<sup>1</sup> Vgl. BR-Drucks. 605/22; BR-Drucks. 605/22(B).

In § 90 Abs. 3 AO n.F. sind weiterhin grundlegende Regelungen zur Dokumentation von Verrechnungspreisen enthalten. Dies umfasst zunächst die generelle Begründung der Aufzeichnungspflicht für Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug mit nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 4 ASTG (i.S.d. § 90 Abs. 3 Satz 1 AO n.F.) und den Umfang der Aufzeichnungspflichten (Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation i.S.d. § 90 Abs. 3 Satz 2 AO n.F.). § 90 Abs. 3 Satz 3 AO n.F. erweitert diese Aufzeichnungspflichten für Stpfl., die Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe (i.S.d. § 90 Abs. 3 Satz 4 AO n.F.) sind, um die sog. Stammdokumentation.<sup>11</sup>

Die Pflicht zur zeitnahen Dokumentation bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen findet sich nun in § 90 Abs. 3 Satz 5 AO n.F. wieder. Dies kann etwa eine Umstrukturierungsmaßnahme in Konzernen sein.<sup>12</sup> Die in Abs. 3 beschriebenen Aufzeichnungen sind weiterhin auf Anforderung des FA zu ergänzen (§ 90 Abs. 3 Satz 6 AO n.F.). Die übrigen Inhalte des § 90 Abs. 3 AO a.F. wurden in die neuen Abs. 4 und 5 ausgliedert. Hierbei kommt es neben der reinen Umstrukturierung auch zu Verschärfungen der Dokumentationspflicht.<sup>13</sup>

Der neu eingefügte § 90 Abs. 4 AO n.F. bestimmt nun die Vorlagepflichten für die in Abs. 3 bezeichneten Verrechnungspreisdokumentationen und die zugehörigen Fristen. Demnach kann die Finanzbehörde die Vorlage explizit „jederzeit“ verlangen (§ 90 Abs. 4 Satz 1 AO n.F.), wohingegen dies bisher im Regelfall nur für die Durchführung von Außenprüfungen vorgesehen war.<sup>14</sup> Die Vorlage richtet sich nach § 97 AO. Zudem besteht insoweit eine weitere Verschärfung der Vorlagepflichten, dass Verrechnungspreisdokumentationen im Rahmen von Außenprüfungen nun ohne gesonderte Aufforderung vorgelegt werden müssen (§ 90 Abs. 4 Satz 2 n.F.).<sup>15</sup> § 90 Abs. 4 Satz 3 AO n.F. beinhaltet eine Verschärfung der Fristen zur Vorlage von Aufzeichnungen. Die 60-tägige Vorlagefrist wurde auf 30 Tage verkürzt. Bisher galt eine 30 tägige Frist nur für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle i.S.d. § 90 Abs. 3 Satz 8 AO a.F. i.V.m. § 3 GAufzV. Fortan gilt die 30-tägige Frist für alle vorzulegenden Verrechnungspreisdokumentationen sowie laufende und außergewöhnliche Geschäftsvorfälle unabhängig davon, ob nach gesonderter Anforderung oder nach Bekanntgabe einer Außenprüfung.<sup>16</sup> Für Stpfl. stellt dies eine erhebliche Verschärfung dar.<sup>17</sup>

Die Ausgliederung der Vorlagepflichten in § 90 Abs. 4 AO n.F. stellt rechtssystematisch bereits für sich genommen eine Verschärfung der Dokumentationspflichten dar. Bisher war durch § 2 Abs. 6 Satz 3 GAufzV für die Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation vorgesehen, dass Art und Umfang der angeforderten Aufzeichnungen hinreichend zu bestimmen sind. Der neue Abs. 4 bezieht sich jedoch unmittelbar auf die Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO n.F. Dies umfasst nach Gesetzeswortlaut somit grds. die vollumfängliche Vorlage von Master File und Local File ohne gesondertes Vorlageverlangen.<sup>18</sup>

11 Vgl. im Detail Rätke, in: Klein (Hrsg.), AO, 16. Aufl. 2022, § 90 Rn. 55–75.

12 Vgl. § 3 GAufzV, zur Konkretisierung des Begriffs.

13 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 64; van der Ham/Mank, IStR 2022 S. 891 893 f.).

14 Vgl. Bartelt/Nientimp, DStR 2022 S. 142; Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 61 f.; van der Ham/Mank, IStR 2022 S. 891 (893 f.).

15 Vgl. Bartelt/Nientimp, DStR 2022 S. 142; Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 62; van der Ham/Mank, IStR 2022 S. 891 (893 f.).

16 Vgl. Bartelt/Nientimp, DStR 2022 S. 142; Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 62; van der Ham/Mank, IStR 2022 S. 891 (893 f.).

17 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 61 f.

18 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 62.

Im neu eingefügten § 90 Abs. 5 AO n.F. findet sich nun die aus § 90 Abs. 3 Satz 11 AO a.F. bekannte Ermächtigung des BMF, mit Zustimmung des Bundesrates, zur Erstellung einer Rechtsverordnung, die Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen näher bestimmt. Die Ermächtigung bezieht sich nun neben § 90 Abs. 3 AO n.F. auch auf den neuen Abs. 4. Eine Anpassung der GAufzV auf die neue Fassung des § 90 AO ist zu erwarten.

Im Rahmen der Ausführungen zu § 90 AO n.F. sei zudem darauf hingewiesen, dass auch § 162 Abs. 4 AO, also die Regelungen hinsichtlich Zuschlägen bei verspätet oder gar nicht vorgelegten oder im Wesentlichen unverwertbaren Aufzeichnungen über einen Geschäftsvorfall, verschärft wurden. Weiterhin wird auch ein neues qualifiziertes Mitwirkungsverlangen durch § 200a AO n.F. einschließlich der Möglichkeit zur Festsetzung von Verzögerungsgeldern eingeführt. Der vorliegende Beitrag fokussiert jedoch ausdrücklich nur die Änderungen des § 90 AO n.F.<sup>19</sup>

### 3. Zwischenergebnis

Die aufgezeigte Gesetzesreform der § 90 Abs. 3 und 4 AO n.F. führt faktisch zu einer signifikanten Verschärfung von Mitwirkungspflichten von Stpfl. i.V.m. steuerlichen Verrechnungspreisen, deren rechtliche Beurteilung noch aussteht. Der BFH äußerte sich bereits mehrfach zu Mitwirkungspflichten von Stpfl. i.V.m. steuerlichen Verrechnungspreisen.<sup>20</sup> Mit Urteil vom 10.04.2013 entschied der BFH, dass die Aufzeichnungspflicht des § 90 Abs. 3 AO grds. mit dem Unionsrecht vereinbar sei.<sup>21</sup> Offen blieb hingegen, ob einzelne Anforderungen an diese Mitwirkungspflichten unionsrechtlich sind. Auch der EuGH positionierte sich insoweit, als die Mitwirkungspflichten des § 90 Abs. 3 AO a.F. im Rahmen der Verhältnismäßigkeit der Zielsetzung grds. mit Art. 49 AEUV vereinbar sind.<sup>22</sup> Ein Urteil bezüglich des konkreten Umfangs der deutschen Aufzeichnungspflichten für steuerliche Verrechnungspreise existiert derzeit nicht. Die Klärung der Frage, ob die durch § 90 Abs. 3 AO a.F. in Verbindung mit der GAufzV gebotenen Aufzeichnungspflichten zu übermäßigen Verwaltungszwängen für Stpfl. führen, ließ auch der EuGH ausdrücklich offen.<sup>23</sup> Somit bestätigen BFH und EuGH grds. das „Ob“ von Aufzeichnungspflichten für Verrechnungspreise in der AO, äußerten sich jedoch nicht zur konkreten Ausgestaltung und damit dem „Wie“. Folglich bleibt die Frage der Verhältnismäßigkeit spezifischer Dokumentationsanforderungen auch nach den Änderungen des § 90 Abs. 3 AO und durch die Einführung der Abs. 4 bis 5 offen und ist durch zukünftige gerichtliche Entscheidungen zu klären. Das gilt umso mehr, da sich bei der Umsetzung der Gesetzesreform praktische Herausforderungen zeigen, welche nachfolgend erläutert werden.

## III. Praktische Auswirkungen auf die Erstellung und Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen

### 1. Praktische Herausforderungen der 30-Tages-Frist

Prinzipiell ist die Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen innerhalb von 30 Tagen möglich. In der Praxis

19 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 61 f.; van der Ham/Mank, IStR 2022 S. 891 (894 f.), im Detail zu diesen und weiteren Änderungen.

20 Vgl. insb. BFH vom 17.10.2001 – I R 103/09, BStBl. II 2004 S. 171 = DB 2010 S. 2648; Rasch, in: Kroppen/Rasch (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, § 1 GAufzV Rn. 9.

21 Vgl. BFH vom 10.04.2013 – I R 45/11, BStBl. II 2013 S. 771 = DB 2013 S. 1942; analog hierzu BMF vom 03.12.2020 – IV B 5 – S 1341/19/10018:001, Tz. 27.

22 Vgl. EuGH vom 13.10.2022 – Rs. C-431/21 und EuGH vom 08.10.2020 – Rs. C-558/19.

23 Vgl. EuGH vom 13.10.2022, a.a.O. (Fn. 22); Ditz/Licht, DB 2022 S. 2623 (2624).

existieren hierbei jedoch Herausforderungen. Z.B. fordern komplexe Sachverhalte bereits eine zeitaufwendige Sachverhaltsdokumentation, welche aufgrund von (fehlender) Informationsverfügbarkeit herausfordernd sein kann. Ferner umfassen Betriebsprüfungszeiträume i.d.R. mehrere Vz., was erneut praktische Herausforderungen mit sich bringt.<sup>24</sup> Hinzu kommt, dass bei Vorlagepflicht ab 2025 die Verrechnungspreisdokumentationen aller offenen Vorjahre innerhalb von 30 Tagen vorgelegt werden müssen, was einen erheblichen Aufwand zur Folge haben kann. Hierbei ist die Größe von Konzernen mitunter eine Praxishürde für die zeitnahe Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen. Denn innerhalb von großen Konzernen existiert i.d.R. nicht „die eine Verrechnungspreisdokumentation“. Diese setzt sich vielmehr aus verschiedenen Dokumentationen zusammen. Ähnliches gilt bei der Durchführung von Jahresendadjustierungen, welche häufig nicht bis Ende eines Geschäftsjahres abgeschlossen sind, da insb. die entsprechenden Rückstellungen einen testierten Jahresabschluss erfordern. In solchen Fällen ist eine Erstellung von Verrechnungspreisdokumentationen innerhalb von 30 Tagen nicht immer möglich bzw. nur unter erheblichen Zeitdruck und Mehrkosten.

Das gilt insb. für Stpfl., bei welchen das Geschäftsmodell eine hohe Anzahl an Gesellschaften erfordert wie z.B. Finanzierungsgesellschaften oder Vermögensverwalter. In diesen Fällen sind neuerdings zahlreiche Verrechnungspreisdokumentationen auf Vorrat zu erstellen. Hinzu kommt, dass die Erstellung einer Vorratsdokumentation eine zusätzliche Belastung von Stpfl. zum Jahresende darstellt. Insgesamt ist die Einführung der 30-Tages-Frist eine erhebliche Mehrbelastung für Stpfl.

Es bleibt zu hoffen, dass Betriebsprüfer den Spielraum des BMF-Schreibens nutzen, welches ausdrücklich bestätigt: „Die Finanzverwaltung hat dem Beteiligten für die Sachverhaltsaufklärung eine angemessene Frist einzuräumen.“<sup>25</sup> Eine Konkretisierung und Fortführung dieser Auslegung durch das BMF für die neue Gesetzeslage wäre wünschenswert.<sup>26</sup> Ob die besagte Vorlagepflicht in der Praxis in allen Fällen innerhalb von 30 Tagen erfüllt werden kann, erscheint strittig.<sup>27</sup> Das gilt auch für kleine und mittlere Unternehmen.

Der Gesetzgeber geht schlichtweg davon aus, dass Verrechnungspreisdokumentationen regelmäßig bereits laufend erstellt werden.<sup>28</sup> Aus Praxissicht erscheint diese Annahme jedoch fraglich.<sup>29</sup> Letztlich bekräftigt die Verkürzung der Frist auf 30 Tage die Notwendigkeit, eine Vorratsdokumentation zu erstellen, denn die Anforderungen des § 90 Abs. 3 und Abs. 4 AO n.F. führen faktisch dazu, dass zahlreiche Stpfl. die Verrechnungspreisdokumentationen fortan laufend erstellen müssen.<sup>30</sup>

## 2. Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen

Nach alter Rechtslage richtete sich der Umfang der Mitwirkungspflichten nach den Umständen des Einzelfalles.<sup>31</sup> Auch in § 2 Abs. 6 Satz 2 und 3 GAufzV heißt es ausdrücklich:

„Die Anforderung soll die Geschäftsbereiche und die Geschäftsbeziehungen des Stpfl. bezeichnen, die Gegenstand der Außenprüfung sein sollen. In der Anforderung sollen auch die Art und der Umfang der angeforderten Aufzeichnungen inhaltlich hinreichend bestimmt werden.“

Es sollte also nicht „die Verrechnungspreisdokumentation“ angefordert werden, sondern nur die für die konkrete Außenprüfung relevanten Aufzeichnungen. Hierbei gestattete § 90 Abs. 3 Satz 7 AO a.F. systematisch mehr Spielraum als die neue Gesetzeslage, da die Vorlage(n) jew. innerhalb der besagten Frist zu erfolgen hatten.<sup>32</sup> Nach neuer Rechtslage des § 90 Abs. 4 AO n.F. sind vollumfängliche Verrechnungspreisdokumentationen nach § 90 Abs. 3 AO n.F. ohne gesondertes Verlangen innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Anforderung oder nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorzulegen.

Dadurch existiert kein Spielraum mehr, die Anforderung als Ermessensentscheidung zu fragmentieren. Die Reform schränkt das bisherige Ermessen der Finanzbehörden (§ 90 Abs. 3 Satz 5 bis 6 AO a.F. i.V.m. § 2 Abs. 6 GAufzV) insoweit ein, als eine Vorlage der vollständigen Aufzeichnungen nun stets zu erfolgen hat.<sup>33</sup> Bisher waren inhaltliche Absprachen und die Bestimmung von Prüfungsschwerpunkten zwischen Prüfer und Stpfl. möglich.<sup>34</sup> Aus Praxissicht ist es unverständlich, weshalb die Fixierung von Prüfungsschwerpunkten durch Außenprüfer und Stpfl. bei Verrechnungspreisen fortan systematisch eingeschränkt wird. Denn die Gesetzesreform reduziert diesen Ermessensspielraum signifikant, da sie eine pauschale und vollumfängliche Dokumentations- und somit Mitwirkungsverpflichtung einfordert. § 90 Abs. 4 AO n.F. bezieht sich auf Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO n.F., weshalb es gem. Wortlaut nötig ist – im Fall einer Außenprüfung ohne gesondertes Verlangen –, vollumfänglich sowohl alle Informationen eines Local File als auch eines Master File vorzulegen.<sup>35</sup> Ob eine solche vollumfängliche Dokumentationsverpflichtung ein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis für alle Beteiligten herbeiführt, darf aus Praxissicht ernsthaft bezweifelt werden.<sup>36</sup> Ferner bleibt unklar, welche Rolle § 2 Abs. 6 GAufzV nach der Gesetzesreform in der Praxis zukommt, da ein Widerspruch zwischen Gesetz und Rechtsverordnung existiert. Infolgedessen ist eine zeitnahe Anpassung der GAufzV auf die neue Fassung des § 90 AO zu erwarten.

Die vollumfängliche und pauschale Vorlagepflicht überrascht aus mehreren Gründen – zum einen, da den Autoren keine Gründe ersichtlich sind, weshalb sich die – lt. BFH – für die Verantwortung der Sachverhaltsaufklärung maßgebliche Tätigkeitssphäre verändert haben sollte bzw. die Notwendigkeit einer Neuinterpretation dieser existiert,<sup>37</sup> zum anderen, da die pauschale Anforderung im direkten Widerspruch zu risikoorientierten Prüfungsansätzen steht.<sup>38</sup> Letztere können die Kooperation zwischen Stpfl. und Finanzverwaltung steigern und einen effizienten Prozessablauf ermöglichen und gewinnen deshalb in der Praxis zunehmend an Relevanz.<sup>39</sup> Eine pauschale Anforderung von vollumfänglichen Verrechnungspreisdokumentationen gewährleistet zunächst nur eine faktische Ver-

24 Vgl. Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 423.

25 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 21.

26 Vgl. Fn. 24.

27 Vgl. Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 905.

28 Vgl. BT-Drucks. 20/2436 S. 84.

29 Vgl. Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 905.

30 Vgl. Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 905; Vogel/Bär, StBp 2022 S. 355 f.

31 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 5.

32 Vgl. IDW 2019, Verrechnungspreisdokumentation, Tz. 48.

33 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 61.

34 Vgl. Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 422.

35 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbH 2023 S. 62.

36 Vgl. ähnlich Fn. 34.

37 Vgl. BFH vom 15.02.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989 S. 462 = DB 1990 S. 259.

38 Vgl. ähnlich Fn. 24.

39 Vgl. insb. mit Verweis auf Arbeitskreis Verrechnungspreise der Schmalenbachgesellschaft, IStR 2022 S. 824 f.



schärfung der Beweisvorsorge von Stpfl.<sup>40</sup> Ob das Vorliegen einer vollumfänglichen Verrechnungspreisdokumentation den Prozessablauf von Außenprüfungen tatsächlich beschleunigt, bleibt unklar.<sup>41</sup> Hinzu kommt, dass die angeforderten Aufzeichnungen nicht standardisiert sind, was eine risikoorientierte und technologiebasierte Auswertung verhindert.<sup>42</sup> Dabei wäre eine tatsächliche Verfahrensbeschleunigung gerade durch die Akkumulierung standardisierter Dateiformate denkbar, z.B. in Form eines Key-Fact-Sheet anstelle der Vorlagepflicht von vollumfänglichen Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO n.F. Darüber hinaus bleibt weitgehend unklar, wann die Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO n.F. als vollständig angesehen werden können.<sup>43</sup> Die Nutzung unbestimmter Rechtsbegriffe wie das „ernsthafte Bemühen“ i.S.d. § 90 Abs. 3 AO n.F. i.V.m. § 2 Abs. 1 GAufzV gewährt keine Rechtssicherheit bezüglich der Frage, ob die Mitwirkungspflichten hinreichend erfüllt wurden. Ferner bleibt unklar, ob eine vollumfängliche Vorlageanforderung eine Reduktion auf wesentliche Transaktionen gestattet oder zukünftig stets alle Transaktionen umfasst.<sup>44</sup> Letzteres birgt das Risiko, den Diskussionsspielraum und das Konfliktpotenzial in Betriebsprüfungen erheblich zu erhöhen. Der praktische Mehrwert der vollumfänglichen Vorlageverpflichtung für Verrechnungspreisprüfungen<sup>45</sup> bleibt insofern strittig, da die Gesetzesänderung bisher lediglich die Quantität der Aufzeichnungen erhöht. Nach dem Verständnis der Autoren ändern sich weder die Personalsituation noch die Prozessabläufe innerhalb der Finanzverwaltung, sodass die zuständigen Außenprüfer i.d.R. nicht in der Lage sein werden, eine Würdigung der Unterlagen schneller vorzunehmen.<sup>46</sup> Ob die Gesetzesreform die Effizienz von Außenprüfungen dadurch tatsächlich erhöht, erscheint insgesamt fraglich.<sup>47</sup>

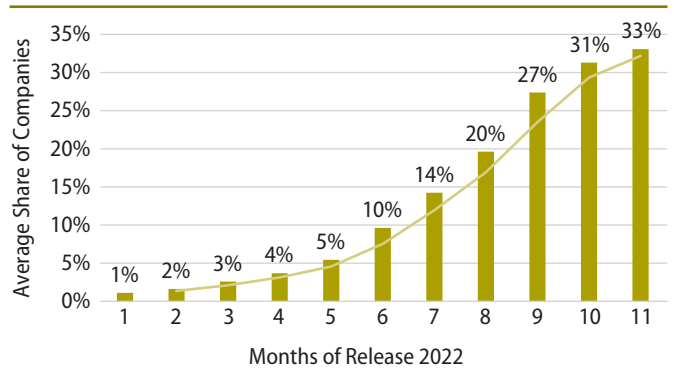
### 3. Verfügbarkeit von Vergleichsdaten

Der Umfang der Mitwirkungspflichten wird durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz begrenzt.<sup>48</sup> Dabei richtet sich die Verpflichtung zur Beweisvorsorge auf das im Einzelfall für den Beteiligten zumutbare Maß sowie die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit der Vorsorge.<sup>49</sup> Das gilt insb., wenn Beweismittel nicht beschaffbar sind.<sup>50</sup>

Ein solcher Fall ist in Bezug auf die Angemessenheitsdokumentation i.V.m. Datenbankstudien denkbar, und zwar konkret, wenn unabhängig von einer Außenprüfung eine Vorlage von Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO n.F. gefordert wird. In der Praxis zeigt sich, dass die Verfügbarkeit von Vergleichsdaten erst signifikant zeitverzögert vorliegt und außerhalb der Einflussphäre von Stpfl. liegt. Sind diese Vergleichbarkeitsdaten nicht hinreichend verdichtet, so kann eine sachgerechte Datenbankstudie faktisch nicht erstellt werden.<sup>51</sup> Konkrete Beispiele hierfür zeigten sich in

der Praxis jüngst aufgrund von konjunkturellen Schwankungen, politischen Krisen<sup>52</sup> und insb. der Covid-19-Pandemie.<sup>53</sup> In diesen Fällen sind zeitnahe Informationen nötig, um die geforderte Vergleichbarkeit der Daten hinreichend zu gewährleisten. Dieses Erfordernis birgt i.V.m. frühzeitigen Vorlageanforderungen von Verrechnungspreisen Praxishürden. Beispielhaft hierfür zeigt Abb. 1<sup>54</sup> den relativen Anteil an Unternehmen innerhalb der Amadeus-Datenbank (Stand Dezember 2022)<sup>55</sup>, für welche eine GuV für das Wirtschaftsjahr 2021 verfügbar ist, im Vergleich zur Gesamtmenge der Unternehmensdaten. Die Ermittlung erfolgte monatlich bis einschließlich November 2022 und umfasst die Suchregion der EU.<sup>56</sup>

**Abb. 1: Relativer Anteil an Unternehmen mit verfügbarer GuV für das Wirtschaftsjahr 2021**



Dabei zeigt sich, dass bis Mitte des Jahres 2022 signifikant wenig Daten für das vorhergehende Wirtschaftsjahr vorliegen. Ab Mitte des Jahres zeigt sich ein Anstieg der verfügbaren Daten, sodass im September 2022 etwa ein Viertel und im November 2022 etwa ein Drittel der Daten vorliegen. Für die Praxis bedeutet dies, dass Ende des Jahres 2022 zwei Drittel der Vergleichsdaten für Benchmarkstudien des Wirtschaftsjahres 2021 fehlen. Ob auf dieser Grundlage sachgerechte und zeitnahe Benchmarkstudien erstellt werden können, ist aus Praxissicht fraglich. Das gilt insb. für Updates bereits existierender Benchmarkstudien (Financial Updates), da hierfür die entsprechenden Vergleichsunternehmen zwingend vorliegen müssen.

Gesetzt den Fall, ein Betriebsprüfer fordert Aufzeichnungen i.S.d. § 90 Abs. 3 AO n.F. Mitte des Folgejahres an, indem er sich des bisher unbestimmten Rechtsbegriffs „jederzeit“ bedient,<sup>57</sup> so ist die tatsächliche Möglichkeit der Vorsorge für eine aktuelle Datenbankstudie ungewiss. In der Praxis hat ein Stpfl. somit nur eine eingeschränkte Möglichkeit – welche außerhalb seiner Einflussphäre liegt –, die Beschaffung von Datenbankstudien in Form der Angemessenheitsdokumentation als Element der Beweisvorsorge hinreichend zu erfüllen.<sup>58</sup> In diesem Szenario könnte das Gesetz sogar nicht erfüllbare Mitwirkungspflichten des § 90 AO n.F. verlangen, soweit sich eng am OECD-Grundsatz der „zeitgleichen Fremdgeschäfts-

40 Vgl. BT-Drucks. 20/2436 S. 84 und BMF vom 03.12.2020, Tz. 14 sowie Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 905.

41 Vgl. Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 905; Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 63 f.; BT-Drucks. 20/2436 S. 84.

42 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 64.

43 Vgl. Fn. 34.

44 Vgl. Fn. 34.

45 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 26 c).

46 Vgl. Fn. 24.

47 Vgl. Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 63 f.

48 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 5.

49 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 14.

50 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 5.

51 Vgl. Ähnlich Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 423.

52 Vgl. Roeder, IWB 2022 S. 423 ff.

53 Vgl. OECD 2020, Leitlinien zu den Verrechnungspreisfolgen der COVID-19-Pandemie vom 18.12.2020, Tz. 9ff.

54 Die Prozentsätze wurden anhand von Durchschnittswerten ermittelt. Eine Verprobung anhand des Medians zeigte keine signifikante Abweichung.

55 Unter Nutzung des TP-Catalyst (Database Version: 152 – Nov 22).

56 Vgl. inklusive Island, Norwegen, Schweiz und Großbritannien.

57 Vgl. Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 423.

58 Vgl. BMF vom 03.12.2020, Tz. 16.

vorfälle“ orientiert werden soll.<sup>59</sup> Die Fristen und das jederzeit mögliche pauschale Vorlageverlangen des § 90 Abs. 4 AO n.F. erscheinen in diesem Szenario und generell vor dem Hintergrund der Datenverfügbarkeit praxisfremd.

#### IV. Fazit und Ausblick

Grds. ist die Intention zu begrüßen, dass Stpfl. sich fortan faktisch bei Abgabe ihrer Steuererklärung bereits mit der Verrechnungspreisdokumentation beschäftigen müssen. Auch der Verfahrensweg ist insoweit nicht zu beanstanden, dass eine Außenprüfung nur nach vorheriger Abgabe der Steuererklärung möglich ist. Allerdings bleibt zu hoffen, dass Anforderungen außerhalb der Außenprüfung die Ausnahme bleiben und in der Praxis nur in begründeten Einzelfällen genutzt werden, obwohl § 90 Abs. 3 AO n.F. diese Möglichkeit nun jederzeit vorsieht. Wahrscheinlicher ist hingegen, dass Verrechnungspreisdokumentationen zukünftig auch außerhalb von Außenprüfungen vermehrt angefragt werden bzw. die Anforderungsvoraussetzung zumindest getestet wird.<sup>60</sup>

Die Anforderungen des § 90 Abs. 4 AO n.F. weichen von einer risikoorientierten Prüfung ab. Die in diesem Beitrag aufgezeigten Herausforderungen können in der Praxis mithin eine Beschleunigung von Außenprüfungen sogar verhindern.<sup>61</sup> Der praktische Mehrwert einer vollumfänglichen Vorlageanforderung von Verrechnungspreisdokumentationen ist somit ungewiss. Es erscheint insgesamt fraglich, ob die Reform des

§ 90 AO als Mittel zur Zielerreichung zunehmender Prüfungseffizienz geeignet ist. Der Aufwand von Verrechnungspreisdokumentationen für Stpfl. dürfte sich erhöhen.

Die Gesetzesreform führt dazu, dass Verrechnungspreisdokumentationen zukünftig laufend zu erstellen sind und den Steuererklärungen beizulegen sind. In vielen Fällen ist es ratsam für Stpfl., diese Anforderungen in operative Prozesse zu integrieren. Konkret haben Stpfl. bis 2025 Zeit, ihre Prozesse so weit zu optimieren, dass die verschärften Mitwirkungspflichten zeitnah erfüllt werden können. Folglich steigen die Anforderungen an das operative und interne Verrechnungspreismangement bei Stpfl.<sup>62</sup> Abhilfe hierfür können eine verstärkte Prozessorientierung und der Einsatz von Technologie schaffen, um die notwendigen Informationen rechtzeitig und zutreffend ermitteln zu können.

Für die Praxis ist festzuhalten: Die Gesetzesreform des § 90 AO geht überwiegend zulasten des Stpfl. und verschärft die Anforderungen an Nachweispflichten. Faktisch wird eine „Vorratsdokumentation“ als Teil des Jahresabschlussprozesses gefordert. Aus Praxissicht bleibt fraglich, ob dadurch eine Entlastung der Finanzverwaltung erwirkt wird, welche tatsächlich in einer Beschleunigung von Außenprüfungen mündet. Der Mehrwert einer vollumfänglichen Dokumentationsverpflichtung erscheint insb. für einfache Sachverhalte fraglich, da Außenprüfungen dadurch sogar umfassender und langwieriger werden könnten. Aus Verrechnungspreissicht ergeben sich insofern keine Hinweise, dass Außenprüfungen zukünftig an Beschleunigung gewinnen werden. Stattdessen könnte das Gegenteil eintreten. Das ernüchert, denn Stpfl. und Finanzverwaltung eint grundsätzlich das Interesse an einer beschleunigten Außenprüfung.

59 Vgl. BMF vom 14.07.2021, DB 2021 S. 1644, Tz. 3.18 und Anlage I Kap. III Tz. 3.68; OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kap. III Tz. 3.68.

60 Vgl. Fn. 24.

61 Vgl. ähnlich Dickler/Sassmann/Schuhmann, IStR 2022 S. 905 sowie Nientimp/Riedl, GmbHR 2023 S. 63 f.

62 Vgl. Heidecke/Sussick/Marburg, ISR 2022 S. 424.