



Westfälischer Steuerkreis

05.03.2024 in Münster

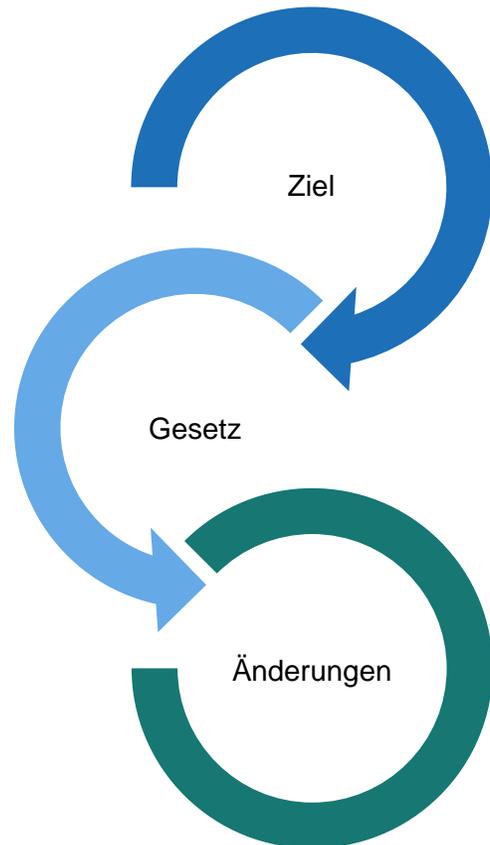
RD Dipl. Finw. Dieter Grümmer

Prof. Dr. Till Zech, LL.M.



Verschärfung der Dokumentationspflichten

§ 90 Abs. 3 und 4 AO – Änderungen Überblick



- Modernisierung steuerverfahrensrechtlicher Bestimmungen
- Schnellere Außenprüfungen
- Kooperation zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen



Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20.12.2022, BGBl. 2022 I, S. 2730 (kurz: DAC 7 UmsG)



Änderungen des § 90 Abs. 3 und 4 AO:

- **Vorlageaufforderung jederzeit möglich**
- **Bei Außenprüfung zwingende Vorlage ohne gesondertes Verlangen**
- **Verkürzte Vorlagefrist auf 30 Tage**

Verschärfung der Dokumentationspflichten

§ 90 Abs. 3 und 4 AO – Änderungen im Detail

Bisher:

- Abgabe der VP-Dokumentation nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung im Rahmen einer **Außenprüfung** (§90 Abs. 3 Satz 5 AO a. F.)
- Abgabe auf Anforderung innerhalb von **60 Tagen** (§90 Abs. 3 Satz 7 AO a. F.)
- Ausnahme: außergewöhnliche Geschäftsvorfälle innerhalb von 30 Tagen
- Aufzeichnungen sind auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen (§90 Abs. 3 Satz 10 AO a. F.)

Künftig (ab WJ 2025):

- Aufforderung zur Abgabe der VP-Dokumentation durch die Finanzverwaltung **jederzeit** möglich (§90 Abs. 4 Satz 1 AO n. F.)
- Abgabe innerhalb von **30 Tagen** nach Anforderung oder Bekanntgabe Prüfungsanordnung (§90 Abs. 4 Satz 3 AO n. F.)
- Im Rahmen einer Außenprüfung Vorlage der VP-Dokumentation **ohne gesondertes Verlangen** (§90 Abs. 4 Satz 2 AO n. F.)
- Aufzeichnungen sind auf Anforderung der Finanzbehörde zu ergänzen (§90 Abs. 3 Satz 6 AO n. F.)



Sanktionen gem. §162 Abs. 4 AO bei verspäteter Vorlage oder im Wesentlichen unverwertbarer Dokumentation.

Verschärfung der Dokumentationspflichten

§ 162 Abs. 4 AO – Änderungen der Sanktionsvorschriften

§162 Abs. 4 AO Bisher:

- S. 1: „Legt ein Steuerpflichtiger über einen Geschäftsvorfall keine Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 vor oder sind die über einen Geschäftsvorfall vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, ist ein Zuschlag von 5.000 Euro festzusetzen.“
- S. 2: „Der Zuschlag beträgt mindestens 5 Prozent und höchstens 10 Prozent des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach einer Berichtigung auf Grund der Anwendung des Absatzes 3 ergibt, wenn sich danach ein Zuschlag von mehr als 5.000 Euro ergibt.“
- S. 3: „Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung.“

§162 Abs. 4 AO Künftig (ab WJ 2023):

- S. 3: „Der Zuschlag ist **regelmäßig nach Abschluss der Außenprüfung** festzusetzen.“
- S. 4: „ Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung; **er kann für volle Wochen und Monate der verspäteten Vorlage in Teilbeträgen festgesetzt werden.**“
- S. 5: „Soweit den Finanzbehörden **Ermessen** hinsichtlich der Höhe des **jeweiligen** Zuschlags eingeräumt ist, sind neben dem Zweck dieses Zuschlags, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Aufzeichnungen nach §90 Absatz 3 anzuhalten, insbesondere die von ihm **gezogenen Vorteile** und bei verspäteter Vorlage auch die **Dauer der Fristüberschreitung** zu berücksichtigen.“

Differenzierung hinsichtlich des Festsetzungszeitpunktes sollte eingeführt werden:



- Zuschlag für Nichtvorlage / Unverwertbarkeit wie bisher nach Abschluss der Außenprüfung (S. 3)
- Ergänzend künftig bei verspäteter Vorlage für volle Wochen und Monate in Teilbeträgen (S. 4)
- Neuer Satz 5: „**jeweiligen** Zuschlags“: Verdeutlichung der Differenzierung zwischen den Zuschlägen nach S. 1-3 und S. 4

Verschärfung der Dokumentationspflichten

§ 90 Abs. 3 und 4 AO – Änderungen im Detail

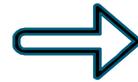
Künftig (ab WJ 2025):

Fall 1: Anforderung der VP- Dokumentation unabhängig von einer Außenprüfung



Bisher bekannte Frist verkürzt sich auf 30 Tage bis die Aufzeichnungen vorgelegt werden müssen

Fall 2: Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung im Rahmen einer Außenprüfung



Ohne gesondertes Verlangen müssen die Aufzeichnungen innerhalb von 30 Tagen vorgelegt werden, Fristbeginn ist Bekanntgabe der Prüfungsanordnung



- Allgemeine Vorlagepflicht und Fristverkürzung führen zur vollumfänglichen (Vorrats-) Dokumentation aller Geschäftsvorfälle.
- Vorratsdokumentation, weil anders häufig eine Vorlage innerhalb von 30 Tagen nicht jederzeit bewerkstelligt werden kann.
- Hoher administrativer Aufwand und enormer Zeitdruck sind die Folge.

Verschärfung der Dokumentationspflichten

§ 90 Abs. 3 und 4 AO – Zeitlicher Bezug

Alle Neuerungen sind erstmals anwendbar für Besteuerungszeiträume, die **nach dem 31.12.2024** beginnen (Kj 2025), §37 Abs. 2 EGAO.

Bestimmte Vorschriften, auch §90 Abs. 3 Sätze 5 und 6 sowie Abs. 4 und 5 AO n. F., werden auf frühere Jahre vorgezogen, sofern für diese Veranlagungszeiträume ab dem 01.01.2025 eine Prüfungsanordnung erstellt wird, §37 Abs. 3 EGAO.

Beispiel:

 Am 15.01.2025 wird eine Prüfungsanordnung für die Veranlagungszeiträume 2023 und 2024 bekannt gegeben: Eine vollumfängliche Dokumentation aller Geschäftsvorfälle muss am 14.02.2025 (30-Tages-Frist) eingereicht werden.

Allerdings: „Die Finanzverwaltung hat dem Beteiligten für die Sachverhaltsaufklärung eine angemessene Frist einzuräumen“. (BMF vom 03.12.2020, Rz. 21).

Problem: Was ist „angemessen“?

Prof. Dr. Till Zech, LL.M.



Professor für Steuerrecht

am Institut für Recht, Finanzen und Steuern (RFS) der
Brunswick European Law School (BELS),
Fakultät Recht der
Hochschule Ostfalia Braunschweig/Wolfenbüttel.

Salzdahlumer Str. 46-48
38302 Wolfenbüttel

T.: +49 (0) 5331-939-33260
F.: +49 (0) 5331-939-33004
M.: till.zech@ostfalia.de
www.bels.ostfalia.de

Steuerberater, Geschäftsführer

HLB Schumacher Ganteführer
Transfer Pricing GmbH
Steuerberatungsgesellschaft

An der Apostelkirche 4
48143 Münster

T.: +49 (0) 251 2808-0,
F.: +49 (0) 251 2808-280
M.: till.zech@hlb-tp.de
www.hlb-tp.de

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

©2023 HLB Schumacher Ganteführer Transfer Pricing GmbH.

HLB Schumacher Ganteführer Transfer Pricing GmbH is an independent member of HLB, the global audit, tax and advisory network.

HLB refers to the HLB International network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. HLB International is a world- wide network of independent professional accounting firms and business advisers, each of which is a separate and independent legal entity and as such has no liability for the acts and omissions of any other member. HLB International Limited is an English company limited by guarantee which co-ordinates the international activities of the HLB International network but does not provide, supervise or manage professional services to clients. Accordingly, HLB International Limited has no liability for the acts and omissions of any member of the HLB International network, and vice versa.