

Beschluss vom 15. Februar 2022, I B 55, 56/21 (AdV)

Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO bei Nichtexistenz einer Betriebsstätte

ECLI:DE:BFH:2022:BA.150222.IB55.21.0

BFH I. Senat

AO § 90 Abs 3, AO § 162 Abs 4, FGO § 69 Abs 3 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 102 S 1, AO § 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 09. Juni 2021, Az: 14 V 4110/20

Leitsätze

NV: Hat der Steuerpflichtige steuerfreie ausländische Betriebsstätteneinkünfte erklärt und sich während der Außenprüfung weiterhin auf die Existenz einer ausländischen Betriebsstätte berufen, steht der Festsetzung eines Zuschlags nach § 162 Abs. 4 AO aufgrund Unterlassens der Vorlage der angeforderten Verrechnungspreisdokumentation nicht entgegen, dass die Außenprüfung zu dem Ergebnis gekommen ist, die Existenz der Betriebsstätte sei weder belegt noch glaubhaft nachgewiesen.

Tenor

1. Die Verfahren I B 55/21 (AdV) und I B 56/21 (AdV) werden zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.
2. Die Beschwerden des Antragstellers gegen die Beschlüsse des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 09.06.2021 - 14 V 4110/20 und 14 V 14043/21 werden als unbegründet zurückgewiesen.
3. Die Kosten der Beschwerdeverfahren hat der Antragsteller zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) war zu 50 % an der ... GbR (GbR) beteiligt, die ein ...- Unternehmen betrieb. Nach dem Ausscheiden des Mitgesellschafters A zum 28.02.2013 führte der Antragsteller das Geschäft als Einzelunternehmer fort.
- 2** Für die Veranlagungszeiträume 2008 bis 2013 erklärten die GbR bzw. der Antragsteller nach dem mit Georgien bestehenden Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) steuerfreie Einkünfte aus einer in Georgien belegenen Betriebsstätte in Höhe von ... € (2008), ... € (2009), ... € (2010), ... € (2011), ... € (2012) und ./.. € (2013).
- 3** Im Rahmen von Außenprüfungen für die Jahre 2008 bis 2010 und 2011 bis 2013 machte der Antragsteller ausweislich der Teilberichte des Fachprüfers für Auslandssachverhalte vom 15.06.2018 geltend, dass das Unternehmen in Georgien eine Betriebsstätte unterhalte; es sei dort ein Lager mit Teilbüro und PC vorhanden; außerdem sei ein Angestellter dort beschäftigt, dessen Lohn durch Barzahlungen geleistet werde. Der Fachprüfer forderte den Antragsteller zur Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen gemäß § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung in der für die Veranlagungszeiträume 2008 bis 2013 geltenden Fassung (AO) auf. Die Aufforderung bezog sich zum einen auf eine Sachverhaltsdokumentation (Darstellung der Funktion und Risikostrukturen der Betriebsstätte und des Stammhauses) und zum anderen auf eine Angemessenheitsdokumentation (Fremdüblichkeit der angewendeten Gewinnaufteilungsmethode). Der Antragsteller kam diesen Aufforderungen trotz mehrmaliger Erinnerungen nicht nach. Es wurden lediglich Bescheinigungen einer georgischen Bezirks-Steuerinspektion vorgelegt, der zufolge das Unternehmen "alle Steuerarten gezahlt" habe. Der Prüfer würdigte den Sachverhalt dahingehend, dass der Antragsteller die Existenz einer Betriebsstätte in Georgien weder belegt noch glaubhaft dargestellt habe.

- 4** Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheiden vom 05.02.2019 Zuschläge gemäß § 162 Abs. 4 AO wegen Verstoßes gegen die Aufzeichnungspflichten für Auslandssachverhalte nach § 90 Abs. 3 AO (Nichtvorlage der Dokumentation i.S. von § 2 Abs. 6 der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung --Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung-- vom 13.11.2003, BGBl I 2003, 2296, BStBl I 2003, 739) in folgender Höhe fest:
- 2008: ... € (10 % der Mehreinkünfte aus Gewerbebetrieb)
 - 2009: ... € -"
 - 2010: ... € -"
 - 2011: ... € -"
 - 2012: ... € (Mindestzuschlag nach § 162 Abs. 4 Satz 1 AO)
 - 2013: ... € -"
- 5** Nach erfolglosem Einspruch hat der Antragsteller Klage gegen die Festsetzung der Zuschläge erhoben und beim Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg die Aussetzung der Vollziehung (AdV) der Festsetzungsbescheide beantragt. Das FG hat das Verfahren betreffend den Zuschlag für das Jahr 2013, soweit der Antragsteller als Einzelunternehmer betroffen ist, abgetrennt und den AdV-Antrag mit Beschlüssen vom 09.06.2021 - 14 V 4110/20 --betreffend den Antragsteller als Rechtsnachfolger der GbR-- und 14 V 14043/21 --betreffend den Antragsteller als Einzelunternehmer-- als unbegründet abgelehnt.
- 6** Gegen die FG-Beschlüsse richten sich die --vom FG zugelassenen-- Beschwerden des Antragstellers.
- 7** Das FA beantragt, die Beschwerden zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8** Die gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu gemeinsamer Entscheidung verbundenen Beschwerden sind unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat den Antrag auf AdV der Bescheide über die Festsetzung der Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO zu Recht abgelehnt.
- 9** 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen oder seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsakts bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund der präsenten Beweismittel, des unstreitigen Sachverhalts und der gerichtsbekannteten Tatsachen erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen könnte (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 17.05.2005 - I B 108/04, BFH/NV 2005, 1778; vom 10.12.2019 - I B 35/19, BFHE 267, 199, BStBl II 2020, 517). Die Gewährung der AdV setzt nicht voraus, dass die gegen die Rechtmäßigkeit sprechenden Gründe überwiegen. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschlüsse vom 18.12.2013 - I B 85/13, BFHE 244, 320, BStBl II 2014, 947; vom 23.02.2021 - I B 55/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1064).
- 10** 2. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze bestehen nach summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide.
- 11** a) Legt ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen i.S. des § 90 Abs. 3 AO nicht vor oder sind vorgelegte Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, ist gemäß § 162 Abs. 4 Satz 1 AO ein Zuschlag von 5.000 € festzusetzen. Nach Satz 2 der Vorschrift beträgt der Zuschlag mindestens 5 % und höchstens 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte, der

sich nach einer Berichtigung aufgrund der Anwendung des § 162 Abs. 3 AO ergibt, wenn sich danach ein Zuschlag von mehr als 5.000 € ergibt.

- 12** Die von § 162 Abs. 4 AO in Bezug genommene Vorschrift des § 90 Abs. 3 AO bestimmt in ihren Sätzen 1 und 2, dass der Steuerpflichtige bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen i.S. des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes Aufzeichnungen zu erstellen hat, die auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden enthalten. Gemäß § 90 Abs. 3 Satz 4 AO gelten die Aufzeichnungspflichten entsprechend für Steuerpflichtige, die (u.a.) für die inländische Besteuerung Gewinne zwischen ihrem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte aufzuteilen haben. Näheres bestimmt die Gewinnabgrenzungsverordnung, die ihre Ermächtigungsgrundlage in § 90 Abs. 3 Satz 5 AO hat. Das Vorlageverlangen der Finanzbehörde richtet sich nach § 97 AO (§ 90 Abs. 3 Satz 7 AO).
- 13** b) Nach diesen Maßgaben waren die Aufforderungen des Fachprüfers zur Vorlage der Verrechnungspreisdokumentationen --gegen die der Antragsteller während der Prüfung keine Einwendungen erhoben hat-- von § 90 Abs. 3 AO gedeckt. Die GbR bzw. der Antragsteller haben durch die Deklaration steuerfreier Betriebsstätteneinkünfte aus Georgien und die gegenüber der Fachprüfung erhobene Behauptung, es habe in Georgien eine Betriebsstätte bestanden, den Anlass dafür gesetzt, dass im Rahmen der Außenprüfung ein Aufklärungserfordernis entstanden ist, dem der Prüfer mit den vom Antragsteller angeforderten Aufzeichnungen nachgehen wollen.
- 14** c) Aufgrund der beharrlichen Weigerung des Antragstellers, der Aufforderung zur Vorlage von Aufzeichnungen nachzukommen, sind die Voraussetzungen des § 162 Abs. 4 AO erfüllt und hatte das FA die Zuschläge festzusetzen. Ein behördliches Entschließungsermessen hinsichtlich des "ob" einer Festsetzung besteht nicht (Oellerich in Gosch, AO § 162 Rz 311; vgl. auch Seer in Tipke/Kruse, § 162 AO Rz 77). Dafür, dass nach § 162 Abs. 4 Satz 5 AO von der Festsetzung abzusehen war, weil die Nichterfüllung der Pflichten nach § 90 Abs. 3 AO entschuldbar erscheint oder ein Verschulden nur geringfügig ist, besteht nach summarischer Prüfung kein Anhalt.
- 15** Der in der Beschwerdebegründung hervorgehobene Umstand, dass die Außenprüfung letztlich zu dem Ergebnis gekommen ist, die Existenz einer Betriebsstätte in Georgien sei weder belegt noch glaubhaft nachgewiesen, hindert die Festsetzung der Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO nicht. Die GbR bzw. der Antragsteller haben die Außenprüfung zur Untersuchung eines Betriebsstättensachverhalts veranlasst und der Antragsteller hat während der Prüfung an der Behauptung festgehalten, es existiere eine Betriebsstätte in Georgien. Dies rechtfertigt nicht nur die Aufforderung nach § 90 Abs. 3 AO, sondern auch die spätere Festsetzung der Zuschläge als Konsequenz der Weigerung des Antragstellers, der prüfenden Behörde jegliche Aufzeichnungen vorzulegen, die einer Sachaufklärung --auch in Bezug auf die Existenz einer Betriebsstätte-- hätten dienen können. Entgegen der Darstellung in der Beschwerdebegründung konnte das bloße Unterlassen der Vorlage einer Dokumentation gegenüber dem Prüfer von diesem keineswegs als Dokumentation des Nichtvorhandenseins einer Betriebsstätte interpretiert werden.
- 16** d) Die festgesetzten Zuschläge erscheinen auch der Höhe nach rechtmäßig. Für die Veranlagungszeiträume 2012 und 2013 hat das FA jeweils den sich aus § 162 Abs. 4 Satz 1 AO ergebenden Mindestbetrag von 5.000 € angesetzt. Im Hinblick auf die Veranlagungszeiträume 2008 bis 2011 hat das FA von der sich aus § 162 Abs. 4 Satz 2 AO ergebenden Spanne zwischen 5 % und 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte den Höchstwert von 10 % gewählt. Ein Ermessensfehler i.S. von § 102 Satz 1 FGO ist insoweit nicht erkennbar. Das FA hat seine Entscheidung in vertretbarer Weise damit begründet, dass der Antragsteller seine Mitwirkungspflichten wiederholt verletzt habe und den Anforderungen der Außenprüfung in keinem der angefragten Punkte nachgekommen sei.
- 17** e) Soweit der Zuschlag nach § 162 Abs. 4 AO in der Rechtsprechung (FG Bremen, Beschluss vom 07.07.2021 - 2 K 187/17 (3), Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1665) und von Teilen des Schrifttums mit Blick auf die unionsrechtlich verbürgte Niederlassungsfreiheit für unionsrechtswidrig gehalten wird (vgl. Seer in Tipke/Kruse, § 162 AO Rz 82, m.w.N.; a.A. z.B. Oellerich in Gosch, AO § 162 Rz 302), betrifft dies den vorliegenden Fall nicht, weil Georgien nicht Mitgliedstaat der Europäischen Union ist. Der Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit erstreckt sich gemäß Art. 49 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) nur auf Niederlassungen in den Hoheitsgebieten der Mitgliedstaaten.

- 18** f) Den gegenüber dem FG erhobenen Einwand des Antragstellers, die Festsetzung der Zuschläge habe gegen das Zwangsmittelverbot des § 393 Abs. 1 Satz 3 AO verstoßen, hat das FG u.a. mit der Begründung zurückgewiesen, dass das gegen den Antragsteller seinerzeit eingeleitete Steuerstrafverfahren einen anderen Verfahrensgegenstand gehabt habe. Der Antragsteller hat den Einwand in der Beschwerdeschrift auch nicht mehr aufgegriffen.
- 19** g) Gründe für die Annahme einer unbilligen Härte der Vollstreckung als Aussetzungsgrund sind nicht ersichtlich. Die gegenüber dem FA mit Schriftsatz vom 26.03.2019 pauschal geltend gemachte Existenzgefährdung aufgrund fehlender liquider Mittel hat der Antragsteller nicht näher substantiiert und glaubhaft gemacht. Er hat eine unbillige Härte auch weder gegenüber dem FG noch in der Beschwerdebegründung nochmals geltend gemacht. Im Übrigen ist nach ständiger Rechtsprechung auch bei Vorliegen einer unbilligen Härte der Vollstreckung eine Adv nur möglich, wenn Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheides nicht ausgeschlossen werden können (z.B. Senatsbeschluss vom 26.10.2011 - I S 7/11, BFH/NV 2012, 583, m.w.N.).
- 20** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de