

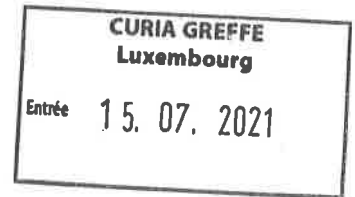
Beglaubigte Abschrift

C-431/21 - 1

Register-Nr: - 1193997 -
Eingetragen: 16. Juli 2021



Finanzgericht Bremen



2 K 187/17 (3)

Beschluss

In dem Rechtsstreit

X GmbH & Co. KG,

....

...

– Klägerin –

Prozessbevollmächtigte:

....

...

g e g e n

Finanzamt Bremen,

Rudolf-Hilferding-Platz 1, 28195 Bremen

– Beklagter –

wegen Festsetzung eines Zuschlages nach § 162 Absatz 4 AO

hat das Finanzgericht Bremen - 2. Senat - am 07. Juli 2021 durch die Vizepräsidentin des Finanzgerichts ..., den Richter am Finanzgericht ... und die Richterin am Finanzgericht ... beschlossen:

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die die Niederlassungsfreiheit gewährleistenden Art. 43 EGV bzw. 49 AEUV (bzw. die die Dienstleistungsfreiheit gewährleistenden Art. 49 EGV bzw. Art. 56 AEUV) so auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, wonach der Steuerpflichtige bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen hat, welche auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden umfassen, und wonach dann, wenn der Steuerpflichtige die genannten Aufzeichnungen auf Anforderung der Finanzverwaltung nicht vorlegt, oder die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind, nicht nur widerlegbar vermutet wird, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen dienen, höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind und, wenn in solchen Fällen die Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen hat und diese Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, insbesondere nur auf Grund von Preisspannen bestimmt werden können, dieser Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden kann, sondern außerdem ein Zuschlag festzusetzen ist, der mindestens 5 Prozent und höchstens 10 Prozent des ermittelten Mehrbetrags der Einkünfte, aber mindestens 5.000 Euro, und bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, beträgt, wobei von der Festsetzung eines Zuschlags nur dann abzusehen ist, wenn die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten entschuldbar erscheint oder ein Verschulden nur geringfügig ist.

2. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Beschluss ist unanfechtbar.

Gründe

I.

Sachverhalt

- 1 Die Klägerin wendet sich mit ihrer Klage bei dem Finanzgericht Bremen gegen die Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 Abgabenordnung (AO) für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2010 in Höhe von 20.000 Euro pro Jahr, insgesamt 80.000 Euro.
- 2 Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, die ihren Sitz in den Streitjahren in Bremen hatte. Gegenstand ihres Unternehmens war das Halten und Verwalten von Beteiligungen, insbesondere von in Deutschland ansässigen Unternehmen, sowie die Erbringung von Service-, Beratungs- und Managementleistungen gegenüber verbundenen Unternehmen und Dritten. Sie hielt 100 % der Anteile an einer Tochter-GmbH mit Sitz in Deutschland, welche wiederum 100 % der Anteile an vier weiteren GmbHs mit Sitz in Deutschland (Untergesellschaften) hielt.
- 3 Die vertretungsberechtigte Komplementär-GmbH der Klägerin hatte ihren Sitz ebenfalls in Bremen. Die alleinige Kommanditistin der Klägerin war eine Gesellschaft (B.V.) mit Sitz in den Niederlanden. Deren alleinige Gesellschafterin war die Y N.V., die ihren Sitz ebenfalls in den Niederlanden hatte. Die Y N.V. hielt somit über die Beteiligung an der Kommanditistin der Klägerin mittelbar 100 % der Gesellschaftsanteile der Klägerin.
- 4 In 2013 wurde die Komplementär-GmbH auf die Klägerin verschmolzen.
- 5 Die Y N.V. erbrachte in den Streitjahren aufgrund eines Geschäftsbesorgungsvertrages Dienstleistungen für die Klägerin. Hierfür wurden

diverse Personen tätig, die bei der Y N.V. oder in anderen Konzerngesellschaften als Geschäftsführer oder in anderer Funktion tätig waren.

- 6 Der Geschäftsbesorgungsvertrag für 2007 wurde zwischen der Y N.V. und der Komplementär-GmbH als Leistungserbringer und den Untergesellschaften als Leistungsempfänger geschlossen. Für die Folgejahre wurde der Geschäftsbesorgungsvertrag mit Vertragsbeginn zum 01.01.2008 zwischen der Y N.V. und der Klägerin geschlossen. Mit diesem Vertrag übernahm die Y N.V. die Dienstleistungen für die Klägerin, auch soweit sich diese ihrerseits gegenüber den Untergesellschaften zur Geschäftsbesorgung verpflichtet hatte.
- 7 Nach dem Geschäftsbesorgungsvertrag sollte die Vergütung nach den tatsächlich entstandenen Kosten und Aufwendungen auf Vollkostenbasis erfolgen. Diese sollten direkte und indirekte Kosten umfassen. Zu erstatten waren insbesondere angefallene Gehälter. Nicht abzurechnen waren dagegen Kosten, die im gesellschaftlichen Interesse der Y N.V. anfielen (shareholder's costs). Die Y N.V. war zur vollständigen Erfassung und Dokumentation der erstattungsfähigen Kosten und Aufwendungen verpflichtet. Die Klägerin verpflichtete sich zur Zahlung von jährlich vier Abschlagszahlungen. Nach Ablauf des Kalenderjahres sollte die Y N.V. eine Endabrechnung vornehmen, die so detailliert sein sollte, dass sie eine Weiterberechnung durch die Klägerin an die Untergesellschaften ermöglichen würde.
- 8 Auf der Grundlage des Geschäftsbesorgungsvertrages verbuchte die Klägerin (bzw. in 2007 die Komplementär-GmbH) Betriebsausgaben („Managementfee“) in Höhe der vereinbarten Abschlagszahlungen (2007: 1.740.000,00 Euro, 2008: 1.730.000,00 Euro, 2009: 1.340.000,00 Euro, 2010: 792.400,00 Euro).
- 9 Jährliche detaillierte Abrechnungen der Y N.V. gegenüber der Klägerin über die erbrachten Leistungen und die angefallenen Kosten erfolgten nicht.
- 10 Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 17.01.2012 wurde bei der Klägerin im Zeitraum vom 10.04.2012 bis 17.03.2016 eine Betriebsprüfung für die Jahre 2007

bis 2010 durchgeführt. Gegenstand der Prüfung waren insbesondere die von der Klägerin an die Y N.V. gezahlten Managementfees.

11 Zu Beginn der Betriebsprüfung wurde der Klägerin mitgeteilt, dass u.a. die Verrechnungspreise bzw. die Auslandssachverhaltsdokumentationen ein Prüfungsschwerpunkt sein würden.

12 Mit Schreiben vom 13.04.2012 bat die Betriebsprüfung unter Hinweis auf Dokumentationspflichten gemäß § 90 Abs. 3 AO und § 1 ff. der hierzu ergangenen Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) um Vorlage der Dokumentationen und um Beachtung der hierfür gesetzlich vorgesehenen Fristen. Die gesetzliche Vorlagefrist für die Verrechnungspreisdokumentation betrage 60 Tage, die Vorlagefrist für die Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle 30 Tage. Das Schreiben enthielt unter Bezugnahme auf § 90 Abs. 3 AO und die GAufzV Ausführungen zu Inhalt und Umfang der Aufzeichnungserfordernisse und den Hinweis, dass die Aufzeichnungen nach § 1 Abs. 1 GAufzV in eine Darstellung der verwirklichten Geschäftsvorfälle mit Aufzeichnungen über Art, Umfang und Abwicklung und das Bemühen um die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes (sog. Angemessenheitsdokumentation) untergliedert werden könnten.

13 Im Rahmen der Betriebsprüfung legte die Klägerin diverse Unterlagen zum Beleg der aufgrund der Geschäftsbesorgung der Y N.V. für die Klägerin entstandenen und berechenbaren Kosten vor. Die Betriebsprüfung forderte mehrfach Unterlagen nach. Gegenstand der Nachfragen der Betriebsprüfung und der durch die Klägerin vorgelegten Unterlagen waren insbesondere die mögliche doppelte Berücksichtigung von einzelnen Kostenpositionen, die Einbeziehung von shareholder`s costs, und die Ermittlung der berücksichtigten Personalkosten. Bei den Personalkosten hinterfragte die Betriebsprüfung insbesondere die Anzahl der angesetzten Arbeitsstunden, die Ermittlung der Stundensätze und die Angemessenheit der Stundensätze. Die Betriebsprüfung bemängelte gegenüber der Klägerin mehrfach das Fehlen einer Angemessenheitsdokumentation. Diese sei notwendiger Teil der Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO.

- 14 Nachdem die Klägerin wegen einer aus ihrer Sicht drohenden Doppelbesteuerung Kontakt zur niederländischen Finanzverwaltung aufgenommen hatte, teilte diese der Betriebsprüfung am 07.01.2016 mit, dass die Y N.V. aufgefordert worden sei, noch diverse Unterlagen vorzulegen und einiges zu erklären. Es habe sich ergeben, dass die Y N.V. eine Vollbelastung der Kosten vorgenommen habe, ohne die Kosten für die „shareholder activities“ herauszurechnen. Stundenaufzeichnungen würden nicht existieren. Die Kosten für „shareholder activities“ würden sich auf ca. 1 Mio. Euro belaufen. Die niederländische Finanzverwaltung habe der Y N.V. den Vorschlag gemacht, dass auf deutscher Seite eine Korrektur in Höhe von ca. 1,6 Mio. Euro erfolge und die Niederlande eine Gegenkorrektur in Höhe von 1 Mio. Euro vornehme, was zu einer Doppelbesteuerung in Höhe von ca. 600.000 Euro führen würde.
- 15 Am 17.03.2016 schlossen die Klägerin und der Beklagte unter Beteiligung der Y N.V. für den Prüfungszeitraum eine tatsächliche Verständigung ab, mit der sie vereinbarten, dass die als Betriebsausgaben bei der Klägerin erfassten Beträge für Managementfee in den Jahren 2007 – 2010 in Höhe von jährlich 400.000,00 Euro (insgesamt 1,6 Millionen Euro) als nicht angemessen angesehen würden und daher als Entnahme (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 6 Einkommensteuergesetz, EStG) zu erfassen seien.
- 16 Im Betriebsprüfungsbericht vom 10.06.2016 wurde unter Tz. 1.07 ausgeführt, nach den §§ 90 Abs. 3, 162 Abs. 3 und 4 AO sowie der GAufzV bestünden Dokumentationsvorschriften für den Steuerpflichtigen. Die von der Klägerin vorgelegten Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentationen hätten nicht dazu geführt, dass die Sachverhalte hinreichend aufgeklärt werden konnten. Deshalb sei es zu der tatsächlichen Verständigung gekommen. Die vorgelegten Dokumentationen seien nicht verwertbar gewesen. Gemäß § 162 Abs. 3 und 4 AO sei ein Zuschlag in Höhe von mindestens 5 % des Mehrbetrags der Einkünfte pro Jahr festzusetzen, somit 20.000,00 Euro pro Jahr.
- 17 Mit Bescheid vom 08.11.2016 setzte der Beklagte gegenüber der Klägerin einen Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO in Höhe von jeweils 20.000 Euro für die Veranlagungszeiträume 2007, 2008, 2009 und 2010, in der Summe 80.000 Euro,

fest. Zur Begründung wurde auf Tz. 1.07 des Betriebsprüfungsberichts vom 10.06.2016 verwiesen.

18 Gegen diese Festsetzung legte die Klägerin mit Schreiben vom 09.12.2016 Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 04.12.2017 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

19 Mit ihrer am 27.12.2017 erhobenen Klage greift die Klägerin die Festsetzung des Zuschlags an, weil die vorgelegten Aufzeichnungen den gesetzlichen Anforderungen entsprochen hätten. Der Beklagte überspanne die Anforderungen an die vorzulegenden Aufzeichnungen. Die Aufzeichnungen könnten nur dann als im Wesentlichen unverwertbar angesehen werden, wenn die Mängel so gewichtig seien, dass die Vorlage der mangelhaften Aufzeichnungen der völligen Nichtvorlage von Aufzeichnungen gleichkomme. Der Beklagte habe aber eine intensive Überprüfung der von der Klägerin vorgelegten Aufzeichnungen vorgenommen, was für eine Verwertbarkeit der Aufzeichnungen spreche.

20 Neben weiteren anderen Einwendungen macht die Klägerin auch die Europarechtswidrigkeit des § 162 Abs. 4 AO geltend, weil hierin eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung grenzüberschreitender Geschäftstätigkeiten liege. § 162 Abs. 4 AO betreffe nur Steuerpflichtige, die Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland unterhielten. Hierdurch werde die europarechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit beschränkt. Eine Rechtfertigung dieses Eingriffs sei nicht möglich. Insbesondere sei es zur Durchsetzung der Steueraufsicht nicht erforderlich, einen ausschließlich bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen anwendbaren Steuerzuschlag zu erheben.

21 Der Beklagte verteidigt die Festsetzung des Zuschlags primär mit dem Argument, die vorgelegten Aufzeichnungen seien im Wesentlichen nicht verwertbar, weil die Klägerin keine Angemessenheitsdokumentation vorgelegt habe, aus der das Bemühen um eine fremdübliche Vereinbarung erkennbar sei. Zudem habe sich durch Mitteilung der niederländischen Finanzverwaltung herausgestellt, dass bei der Y N.V. für die Abrechnung mit der Klägerin keine Stundenaufzeichnungen vorgenommen worden seien. Daraus ergebe sich unmittelbar die Unverwertbarkeit

der vorgelegten Aufzeichnungen. Selbst wenn man davon ausgehen wolle, dass die vorgelegten Aufzeichnungen verwertbar gewesen seien, so seien sie jedenfalls verspätet vorgelegt worden, was den Zuschlag ebenfalls rechtfertigen könne.

22 Zur Frage der Vereinbarkeit des § 162 Abs. 4 AO mit Europarecht hatte der Beklagte bereits in seiner Einspruchsentscheidung ausgeführt, er könne keinen Verstoß gegen die im AEUV garantierten Grundfreiheiten erkennen. Den Finanzbehörden stehe zudem kein eigenes Prüfungsrechts in Bezug auf mögliche Verstöße gegen höherrangiges Recht zu.

II.

23 Das vorlegende Gericht legt dem Gerichtshof gemäß Art. 267 Satz 1 Buchst. a des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union die im Tenor genannte Frage zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren in entsprechender Anwendung von § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus, weil die rechtliche Würdigung des Falles von der Auslegung der Art. 43 EGV/Art. 49 AEUV bzw. Art. 49 EGV/Art. 56 AEUV abhängt.

Deutsches Recht

24 Die für den Streitfall relevanten Rechtsvorschriften des deutschen Rechts in der für den Streitzeitraum gültigen Fassung lauten folgendermaßen:

25 § 90 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) in der Fassung vom 29.07.2009:

26 (3) ¹Bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, hat ein Steuerpflichtiger über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu erstellen. ²Die Aufzeichnungspflicht umfasst auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden. ³Bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen sind die Aufzeichnungen zeitnah zu erstellen. ⁴Die Aufzeichnungspflichten gelten entsprechend für Steuerpflichtige, die für die inländische Besteuerung Gewinne zwischen ihrem inländischen Unternehmen und

dessen ausländischer Betriebsstätte aufzuteilen oder den Gewinn der inländischen Betriebsstätte ihres ausländischen Unternehmens zu ermitteln haben. ⁵Um eine einheitliche Rechtsanwendung sicherzustellen, wird das Bundesministerium der Finanzen ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung Art, Inhalt und Umfang der zu erstellenden Aufzeichnungen zu bestimmen. ⁶Die Finanzbehörde soll die Vorlage von Aufzeichnungen in der Regel nur für die Durchführung einer Außenprüfung verlangen. ⁷Die Vorlage richtet sich nach § 97 mit der Maßgabe, dass Absatz 2 dieser Vorschrift keine Anwendung findet. ⁸Sie hat jeweils auf Anforderung innerhalb einer Frist von 60 Tagen zu erfolgen. ⁹Soweit Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle vorzulegen sind, beträgt die Frist 30 Tage. ¹⁰In begründeten Einzelfällen kann die Vorlagefrist verlängert werden.

27 § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz (AStG) in der Fassung vom 14.08.2007:

28 (2) Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt (wesentlich 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 oder
2. eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann oder
3. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.

29 § 162 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) in der Fassung vom 14.8.2007:

30 (3) ¹Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 dadurch, dass er die Aufzeichnungen nicht vorlegt, oder sind vorgelegte Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar oder wird festgestellt, dass der

Steuerpflichtige Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 Satz 3 nicht zeitnah erstellt hat, so wird widerlegbar vermutet, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 dienen, höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind.²Hat in solchen Fällen die Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen und können diese Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, insbesondere nur auf Grund von Preisspannen bestimmt werden, kann dieser Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden.³Bestehen trotz Vorlage verwertbarer Aufzeichnungen durch den Steuerpflichtigen Anhaltspunkte dafür, dass seine Einkünfte bei Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes höher wären als die auf Grund der Aufzeichnungen erklärten Einkünfte, und können entsprechende Zweifel deswegen nicht aufgeklärt werden, weil eine ausländische, nahe stehende Person ihre Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 oder ihre Auskunftspflichten nach § 93 Abs. 1 nicht erfüllt, ist Satz 2 entsprechend anzuwenden.

31 § 162 Abs. 4 Abgabenordnung (AO) in der Fassung vom 13.12.2006:

32 (4) ¹Legt ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 nicht vor oder sind vorgelegte Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, ist ein Zuschlag von 5.000 Euro festzusetzen. ²Der 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. ³Bei verspäteter Vorlage von verwertbaren Aufzeichnungen beträgt der Zuschlag bis zu 1.000.000 Euro, mindestens jedoch 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung. ⁴Soweit den Finanzbehörden Ermessen hinsichtlich der Höhe des Zuschlags eingeräumt ist, sind neben dessen Zweck, den Steuerpflichtigen zur Erstellung und fristgerechten Vorlage der Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 anzuhalten, insbesondere die von ihm gezogenen Vorteile und bei verspäteter Vorlage auch die Dauer der Fristüberschreitung zu berücksichtigen. ⁵Von der Festsetzung eines Zuschlags ist abzusehen, wenn die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 entschuldbar erscheint oder ein Verschulden nur geringfügig ist. ⁶Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich. ⁷Der Zuschlag ist regelmäßig nach Abschluss der Außenprüfung festzusetzen.

Vorlagebegründung

- 33 § 162 Abs. 4 AO kann nur dann bei der Entscheidung über den Streitfall Anwendung finden, wenn und soweit diese Regelung mit dem EU-Recht vereinbar ist. Das vorlegende Gericht hat Zweifel an der Vereinbarkeit des § 162 Abs. 4 AO mit Art. 43 EGV/Art. 49 AEUV bzw. Art. 49 EGV/Art. 56 AEUV.
- 34 Die Prüfung muss nach Auffassung des vorlegenden Gerichts in Anwendung der diesbezüglich ergangenen Entscheidungen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vorrangig im Licht der Niederlassungsfreiheit und nicht der Dienstleistungsfreiheit erfolgen, obwohl zwischen der Klägerin und der Y N.V. grenzüberschreitende Dienstleistungen erbracht wurden. Denn Rechtsvorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, berühren vorwiegend die Niederlassungsfreiheit (EuGH, Urteil vom 13. März 2007 – C-524/04 –, Slg 2007, I-2107-2212; EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010 – C-311/08 –, ECLI:EU:C:2010:26; Slg 2010, I-487-534).
- 35 Die §§ 90 Abs. 3 und 162 Abs. 4 AO finden nur auf Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG Anwendung, wobei hierzu nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG insbesondere Personen gehören, die an dem Steuerpflichtigen mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind. Da die in den Niederlanden ansässige Y N.V. in den Streitjahren auch tatsächlich mittelbar zu 100 % an der in Deutschland ansässigen Klägerin beteiligt war, dürften die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit einschlägig sein (vgl. EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018 – C-382/16 –, ECLI:EU:C:2018:366).
- 36 Sollten dennoch die die Dienstleistungsfreiheit gewährenden Art. 49 EGV/Art. 56 AEUV Anwendung finden, so würden sich nach Auffassung des vorlegenden Gerichts in diesem Zusammenhang allerdings dieselben Fragen stellen, wie nachfolgend dargestellt.
- 37 Nach Art. 43 EGV/Art. 49 AEUV sind Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats grundsätzlich verboten. Das Gleiche gilt für Beschränkungen der Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften

durch Angehörige eines Mitgliedstaats, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats ansässig sind. Bei Gesellschaften dient ihr Sitz ebenso wie bei natürlichen Personen die Staatsangehörigkeit dazu, ihre Zugehörigkeit zur Rechtsordnung eines Mitgliedstaats zu bestimmen (EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010 – C-311/08 –, ECLI:EU:C:2010:26; Slg 2010, I-487-534).

38 Beschränkungen der Grundfreiheiten stellen alle Regelungen dar, die geeignet sind, die Ausübung der Grundfreiheiten zu unterbinden oder zu behindern (EuGH, Urteil vom 06. Juni 2013 – C-383/10 –, ECLI:EU:C:2013:364).

39 § 90 Abs. 3 AO sieht besondere Aufzeichnungspflichten für grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen vor. § 162 Abs. 4 AO gebietet die Festsetzung eines Zuschlags, wenn der Steuerpflichtige auf Anforderung Aufzeichnungen nach § 90 Abs. 3 AO nicht oder verspätet vorlegt, oder wenn die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind.

40 In diesen Regelungen liegt nach Auffassung des vorlegenden Gerichts eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, weil hiernach für einen inländischen Steuerpflichtigen, der Geschäftsbeziehungen mit im EU-Ausland ansässigen nahestehenden Personen unterhält, besondere Aufzeichnungspflichten bestehen und die Nichtvorlage der geforderten Aufzeichnungen 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. Das Erfordernis besonderer Aufzeichnungen und die Androhung von negativen Folgen bei Nichtbefolgung der Aufzeichnungspflicht ist geeignet, die Niederlassungsfreiheit zu behindern. Denn Personen aus anderen Mitgliedstaaten könnten von der Gründung von Tochtergesellschaften in Deutschland oder von Geschäftsbeziehungen zu diesen Abstand nehmen, um zu vermeiden, dass für diese Tochtergesellschaften Aufwand und Kosten für die Erstellung besonderer Aufzeichnungen entstehen und um der Gefahr zu entgehen, dass bei Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten Zuschläge zulasten der Tochtergesellschaft festgesetzt werden (vgl. hierzu EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010 – C-311/08 –, ECLI:EU:C:2010:26; Slg 2010, I-487-534).

- 41 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs 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 (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018 – C-382/16 –, ECLI:EU:C:2018:366).
- 42 Zur Rechtfertigung kommt insbesondere das Ziel der Verhütung von Steuerumgehungen und der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten in Betracht (EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010 – C-311/08 –, ECLI:EU:C:2010:26, Slg 2010, I-487-534; EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018 – C-382/16 –, ECLI:EU:C:2018:366; EuGH, Urteil vom 08. Oktober 2020 – C-558/19 –, ECLI:EU:C:2020:806). Zur Bekämpfung von Steuervermeidung können auch Maßnahmen gerechtfertigt sein, die darauf abzielen, die Effizienz der Steueraufsicht zu gewährleisten (EuGH, Urteil vom 30. Januar 2020 – C-725/18 –, ECLI:EU:C:2020:54).
- 43 Eine nationale Regelung, die verhindern soll, dass in dem betreffenden Mitgliedstaat erzielte Gewinne im Wege von Geschäften, die nicht auf Marktbedingungen beruhen, unversteuert aus dem Steuerhoheitsgebiet dieses Staates hinaus transferiert werden, ist grundsätzlich geeignet, die Wahrung der Aufteilung der Steuerhoheit zwischen den Mitgliedstaaten sicherzustellen (EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018 – C-382/16 –, ECLI:EU:C:2018:366).
- 44 Ziel der §§ 90 Abs. 3 und 162 Abs. 4 AO ist die Verhinderung von gesellschaftsrechtlich veranlassten Gewinnverschiebungen zwischen verbundenen Unternehmen vom Inland in andere Staaten. Anhand der nach § 90 Abs. 3 AO zu führenden Aufzeichnungen soll den Finanzbehörden eine Überprüfung der Einhaltung von Fremdvergleichsgrundsätzen und damit der sachgerechten Gewinnabgrenzung ermöglicht werden. Mit der Androhung des

Zuschlags soll die Bereitschaft der Steuerpflichtigen zur Einhaltung der Aufzeichnungspflichten erhöht werden.

45 Die Regelungen dienen damit grundsätzlich legitimen Zwecken. Sei erscheinen zur Erreichung dieser Ziele auch geeignet. Es stellt sich allerdings die Frage, ob diese Regelungen zur Erreichung des angestrebten Ziels erforderlich sind.

46 Ausgangspunkt für den Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO ist die Aufzeichnungspflicht für Auslandssachverhalte gemäß § 90 Abs. 3 AO.

47 Hierzu hat der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 10. April 2013 (I R 45/11, BFHE 241, 332, BStBl II 2013, 771) entschieden, dass die Dokumentationsverpflichtung in § 90 Abs. 3 AO nicht gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten verstößt. Die Verpflichtung greife zwar in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 49 EGV bzw. Art. 56 AEUV ein, weil sie sich ausschließlich nachteilig auf grenzüberschreitende Dienstleistungen auswirke. Dieser Eingriff sei aber durch zwingende Gründe des Allgemeinwohls gerechtfertigt, weil die Verpflichtung zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation dem Ziel diene, es den zuständigen Finanzbehörden zu ermöglichen, den steuerlich erheblichen Sachverhalt aufzuklären und die Besteuerungsgrundlagen klar und eindeutig festzustellen. Das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht sei in der ständigen Rechtsprechung des EuGH als zwingender Grund des Allgemeininteresses anerkannt. Die Dokumentationsverpflichtung sei auch verhältnismäßig, weil es nur durch die Verpflichtung zur Vorlage einer Verrechnungspreisdokumentation möglich sei, die Einkünfteabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen anhand der vornehmlich aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammenden Informationen effektiv zu prüfen.

48 Zu der Vereinbarkeit des § 162 Abs. 4 AO mit dem EU-Recht hat der BFH indes nicht entschieden. Es existieren – soweit es für das vorliegende Gericht erkennbar ist – auch keine sonstigen nationalen Gerichtsentscheidungen, die sich mit dieser Frage auseinandersetzen.

- 49 Auch unter der Prämisse, dass § 90 Abs. 3 AO als europarechtmäßig zu bewerten ist, erscheint aber die Europarechtmäßigkeit des § 162 Abs. 4 AO unter dem Aspekt der Erforderlichkeit zweifelhaft.
- 50 Denn die Festsetzung eines Zuschlags für den Fall der Verletzung der Aufzeichnungspflichten mag geeignet sein, die Bereitschaft der Steuerpflichtigen zu steigern, zur Vermeidung eines Zuschlags ihren Aufzeichnungspflichten umfassend nachzukommen. Allerdings könnte § 162 Abs. 4 AO über das hinausgehen, was zur Erreichung des legitimen Zwecks erforderlich ist.
- 51 Zwar ginge die Aufzeichnungsverpflichtung aus § 90 Abs. 3 AO weitgehend ins Leere, wenn der Gesetzgeber an ihre Nichterfüllung keine für den Steuerpflichtigen negativen Folgen knüpfen würde. Das bedeutet aber nicht, dass jede Sanktionierung der Pflichtverletzung gerechtfertigt wäre.
- 52 Eine nationale Regelung, die eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsieht, damit festgestellt werden kann, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellt, geht nach der Rechtsprechung des EuGH nicht über das hinaus, was zur Erreichung der Ziele hinsichtlich der Notwendigkeit, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, und der Notwendigkeit, Steuerumgehungen zu verhindern, erforderlich ist, wenn erstens in jedem Fall, in dem der Verdacht besteht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt wird, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen und sich zweitens, wenn die Prüfung solcher Umstände zu dem Ergebnis führt, dass der in Rede stehende geschäftliche Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränkt, der über das hinausgeht, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre (EuGH, Urteil vom 21. Januar 2010 – C-311/08 –, ECLI:EU:C:2010:26, Slg 2010, I-487-534; EuGH, Urteil vom 31. Mai 2018

– C-382/16 –, ECLI:EU:C:2018:366). Eine Regelung kann danach nur dann zur Zielerreichung erforderlich sein, wenn sie sich auf die Korrektur der fremdunüblichen Gestaltung beschränkt.

- 53 Für die Vorlagefrage ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass das deutsche Recht neben der Regelung über den Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO eine weitere Regelung für den Fall einer Mitwirkungspflichtverletzung des Steuerpflichtigen vorsieht, nämlich § 162 Abs. 3 AO.
- 54 Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO dadurch, dass er die Aufzeichnungen nicht vorlegt, oder sind vorgelegte Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, wird nach § 162 Abs. 3 AO widerlegbar vermutet, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 dienen, 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 zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen.
- 55 Damit werden bereits weitreichende steuerliche Folgen an die Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO geknüpft, mit denen sichergestellt erscheint, dass eventuelle fremdunübliche Gestaltungen korrigiert werden und der Steuerpflichtige keinen steuerlichen Vorteil aus seiner Pflichtverletzung zieht.
- 56 Die (zusätzliche) Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO trägt demgegenüber nicht weiter zu einer möglichst korrekten, dem Fremdvergleich Rechnung tragenden Steuerfestsetzung bei. Sie stellt sich vielmehr allein als Sanktion für die Verletzung von Mitwirkungspflichten gemäß § 90 Abs. 3 AO dar.
- 57 Die Zweifel an der Erforderlichkeit der Zuschlagsregelung werden verstärkt durch die Regelungen zur Bestimmung der Höhe des Zuschlags. So knüpft die Höhe des Zuschlags an die Höhe des festgestellten Mehrbetrags der Einkünfte an und ist damit nicht unmittelbar abhängig von der tatsächlichen steuerlichen Auswirkung der Feststellungen. Außerdem ist der Zuschlag bei Vorliegen der Voraussetzungen

auch dann in Höhe von 5.000 Euro festzusetzen, wenn ein Mehrbetrag der Einkünfte im Ergebnis nicht festgestellt werden konnte. Im Übrigen ist der Zuschlag zwar auf maximal 10 Prozent des festgestellten Mehrbetrags der Einkünfte beschränkt, es ist für ihn aber – außer für den Fall der verspäteten Vorlage der Aufzeichnungen – kein absoluter Höchstbetrag festgelegt.

58 Eine Rechtfertigung der die Niederlassungsfreiheit beschränkenden Zuschlagsregelung des § 162 Abs. 4 AO, mit der die Verletzung von ausschließlich Auslandssachverhalte betreffenden Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO sanktioniert wird, erscheint damit zumindest zweifelhaft.

59 Die Aussetzung des Verfahrens erfolgt, um die Entscheidung über das Vorabentscheidungsersuchen abzuwarten.

60 Gegen das Vorabentscheidungsersuchen ist die Beschwerde analog § 128 Abs. 2 FGO nicht statthaft (vgl. BFH, Beschluss vom 25. Juli 1995 – VII B 96/95 –, BFH/NV 1996, 163).

gez. ...

gez.

gez. ...

Beglaubigt:
Bremen, 09.07.2021

Engelbrecht
Justizfachangestellte
als Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle

