



Die erste Seite

Verrechnungspreise: Dokumentationspflicht verstößt nicht gegen Europarecht

BFH sieht § 90 Abs. 3 AO als mit der Dienstleistungsfreiheit vereinbar an

An Dokumentationspflichten besteht im Steuerrecht wahrlich kein Mangel, bei internationalen Verrechnungspreisen wird das Maß schon lange überstrapaziert. Nach § 90 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) haben Steuerpflichtige bei Sachverhalten mit Auslandsbezug über die Art und den Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen und diese auf Verlangen der Finanzbehörde vorzulegen. Dadurch entsteht für die Steuerpflichtigen – anders als bei Sachverhalten mit reinem Inlandsbezug – ein erheblicher Tätigkeits- und Kostenaufwand. Die Finanzverwaltung rechtfertigt die aus diesen Dokumentationspflichten resultieren-



de Ungleichbehandlung mit der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gem. § 90 Abs. 2 AO. Der Bundesfinanzhof hat nun bestätigt, dass dies nicht gegen die europarechtlichen Grundfreiheiten und hier insbesondere gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt (Urteil vom 10. 4. 2013 – I R 45/11).

Klägerin war eine deutsche GmbH, die mit einer ihr nahestehenden luxemburgischen AG ein „Service Agreement“ geschlossen hatte. Gegenstand der Vereinbarung war die Erbringung von bestimmten Dienstleistungen durch die luxemburgische AG gegen Entgelt. Die GmbH wurde im Rahmen einer Außenprüfung vom Finanzamt aufgefordert, eine Verrechnungspreisdokumentation vorzulegen. Dabei wies das Finanzamt darauf hin, dass insbesondere der Angemessenheitsteil von Bedeutung sei. Die Dokumentation des Unternehmens enthielt aber keine Darstellung der Angemessenheit. Stattdessen stellte sich die GmbH auf den Standpunkt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet sei und dass sich die Angemessenheit der Verrechnungspreise bereits daraus ergebe, dass zwischen den Parteien der Dienstleistungsvereinbarung ein Interessengegensatz bestehe.

Der BFH hat die Revision gegen das erstinstanzliche Urteil des Hessischen FG (Urteil vom 23. 3. 2011 – 4 K 419/10) als unbegründet zurückgewiesen und entschieden, dass die Anforderung der Verrechnungspreisdokumentation durch das Finanzamt rechtmäßig war. Nach Auffassung der Münchner Richter greift § 90 Abs. 3 AO zwar in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit ein, da sich die Regelung ausschließlich bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen nachteilig auswirke: Allein bei Vorgängen mit Auslandsbezug mit nahestehenden Personen werden besondere Dokumentations- und Aufzeichnungspflichten begründet. Der damit verbundene Mehraufwand könne dazu führen, dass der Steuerpflichtige davon

abgehalten wird, die betreffende Dienstleistung grenzüberschreitend in Anspruch zu nehmen.

Mitwirkungspflicht der Unternehmen laut BFH verhältnismäßig

Die Ungleichbehandlung im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten sei aber durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt, die erhöhte Mitwirkungspflicht in ihrer Ausgestaltung verhältnismäßig.

In seiner Begründung beruft sich der BFH auf die ständige Rechtsprechung des EuGH. Danach seien die Mitgliedstaaten befugt, Maßnahmen anzuwenden, um die Besteuerungsgrundlagen klar und eindeutig feststellen zu können. Dies schließe insbesondere auch gesteigerte Mitwirkungspflichten zulasten des Steuerpflichtigen bei Auslands-sachverhalten ein, selbst wenn derartige Maßnahmen faktisch zu Mehrbelastungen führen. Die Bejahung von zwingenden Gründen des Allgemeininteresses sei nicht davon abhängig, ob eine Missbrauchskonstellation die Ungleichbehandlung zwischen Auslands-sachverhalten und rein innerstaatlichen Sachverhalten rechtfertige.

Die erhöhte Mitwirkungspflicht muss aber verhältnismäßig sein. Auch diese Voraussetzung hat der BFH als erfüllt angesehen, da die Finanzverwaltung allein, d. h. ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen, nicht in gleich effektiver Weise Fremdvergleichspreise ermitteln könne. Dies sei insbesondere dadurch bedingt, dass die zur Vornahme eines Fremdvergleichs erforderlichen Informationen vornehmlich aus der Sphäre des Steuerpflichtigen stammen, der daher besser als die Finanzverwaltung in der Lage sei, dies zu dokumentieren. Die Mitwirkungspflicht ergänze zugleich die zwischenstaatliche Amtshilfe, da beide Instrumente der Sachverhaltsaufklärung in unterschiedlichen Fallgestaltungen dienen.

Der BFH stellt ausdrücklich klar, dass er nicht darüber zu entscheiden hatte, ob die Regelungen der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (VwGV) ebenfalls als verhältnismäßig anzusehen sind. Die Richter lassen offen, ob die Anforderungen an die Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation in den VwGV nicht doch teilweise überzogen sind. Diese Fragen ließen sich nicht im Rahmen der Dokumentationsanforderung beantworten, sondern wären erst im Einspruchs- bzw. Klageverfahren gegen einen nachfolgenden Steuerbescheid oder die nachfolgende Festsetzung eines Strafzuschlags zu klären. Die Bestimmungen der sog. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV), die ebenfalls die Anforderungen an die Sachverhaltsaufklärung konkretisieren, sehen die Richter offensichtlich ebenso wie § 90 Abs. 3 AO als grundsätzlich verhältnismäßig an.

Das BFH-Urteil steht in einer Reihe mit weiteren höchstrichterlichen Entscheidungen, die sich mit dem Verhältnis zwischen nationalem Steuerrecht und Gemeinschaftsrecht, insbesondere den Grundfreiheiten, befassen. Im Hinblick auf die rasant zunehmende Bedeutung des Themas Verrechnungspreise in der deutschen steuerlichen Praxis, aber auch auf europäischer und OECD-Ebene, vermag die Rechtsauffassung des BFH indes kaum zu überraschen. Die Mehrzahl der nationalen Steuerrechtsordnungen sieht inzwischen Dokumentationspflichten vor, die in ihren Grundzügen vergleichbar ausgestaltet sind. Möglicherweise hat sich das oberste deutsche Finanzgericht darüber hinaus auch der aktuellen politischen Debatte nicht vollständig verschließen können. In der Pressemitteilung des BFH wird die Entscheidung in einen Zusammenhang mit „der derzeitigen Diskussion ... über die Steuerflucht in sog. Steueroasen“ gestellt.

*Dr. Kai-Uwe Bandtel, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Rödl & Partner, München*