

FG Bremen: EuGH-Vorlage zum Zuschlag bei Verletzung der Verrechnungspreis-Dokumentationspflichten

EuGH:

Nach dem EuGH ist der Strafzuschlag bei Verletzung der Verrechnungspreis-Dokumentationsvorschriften grundsätzlich mit dem EU-Recht vereinbar (siehe [Deloitte Tax News](#)).

EuGH, Urteil vom 13.10.2022, [C-431/21](#)

FG Bremen:

Das FG Bremen hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob ein Zuschlag für eine nicht verwertbare Verrechnungspreisdokumentation gemäß § 162 Abs. 4 AO a.F. mit der Niederlassungsfreiheit bzw. der Dienstleistungsfreiheit vereinbar ist.

Sachverhalt

Die Klägerin, eine KG mit Sitz im Inland, zahlte in den Streitjahren sog. Management Fees an die in den Niederlanden ansässige Y N.V., die über die alleinige Kommanditistin der KG mittelbar 100% der Anteile an der Klägerin hielt. Im Gegenzug erbrachte die Y N.V. Dienstleistungen an die inländischen Tochtergesellschaften der KG.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde um Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation gemäß § 90 Abs. 3 AO a.F. i.V.m. § 1 ff. GAufzV a.F. gebeten. Da die vorgelegte Dokumentation aus Sicht der Betriebsprüfung nicht verwertbar war (u.a. fehlte eine Angemessenheitsdokumentation), setzte die Betriebsprüfung einen Zuschlag gemäß § 162 Abs. 4 AO a.F. in Höhe von 5% des Mehrbetrags der Einkünfte pro Jahr fest.

Die KG war der Auffassung, dass der festgesetzte Zuschlag gemäß § 162 Abs. 4 AO a.F. europarechtswidrig sei, da dieser nur bei Steuerpflichtigen, die Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland unterhalten, zur Anwendung kommt.

Entscheidung

Das FG hat Zweifel an der Vereinbarkeit des § 162 Abs. 4 AO a.F. mit der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EGV/Art. 49 AEUV) bzw. mit der Dienstleistungsfreiheit (Art. 49 EGV/ Art. 56 AEUV) und legt deshalb dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor.

Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 162 Abs. 4 S. 1 AO a.F. ist ein Zuschlag von 5.000 Euro festzusetzen, wenn ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO a.F. nicht vorlegt oder vorgelegte Aufzeichnungen unverwertbar sind. Der Zuschlag beträgt nach § 162 Abs. 4 S. 2 AO a.F. mindestens 5 Prozent des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach einer Berichtigung auf Grund der Anwendung des § 162 Abs. 3 AO a.F., also einer Schätzung der Einkünfte durch die Finanzverwaltung ergibt, wenn sich danach ein Zuschlag von mehr als 5.000 Euro ergibt.

Gemäß § 90 Abs. 3 AO a.F. hat ein Steuerpflichtiger bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG Aufzeichnungen zu erstellen.

Gemäß § 1 Abs. 2 AStG a.F. ist dem Steuerpflichtigen eine Person (u.a.) nahestehend, wenn die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist oder auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder umgekehrt der Steuerpflichtige an der Person wesentlich beteiligt ist oder auf diese Person unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Anwendung der Niederlassungsfreiheit

Nach dem FG dürfte im Streitfall aufgrund der mittelbaren 100%-Beteiligung der in den Niederlanden ansässigen Y N.V. an der in Deutschland ansässigen KG die

Niederlassungsfreiheit einschlägig sein. Nach Auffassung des FG stellen sich jedoch auch bei Anwendung der Dienstleistungsfreiheit dieselben Vorlagefragen an den EuGH.

Beschränkung der Niederlassungsfreiheit

Nach Auffassung des FG stellen die Regelungen des § 162 Abs. 4 AO a.F. i. V.m. § 90 Abs. 3 AO a.F. eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, weil die Nichtvorlage der geforderten Aufzeichnungen über die Geschäftsbeziehungen eines inländischen Steuerpflichtigen mit im EU-Ausland ansässigen Personen zu einer Sanktionierung in Form eines Zuschlags führt, während diese besonderen Aufzeichnungspflichten und die Festsetzung eines solchen Zuschlags für Steuerpflichtige im Zusammenhang mit Geschäftsbeziehungen zu inländischen nahestehenden Personen nicht vorgesehen sind.

Legitimes Ziel

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist eine steuerliche Maßnahme, die geeignet ist, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken, nur statthaft, wenn sie Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn sie durch vom Unionsrecht anerkannte zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. In diesem Fall muss die Beschränkung aber außerdem geeignet sein, die Erreichung des fraglichen Ziels zu gewährleisten, und darf nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (vgl. EuGH-Urteil vom 31.05.2018, C-382/16).

Nach dem FG verfolgten die Regelungen § 162 Abs. 4 AO a.F. i.V.m. § 90 Abs. 3 AO a.F. grundsätzlich ein legitimes Ziel, nämlich die Verhinderung von gesellschaftsrechtlich veranlassten Gewinnverschiebungen zwischen verbundenen Unternehmen vom Inland in andere Staaten. Allerdings könnte § 162 Abs. 4 AO a.F. über das hinausgehen, was zur Erreichung des legitimen Ziels erforderlich ist.

Das FG weist daraufhin, dass der BFH mit seinem Urteil vom 10.04.2013 (I R 45/11) zwar entschieden hat, dass die Dokumentationsverpflichtung in § 90 Abs. 3 AO a.F. nicht gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten verstößt. Allerdings habe der BFH zu der Vereinbarkeit des § 162 Abs. 4 AO a.F. mit dem EU-Recht nicht entschieden.

Zweifel an der Erforderlichkeit der Zuschlagsregelung

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH-Urteile vom 21.01.2010, C-311/08 und vom 31.05.2018, C-382/16) folgert das FG, dass eine Regelung nur dann zur Zielerreichung erforderlich sein kann, wenn sie sich auf die Korrektur der fremdunüblichen Gestaltung beschränkt. Zu beachten sei, dass das deutsche Recht neben der Regelung über den Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO a.F. eine weitere Regelung für den Fall einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen vorsieht, nämlich § 162 Abs. 3 AO a.F.. Nach § 162 Abs. 3 S. 1 AO a.F. wird widerlegbar vermutet, dass bei Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO a.F. die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte des Steuerpflichtigen höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind. Zudem darf die Finanzbehörde bei Durchführung einer Schätzung von Einkünften, die nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, insbesondere nur auf Grund von Preisspannen bestimmt werden können, diesen Rahmen nach § 162 Abs. 3 S. 2 AO a.F. zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen. Die zusätzliche Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO a.F. könnte folglich, so das FG, nicht mehr zur Zielerreichung erforderlich sein.

Darüber hinaus verstärken nach dem FG die Regelungen zur Bestimmung der Höhe des Zuschlags noch die Zweifel an der Erforderlichkeit der Zuschlagsregelung. Insbesondere knüpfe der Zuschlag nicht unmittelbar an die steuerlichen Auswirkungen der Feststellung an (sondern an den Mehrbetrag der Einkünfte) und könne selbst dann 5.000 Euro betragen, wenn kein Mehrbetrag der Einkünfte festgestellt wird. Ebenso sei kein Höchstbetrag festgelegt.

Betroffene Normen

§ 162 Abs. 4 AO a.F., § 90 Abs. 3 AO a.F., § 163 Abs. 3 AO a.F., § 1 Abs. 2 AStG a.F.

Streitjahre 2007-2010

Fundstellen

EuGH, Urteil vom 13.10.2022, [C-431/21](#)

FG Bremen, Beschluss vom 07.07.2021, [2 K 187/17 \(3\)](#)

Weitere Fundstellen

EuGH, Urteil vom 31.05.2018, C-382/16 (Hornbach-Baumarkt), siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 10.04.2013, I R 45/11, BStBl. II 2013, S. 771

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.