

Europäisches Steuerrecht

Der Einfluss des europäischen Steuerrechts auf die Beweislast

PROF. DR. ROMAN SEER*

Die Steuergesetze schweigen sich über die Verteilung des Beweisrisikos zwischen den Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen weitgehend aus. Insoweit dominiert das Richterrecht bereits in rein nationalen Fällen. In jüngerer Zeit finden sich nun vermehrt aber auch Aussagen des EuGH zum Einfluss der Grundfreiheiten des AEUV auf die Verteilung des Beweisrisikos und der Beweislast. Nach Fallgruppen unterschieden, lassen sich erste europarechtlich fundierte Beweisregeln formulieren.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 - II. Die Beweislastverteilung bei Begehren eines steuerbegünstigten Status in einem anderen Mitgliedstaat der EU – Inbound-Fälle
 - III. Die Beweislastverteilung bei grenzüberschreitenden Spenden – Outbound-Fälle
 - IV. Beweislastverteilung und Gewinnanpassung: CFC-Gesetzgebung
 - V. Beweislastverteilung und Gewinnanpassung gem. Art. 9 OECD-MA
-

I. Einleitung

Europäische Rechtsquellen determinieren keine Beweisregelungen, auch keine über die Verteilung der Beweislast. Es obliegt dem nationalen Steuerverfahrensrecht, das Beweisrisiko zu regulieren. Dennoch beeinflusst das EU-Recht, vor allem die fundamentalen Grundfreiheiten des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), die nationalen Steuerverfahrensgesetze. Mit dem folgenden Beitrag soll der Einfluss der Grundfreiheiten auf die Gestaltung der Beweislastregelungen unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Entwurfs einer gemeinsamen konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (GKKB) beleuchtet. Dazu werden exemplarisch zwei Fallgruppen untersucht:

- ▶ die Beweislast für Steuerbefreiungen und den Abzug von Ausgaben bei grenzüberschreitenden Aktivitäten (z. B. grenzüberschreitende Spenden an gemeinnützige Einrichtungen),
- ▶ die Beweislast für fiskalische Anpassungen bei grenzüberschreitenden Aktivitäten (z. B. aufgrund nationaler CFC-Regelungen oder anhand des Fremdvergleichsmaßstabs bei Konzerngesellschaften).

Einfluss der Grundfreiheiten auf Beweislastregelungen

* Prof. Dr. Roman Seer ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug der Ruhr-Universität Bochum.

II. Die Beweislastverteilung bei Begehren eines steuerbegünstigten Status in einem anderen Mitgliedstaat der EU – Inbound-Fälle

Ein sehr aufschlussreiches Beispiel für die Beziehung der Grundfreiheiten des AEUV mit dem nationalen Beweisrecht bietet die Entscheidung des EuGH in dem Fall *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (EuGH, Urteil vom 14. 9. 2006 - Rs. C-386/04 [↔ AAAAC-16451]). Die Steuerpflichtige war eine gemeinnützige Stiftung nach italienischem Recht und verfolgte ausschließlich kulturelle Zwecke, die sich auf die Ausbildung in Musikgeschichte, Musikwissenschaft und die Herstellung von Saiteninstrumenten, bezogen. Die Stiftung unterhielt in Deutschland zwar weder Geschäftsräume noch Zweigniederlassungen, vermietete dort jedoch ein Geschäftsgrundstück. Da der Sitz und die Geschäftsleitung der Stiftung in Italien lokalisiert waren, fielen die in Deutschland erzielten Mieteinkünfte unter die beschränkte Steuerpflicht. Im Gegensatz zu unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften war es für die italienische Stiftung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG unmöglich, eine Steuerbefreiung zu erlangen.

Der EuGH qualifizierte das Investment in deutschen Grundbesitz als Ausübung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV). Aufgrund dessen sah er in der Versagung der Steuerbefreiung mit der Begründung, dass die Steuerpflichtige zwar nicht in Deutschland, aber in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässig war, eine Verletzung des Art. 63 AEUV. Allerdings hat der Gerichtshof in seiner Entscheidung wiederholt, dass die Effektivität der Steueraufsicht ein besonderes Allgemeininteresse ausmacht und die vom AEUV gewährleisteten Grundfreiheiten beschränken kann (EuGH C-386/04, Tz. 47; mit Verweis auf Rs. C-120/78, *Rewe-Zentral [Cassis de Dijon]*, Slg. 1979, 649, Tz. 8, und Rs. C-250/95, *Futura Participations/Singer* [↔ BAAAD-22783]). Bevor ein Mitgliedstaat einer ausländischen Stiftung eine Steuerbefreiung gewährt, darf er daher Maßnahmen anwenden, mit denen er nachprüfen kann, ob die Stiftung die nach nationalem Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt und ob diesen Anforderungen auch die Geschäftsführung der Stiftung entspricht (z. B. durch Prüfung des Jahresabschlusses und Tätigkeitsberichts). In diesem Zusammenhang weist der EuGH darauf hin, dass die nationalen Finanzbehörden berechtigt sind, von der ausländischen Stiftung, welche die Steuerbefreiung beansprucht, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen, anhand derer die nationalen Finanzbehörden die Voraussetzungen für den steuerbegünstigten Status verifizieren können (EuGH C-386/04, Tz. 49).

Damit respektiert der EuGH grundsätzlich die nationalen Beweisregelungen. Nach der sog. Normenbegünstigungstheorie hat der Steuerpflichtige die Beweislast für die Erfüllung der Voraussetzungen der zu seinen Gunsten beanspruchten Steuerbefreiungsklausel zu tragen (Seer, in: Tipke/Kruse, *Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung*, Loseblattkommentar (Stand: März 2012), § 96, Tz. 83, m. w. N.). Diese allgemeine Beweislastregel ist a fortiori anwendbar auf Einrichtungen, die in einem anderen Land ansässig sind, in dem es typischerweise schwieriger ist, die notwendigen Kontrollen durchzuführen. Zur Durchführung dieser Kontrolle hat der EuGH auf die Maßnahmen der Richtlinie 77/799/EWG vom 19. 12. 1977, ABl L 336 S. 15 (abgelöst zum 1. 1. 2013 durch die Richtlinie 2011/16/EU vom 15. 2. 2011, ABl L 64 S. 1) verwiesen. Diese Regelung ermächtigt die Finanzbehörde, Auskünfte bei der ausländischen Behörde anzufordern, die sich als notwendig für die ordnungsgemäße Bemessung der Steuer eines Steuerpflichtigen erweisen – einschließlich der Frage, ob diesem eine Steuerbefreiung gewährt werden kann (EuGH C-386/04, Tz. 50). Eine Erläuterung der Beziehung zwischen Beweislast und dem Gebrauch der Amtshilferichtlinie ist der EuGH in dieser Entscheidung aber noch schuldig geblieben.

Effektivität der Steueraufsicht als wichtiges Allgemeininteresse

Nach der Normenbegünstigungstheorie hat der Stpfl. die Beweislast

III. Die Beweislastverteilung bei grenzüberschreitenden Spenden – Outbound-Fälle

Die zuletzt aufgeworfene Frage beantwortete der EuGH später in der Entscheidung Hein Persche (EuGH, Urteil vom 27. 1. 2009 - Rs. C-318/07 [↪ RAAAD-05490]), die sich mit der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an eine in einem anderen Mitgliedstaat (Portugal) ansässige gemeinnützige Stiftung befasst hat. Da die Kapitalverkehrsfreiheit nicht nur auf Übertragungen zwischen EU-Mitgliedstaaten, sondern auch zwischen solchen und Drittstaaten Anwendung findet, wird im Folgenden die Beweislastverteilung und die damit zusammenhängende Problematik bei Spenden an Einrichtungen mit Sitz in EU-Mitgliedstaaten und in Drittstaaten diskutiert.

1. Abzugsfähige Zuwendungen gem. § 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG i. V. mit § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG

Anwendung der
Steuersurrogattheorie

Der Spendenabzug war in Deutschland von jeher national ausgerichtet, d. h. auf inländische Körperschaften als Empfänger beschränkt. Dies entsprach der Steuersurrogattheorie (Seer, DStJG Band 26 (2003) S. 11, 26); die den Spendenabzug damit rechtfertigt, dass mit der Zuwendung öffentliche Aufgaben erfüllt werden, die sonst der Staat zu erfüllen hätte. Da diesem durch die Spende der Einsatz von Steuermitteln erspart bleibt, können die Spenden durch einen steuerlichen Abzug prämiert werden (im internationalen Vergleich s. Koele, International Taxation of Philanthropy, Amsterdam 2007). Die Steuersurrogattheorie fokussiert sich damit in erster Linie auf das nationale Staatsbudget. Daher überrascht es auch nicht, dass die meisten nationalen Steuergesetze einen Spendenabzug nur zugelassen haben, soweit diese an eine im Inland ansässige Einrichtung geflossen sind (Hippel/Walz, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007 S. 163).

Grenzüberschreitende
Zuwendungen

In dem Persche-Fall, in dem die Abzugsfähigkeit auf im Inland ansässige Organisationen limitiert war, hat der EuGH eine Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) gesehen, da die benachteiligende steuerliche Vorschrift der § 10b Abs. 1 EStG a. F., § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG a. F. i. V. mit § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG a. F. die Bereitschaft der Steuerpflichtigen, grenzüberschreitende Zuwendungen zu tätigen, reduziert. In diesem Zusammenhang stellte der EuGH – im Einklang mit der Stauffer-Entscheidung – wieder die Notwendigkeit heraus, die Effektivität der steuerlichen Kontrolle zu gewährleisten. Die Mitgliedstaaten sind ermächtigt, von den Steuerpflichtigen alle Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage, ob die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Ausgaben nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind, notwendig erscheinen (EuGH C-318/07, Tz. 54; s. a. EuGH, Urteil vom 10. 2. 2011 - Rs. C-436 und 437/08, Haribo Lakrizen Hans Riegel und Österreichische Salinen [↪ RAAAD-61714], Tz. 95; EuGH, Urteil vom 30. 6. 2011 - Rs. C-262/09, Meilicke II [↪ YAAAD-61703], Tz. 45).

Nachweis obliegt dem
Stpfl., obwohl er nicht
über alle Informationen
verfügen wird

Anders als bei dem inlandsbezogenen Stauffer-Fall, hat der ins Ausland spendende Steuerzahler jedoch Beweise über Umstände zu erbringen, die in der Sphäre einer dritten Person liegen (hier: der ausländischen gemeinnützigen Einrichtung). Der Spender besitzt nicht alle für die Finanzbehörden notwendigen Informationen, um die vom nationalen Recht vorgeschriebenen Voraussetzungen für die Gewährung von Steuervorteilen zu überprüfen. Dazu gehören insbesondere solche Informationen, die sich auf die Art und Weise beziehen, wie mit den Spendengeldern verfahren wird. Gleichwohl meint der EuGH in der Persche-Entscheidung, dass es einem Spender i. d. R. möglich sei, von dieser Einrichtung Unterlagen zu erhalten, aus denen die Höhe und die Art der Spende, die von der Einrichtung verfolgten Ziele und deren ordnungsgemäßer Umgang mit Spenden aus vorangegangenen Veranlagungszeiträumen hervorgehen (EuGH C-318/07, Tz. 57). Die Beweislast für die Erfüllung der nach nationalem Recht geforderten Voraussetzungen hinsichtlich der Eigenschaften der begünstigten gemeinnützigen Einrichtung trägt der

spendende Steuerzahler. Auch die Existenz der Richtlinie 77/799/EWG ändert an dieser Beweislastverteilung nichts. Der EuGH stellt in der Persche-Entscheidung fest, dass die Richtlinie vom Mitgliedstaat des Spenders verlange, Amtshilfemaßnahmen nach dieser Richtlinie bereits dann zu ergreifen, wenn die Auskünfte des Spenders nicht ausreichen, um die Erfüllung der nationalen Vorschriften für die Gewährung von Steuervergünstigungen zu überprüfen. Jeder Mitgliedstaat habe für sich zu beurteilen, in welchen Fällen ihm Informationen über Umsätze von auf seinem Hoheitsgebiet ansässigen Steuerpflichtigen fehlen, und ob in diesen Fällen ein anderer Mitgliedstaat um Auskunft zu ersuchen ist (EuGH C-318/07, Tz. 64, 65; s. a. EuGH C-436/08, Tz. 100-102; EuGH C-262/09, Tz. 51).

Jedoch kann nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben, dass der Steuerzahler Beweise über Sachverhalte erbringen muss, die in der Sphäre einer dritten Person liegen. In einer Vielzahl von Fällen wird es für den Steuerpflichtigen nahezu unmöglich sein, detaillierte Informationen von (und über) in Drittstaaten ansässige begünstigte gemeinnützige Einrichtungen zu erhalten. In ständiger Rechtsprechung stellt der EuGH das Verhältnismäßigkeitsprinzip in dem Sinne heraus, dass jede auch mit der Verfolgung des Allgemeinwohls gerechtfertigte Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit nicht über das hinausgehen darf, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist (EuGH C-386/04, Tz. 32; EuGH C-318/07, Tz. 41; EuGH, Urteil vom 16. 6. 2011 - Rs. C-10/10 Austria [→ VAAAD-86040], Tz. 29). Nach dieser Regelung kann die Beweislast des Steuerpflichtigen nicht einerseits unabhängig von seinem Vermögen sein, die relevanten Informationen zu beschaffen, und andererseits von der Befugnis der Finanzbehörde, einen Sachverhalt von Amts wegen mit den Maßnahmen des Informationsaustauschs auf Ersuchen zu überprüfen (entsprechend RL 2011/16/EU). Das Verhältnismäßigkeitsprinzip verlangt nach Unterprinzipien, die die individuelle Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV) und das öffentliche Interesse an steuerlicher Kontrolle und der Vermeidung des Missbrauchs eines gemeinnützigen Status ausgleichen. Ein solches verhältnismäßiges Prinzip des Beweisrechts ist die Sphärentheorie. Der Steuerpflichtige hat die Fakten darzulegen, die sich in seiner Sphäre befinden oder die er unter zumutbaren Bemühungen beschaffen kann. Darüber hinaus ist die Finanzbehörde subsidiär verpflichtet, die ihr zur Verfügung stehenden Maßnahmen im Rahmen der Zumutbarkeit von Amts wegen zu nutzen, um Sachverhalte zu überprüfen. Dies schließt das Ersuchen um Informationsaustausch ein. Stellt der Steuerpflichtige alle in seiner Sphäre verwurzelten Fakten bereit, so muss die Finanzbehörde alle in ihrer Sphäre zur Verfügung stehenden Maßnahmen ergänzend ergreifen, um die geforderten Angaben zu erhalten. Zwischen beiden Maßnahmen besteht eine Interdependenz, welche die Beweislast beeinflusst.

Zum Schluss muss dann aber auch diese flexible Beweisregel eine Antwort für den Fall bereitstellen, in dem der Steuerpflichtige und die zuständige Finanzbehörde trotz aller zumutbaren Bemühungen nicht im Stande sind, den gemeinnützigen Status und die konkrete Verwendung der gespendeten Gelder zu klären. Um diese Regelungslücke zu schließen, verlangt es nach einer fixen Beweislastregel ultima ratio. Die Lösung hierzu gibt wiederum die Sphärentheorie: Da der Steuerpflichtige aus freien Zügen an eine ausländische Einrichtung gespendet hat und einen Steuerabzug zu seinen Gunsten begehrt, hat er die Beweislast zu tragen. Aus diesem Grund verbleibt das letzte Verfahrensrisiko beim Steuerpflichtigen.

Indem das individuelle und öffentliche Interesse ins Gleichgewicht gebracht werden, können unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips und der Erweiterung der Sphärentheorie die folgenden Beweisschritte hergeleitet werden:

1. Der Steuerpflichtige muss Beweise über die Eigenschaft der steuerbegünstigten Einrichtung des Empfängers erbringen, indem der Finanzbehörde deren Satzung, ein

Sphärentheorie bei
Beweisbeschaffung in der
Sphäre dritter Personen

Verhältnismäßig-
keitsprinzip und
Unterprinzipien

Beweisschritte anhand
des Verhältnismäßig-
keitsprinzips und der
Sphärentheorie

Zertifikat über die rechtliche Persönlichkeit und über den gemeinnützigen Status in dem Sitzstaat der Niederlassung und ein Tätigkeitsbericht inklusive eines Geschäftsberichts über die Verwendung der Spendengelder bereitgestellt werden.

2. Die nationale Finanzbehörde muss diese Dokumente des Steuerpflichtigen kontrollieren. Verbleiben im Anschluss daran Zweifel hinsichtlich der Erfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, muss sie unter Formulierung konkreter Fragen bezüglich der zweifelhaften Angaben weitere Informationen beim Steuerpflichtigen anfordern. Bleibt ihre Anfrage dabei unspezifiziert, darf angenommen werden, dass die Finanzbehörde die relevanten Informationen bereits erhalten und sie somit die Beweislast zu tragen hat.
3. Ist der Steuerpflichtige nicht in der Lage, Informationen außerhalb seiner Sphäre zu beschaffen, und ist es ihm auch nicht möglich, diese unter zumutbaren Anstrengungen von der gemeinnützigen Einrichtung zu erlangen, hat die nationale Finanzbehörde um diese Informationen bei dem EU-Mitgliedstaat, in dem die Einrichtung ansässig ist, durch Nutzung der EU-Amtshilfe- (Kooperations-)Richtlinie zu ersuchen.
4. Ist die ausländische Finanzbehörde nicht in der Lage oder unwillig, die angeforderten Informationen in geeigneter Weise preiszugeben, bleiben die Angaben ungeprüft. Letztendlich trägt der Steuerpflichtige dann die Beweislast mit der Konsequenz der Nichtabzugsfähigkeit der Zuwendungen.

2. Konzeption des Richtlinienentwurfs zu einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKKB) – Drittstaatenfälle

Bislang keine Ausweitung auf Nicht-EU-/EWR-Körperschaften

Zwar haben das JStG 2009 vom 19. 12. 2008, BGBl 2008 I S. 2794, und das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben vom 8. 4. 2010, BGBl 2010 I S. 386, den Kreis der steuerbegünstigten Spendenempfänger zunächst auf beschränkt steuerpflichtige Körperschaften und dann auch auf nicht in Deutschland steuerpflichtige EU-/EWR-Körperschaften ausgedehnt. Nach wie vor sind aber nach § 10b Abs. 1 EStG n. F., § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG n. F. in Drittstaaten ansässige gemeinnützige Einrichtungen keine begünstigten Zuwendungsempfänger. Da Art. 63 AEUV jedoch nicht nur den Kapitalverkehr zwischen EU-Mitgliedstaaten, sondern auch den zwischen Mitglied- und Drittstaaten schützt, müssten die nationalen Steuerbegünstigungen grundsätzlich auch diese Zuwendungen einschließen.

GKKB und Drittstaatenfälle

Der Richtlinienentwurf zur Einführung einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage – GKKB (KOM [2011] 121/4) bietet ein interessantes Anschauungsbeispiel für die Konsequenz einer solchen Ausdehnung des Spendenabzugs auf Drittstaaten. Art. 12 Satz 2 des GKKB-RL-E erweitert zwar die abzugsfähigen Ausgaben auf Spenden an Empfänger außerhalb der EU, begrenzt den Spendenabzug aber zugleich generell statt – wie derzeit in Deutschland geltend – auf 20 % nur noch auf ein deutlich niedrigeres Niveau von maximal 0,5 % der Einkünfte pro Steuerjahr (Art. 12 Satz 3 GKKB-RL-E)!

Konsens über internationale Gemeinnützigkeit?

Auch wenn die Steuersurrogattheorie (s. oben III, 1) in einer globalisierten Welt, in der große Stiftungen weltweit vernetzt sind und ihre Hilfsmittel in Entwicklungsländern in Afrika, Asien und Südamerika einsetzen, an ihre Grenzen stößt, bleibt es dennoch fraglich, ob der Gemeinnützigkeitsgedanke und die damit verbundene finanzielle Entlastung der Staaten auch auf globaler Ebene trägt. Auf europäischer Ebene mag ein untereinander herrschender Gemeinnützigkeitssinn noch beobachtet werden können. Schon hier ist es jedoch äußerst mühsam, eine grenzüberschreitende Gemeinnützigkeit zu konsentieren. Eine solidarische „Weltgemeinschaft“, in der der Spendenabzug mit allen verbundenen Formalitäten gewährleistet sein könnte, erscheint jedenfalls derzeit noch als eine Utopie. Der Steuersurrogattheorie entspricht die Erfahrung, dass der Wille eines Staates, eine Steuerentlastung für Zuwendungen an eine ausländische gemein-

nützige Stiftung zu gewähren, umso kleiner ist, je größer die Distanz zwischen der Gesellschaft des Heimatstaates und der ausländischen Einrichtung und ihrem Zweck ist.

Wie bereits oben unter III, 1 erläutert, trägt grundsätzlich der Steuerpflichtige die Beweislast für die Abzugsfähigkeit der Spenden an eine gemeinnützige Einrichtung. Auch die Amtshilferichtlinie 77/799/EWG und die an ihre Stelle tretende Zusammenarbeitsrichtlinie 2011/16/EU ändern an dieser Beweislastverteilung nichts (s. EuGH C-318/07, Tz. 57 f.). Diese Richtlinien verlangen nicht, dass der Ansässigkeitsstaat des Spenders jedes Mal, wenn die vom Steuerpflichtigen bereitgestellten Informationen nicht ausreichend sind, auf die Maßnahmen der gegenseitigen Amtshilfe zurückgreifen muss (s. EuGH C-318/07, Tz. 64). Für Finanzbehörden ist es äußerst schwierig, die Tätigkeiten einer ausländischen Einrichtung insbesondere in Drittstaaten zu kontrollieren (auch klar gesehen von Koele, *International Taxation of Philanthropy*, Amsterdam 2007 S. 341).

Andererseits ist aber auch hier das die Kapitalverkehrsfreiheit schützende Verhältnismäßigkeitsprinzip in seiner Anwendung durch die Sphärentheorie zu beachten (s. oben III, 1). Da der Steuerpflichtige freiwillig an eine ausländische Einrichtung spendet und im Zusammenhang damit einen steuerlichen Abzug zu seinen Gunsten begehrt, muss er auch die finale Beweislast tragen. Mit diesem Ergebnis kann die Beweislast als ein weiteres Instrument angesehen werden, dass der Bekämpfung des Missbrauchs von Wohltätigkeitsorganisationen für illegale Zwecke dient (z. B. Geldwäsche und Terroris- musfinanzierung). Sie zwingt den Steuerpflichtigen, bei der Auswahl von unbekanntem und intransparent handelnden gemeinnützigen Organisationen vorsichtig zu sein. Zugleich muss sich die begünstigte Einrichtung darauf einstellen, dem Zuwendenden die entsprechenden Informationen und Nachweise ihrer Tätigkeiten sowie über die Verwendung der gespendeten Mittel bereitzustellen. Durch das Ausbalancieren des individuellen und öffentlichen Interesses auf Basis der Sphärentheorie beinhalten Art. 12, 14, 16 des GKKB-RL-E die folgenden Beweisschritte:

1. Betriebsausgaben einer Gesellschaft sind unbeschränkt abziehbar (Art. 12 Satz 1 GKKB-RL-E): Den Charakter eines Sponsorings (z. B. als weltweite Kampagne zur Imageverbesserung) muss das Unternehmen darlegen und nachweisen (die Beweislast liegt beim Unternehmen).
2. Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen sind nur beschränkt abzugsfähig (Art. 12 Satz 2 GKKB-RL-E): Das Unternehmen muss Beweise über die Eigenschaft der Empfängerin als steuerbegünstigte Einrichtung i. S. des Art. 16 Buchst. a–e GKKB-RL-E erbringen, indem es der Finanzbehörde die Satzung der gemeinnützigen Einrichtung, ein Zertifikat über ihre Rechtspersönlichkeit und über ihren vom Sitzstaat der Niederlassung verliehenen Gemeinnützigkeitsstatus sowie einen Tätigkeitsbericht inklusive eines Geschäftsberichts über die Verwendung der Spendengelder bereitstellt.
3. Hat der Drittstaat, in dem die gemeinnützige Einrichtung ansässig ist, kein Informationsaustauschabkommen und keine Auskunftsklausel nach dem Vorbild des Art. 26 OECD-MA mit dem EU-Mitgliedstaat abgeschlossen, muss die innerhalb der EU zuständige Finanzbehörde den Abzug ohne weitere Überprüfung verweigern. Hat der Drittstaat ein Informationsaustauschabkommen (oder im Rahmen eines DBA eine Informationsaustauschklausel) abgeschlossen, wendet aber die zuständige Behörde des Drittstaates dieses nicht an, muss die Abzugsfähigkeit ebenfalls abgelehnt werden. Die innerhalb der EU zuständige Finanzbehörde hat die Nichtanwendung des Abkommens durch die Drittstaaten-Finanzbehörde nachzuweisen und trägt insoweit die Beweislast.
4. Die innerhalb der EU zuständige Finanzbehörde hat die Dokumente und Angaben des Unternehmens zu kontrollieren. Bleiben im Anschluss daran Zweifel hinsichtlich der

Beweislast bleibt bei Steuerpflichtigen

Beweisschritte im Entwurf der GKKB-Richtlinie

Erfüllung der Voraussetzungen gem. Art. 16 GKKB-RL-E, muss die Finanzbehörde unter Formulierung konkreter Fragen weitere Informationen vom Unternehmen anfordern.

5. Ist das Unternehmen nicht in der Lage, Informationen außerhalb seiner Sphäre zu beschaffen, und ist es ihm unter zumutbaren Anstrengungen nicht möglich, diese von der gemeinnützigen Drittstaaten-Einrichtung zu erlangen, hat die innerhalb der EU zuständige Finanzbehörde die gewünschten Informationen vom Drittstaat, in dem die Einrichtung ansässig ist, durch Nutzung der Möglichkeiten des bilateralen Informationsaustauschs zu erfragen.
6. Ist die Drittstaaten-Finanzbehörde nicht in der Lage oder unwillig, die angeforderten Informationen in geeigneter Weise zu liefern, bleiben die Angaben ungeprüft. Letztendlich trägt das Unternehmen damit die (finale) Beweislast mit der Konsequenz der Nichtabzugsfähigkeit der Zuwendungen.

IV. Beweislastverteilung und Gewinnanpassung: CFC-Gesetzgebung

Der EuGH hat im Fall Cadbury Schweppes (EuGH, Urteil vom 12. 9. 2006 - Rs. C-196/04 [→ NAAAC-09456]), der sich mit der britischen Regelung für beherrschte ausländische Unternehmen (Controlled Foreign Companies – CFC) befasst hat, weitere Regeln über die Allokation der Beweislast entwickelt. Hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) stellte der EuGH heraus, dass ein Vorteil, der aus der relativ geringen steuerlichen Belastung einer Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat als dem der Muttergesellschaft resultiert, dem letztgenannten Mitgliedstaat nicht das Recht gibt, diesen Vorteil durch eine weniger günstige steuerliche Behandlung der Muttergesellschaft auszugleichen (EuGH C-196/04, Tz. 49). Die Tatsache, dass eine Gesellschaft eine Zweitniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat gründet, kann keine Vermutung der Steuerverkürzung begründen und bietet somit keine Rechtfertigungsgrundlage für eine die Grundfreiheiten beeinträchtigende Maßnahme (ebda., Tz. 50). In Anknüpfung an seine früheren Entscheidungen vom 12. 12. 2002 - Rs. C-324/00, Lankhorst-Hohorst [→ TAAAB-72728], Tz. 37; vom 11. 3. 2004 - Rs. C-9/02, De Lasteyrie du Saillant [→ KAAAB-72877], legt der EuGH aber eine Ausnahme fest, falls diese Maßnahme sich auf rein künstliche Gestaltungen bezieht, die darauf ausgerichtet sind, die Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaates zu umgehen (EuGH C-196/04, Tz. 50. u. a.). Daher können Einschränkungen der Niederlassungsfreiheit, die aus den CFC-Regelungen entstehen, mit der Abwehr künstlicher Gestaltungen gerechtfertigt werden. Die Gründung der beherrschten ausländischen Gesellschaft muss mit einer tatsächlichen Niederlassung einhergehen, die einer wirklichen wirtschaftlichen Tätigkeit im Aufnahmemitgliedstaat nachgeht. Diese Feststellung muss auf objektiven, von dritter Seite nachprüfbaren Indizien beruhen, die sich auf das greifbare Vorhandensein der beherrschten ausländischen Gesellschaft beziehen (s. EuGH C-196/04, Tz. 66 f.: z. B. Geschäftsräume, Personal und Ausrüstungsgegenstände). Der ansässigen Gesellschaft, die hierzu am ehesten in der Lage ist, ist die Gelegenheit zu geben, Beweise für die tatsächliche Ansiedlung und Betätigung der beherrschten ausländischen Gesellschaft vorzulegen (ebda., Tz. 70). Hinsichtlich der von der gebietsansässigen Gesellschaft bereitgestellten Beweise hat die zuständige nationale Behörde die Möglichkeit, diese Beweise durch Nutzung der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG (ab dem 1. 1. 2013: der Kooperationsrichtlinie 2011/16/EU) zu verifizieren. Auf Grundlage dieser Rechtsprechung wird ein dreistufiges Beweismodell in CFC-Rechtsfällen erkennbar:

1. Stufe: Für die Einordnung unter die nationalen CFC-Vorschriften wird die Beweislast von der nationalen Finanzbehörde getragen.

Keine Rechtfertigung bei ausschließlich künstlichen Gestaltungen

2. Stufe: Das gebietsansässige Unternehmen hat Umstände zur Erfüllung des wirtschaftlichen Niederlassungs- und Tätigkeitstests aus seiner gesellschaftlichen Sphäre darzulegen und zu beweisen.

3. Stufe: Hat die Finanzbehörde trotz vollständiger Erfüllung des wirtschaftlichen Niederlassungs- und Tätigkeitstests durch das Unternehmen weiterhin Zweifel, kann sie sich der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG (ab dem 1. 1. 2013: der Kooperationsrichtlinie 2011/16/EU) bedienen, um weitere Informationen bezüglich der beherrschten ausländischen Gesellschaft zu ersuchen. Die Finanzbehörde trägt aber die (finale) Beweislast für die Fakten, um die CFC als „vollständig künstlich“ zu kategorisieren.

V. Beweislastverteilung und Gewinnanpassung gem. Art. 9 OECD-MA

Eine vergleichbare Verteilung der Beweislast kann schließlich für die Gewinnanpassung i. S. des Art. 9 OECD-MA europarechtlich abgeleitet werden. Die Grundsatzentscheidung ist das Urteil des EuGH vom 21. 1. 2010 - Rs. C-311/08, SGI – Société de Gestion Industrielle SA [→ MAAAD-38538]. In diesem Fall akzeptierte der EuGH eine Gewinnanpassung in einem grenzüberschreitenden Sachverhalt gem. Art. 9 OECD-MA, wenn die verbundenen Unternehmen nicht entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz handeln. Zwar kann die Anwendung einer Anpassungsvorschrift bei unterschiedlichen nationalen steuerlichen Regelungen hinsichtlich der Behandlung von inländischen und grenzüberschreitenden Akten die Niederlassungsfreiheit einschränken (Art. 49, 54 AEUV). Trotzdem kann diese unterschiedliche Behandlung mit der Notwendigkeit, die gleichmäßige Verteilung der Besteuerungsbefugnis der EU-Mitgliedstaaten aufrecht zu erhalten und Steuerumgehungen zu vermeiden, gerechtfertigt werden (s. Meussen, European Taxation, 2010 S. 245, 247).

Der EuGH stellt fest, dass die Gefahr besteht, dass es zu einer Beeinträchtigung der gleichmäßigen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten kommen kann, wenn den gebietsansässigen Gesellschaften erlaubt würde, ihre Gewinne auf mit ihnen verflochtene Gesellschaften, die in anderen Mitgliedstaaten niedergelassen sind, zu übertragen (EuGH C-311/08, Tz. 63). Gleichzeitig erinnert der EuGH daran, dass eine die Niederlassungsfreiheit beschränkende nationale Maßnahme gerechtfertigt ist, soweit sie explizit darauf abzielt, rein künstliche Gestaltungen zu bekämpfen (ebda., Tz. 65).

Da es hier jedoch um mehr als den bloßen Missbrauch durch künstliche Gestaltungen, sondern um die generelle Aufteilung der Steuerhoheiten zwischen Mitgliedstaaten geht, balanciert der EuGH die Beweislast proportional zwischen der nationalen Finanzbehörde und dem Konzernunternehmen aus. Zur Begründung eines unangemessenen Vorteils, der den Fremdvergleichsgrundsatz verletzt, verbleibt die Beweislast bei der nationalen Finanzbehörde. Besteht jedoch ein (konkreter) Verdacht, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgeht, was die betreffenden Unternehmen unter Wettbewerbsbedingungen vereinbart hätten, hat der Steuerpflichtige Beweise für wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts zu erbringen (ebda., Tz. 71, 73). Hier lässt sich erneut ein dreistufiges Beweismodell ausmachen:

1. Stufe: Die nationale Finanzbehörde trägt die Beweislast für die Einordnung des Falls unter die nationale „Art. 9 OECD-MA-Regelung“.

2. Stufe: Ist die Finanzbehörde in der Lage, verdächtige Fakten für eine nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Beziehung vorzulegen, hat das Konzernunternehmen darzulegen und nachzuweisen, dass die Geschäftsbeziehung wirtschaftlich gleichwohl einer solchen unter nicht verbundenen Gesellschaften entspricht.

3. Stufe: Hat das Konzernunternehmen im Rahmen des Zumutbaren alle Beweise seiner Sphäre offengelegt und zweifelt die Finanzbehörde gleichwohl die Konformität mit dem Fremdvergleichsgrundsatz an, so kann sie sich der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG (ab

Verteilung der Beweislast
bei Fällen des Art. 9 OECD-
MA

Dreistufiges
Beweismodell

dem 1. 1. 2013: der Kooperationsrichtlinie 2011/16/EU) bedienen, um weitere Informationen bezüglich des ausländischen verbundenen Unternehmens und seiner Beziehung zu dem Steuerpflichtigen einzuholen. Die Finanzbehörde trägt aber die (finale) Beweislast für die Fakten, um den unüblichen Charakter der Geschäftsbeziehung zwischen den verbundenen Mitgliedern des Konzerns zu untermauern.

Im Unterschied dazu fordert Meussen, dass die Beweislast bei strittigen Verrechnungspreisanpassungen der Partei (Konzernunternehmen oder Finanzbehörde) auferlegt werden soll, die über die besten Möglichkeiten zur Überprüfung des entsprechenden Sachverhalts verfügt. Aus dieser Sicht wird dies in Verrechnungspreisanpassungen das Konzernunternehmen sein, das das umfassendste Wissen über die involvierten Gesellschaften, die Konzernstruktur, die Gewinnkalkulation bezüglich konzerninterner Transaktionen, Marktpreise, etc. besitzt (Meussen, *European Taxation* 2010 S. 245, 248).

Jedoch sollte die Sphärentheorie nach Normverantwortlichkeiten differenziert angewendet werden. Ist das Unternehmen verpflichtet, eine Verrechnungspreisdokumentation bereitzustellen, hängt die Beweislast von der Erfüllung dieser Dokumentationspflichten ab (s. Seer *IWB* 10/2012 S. 350, 354 f.). Das europarechtlich anerkannte Verhältnismäßigkeitsprinzip erzwingt eine Verlagerung der Beweislast für Steueranpassungen auf die Seite der Finanzbehörde, wenn der Steuerpflichtige die allgemeinen Verrechnungspreispflichten erfüllt. In diesem Fall hat die Finanzbehörde den Gegenbeweis zu liefern, dass trotz der erfüllten Dokumentationspflichten die angewandte Verrechnungspreismethode zu einem unangemessenen Verrechnungspreis führt. Ist die Finanzbehörde nicht in der Lage, diesen Gegenbeweis zu erbringen, bleibt die Fehlerfreiheit des Verrechnungspreises als unwiderlegt zu vermuten.

Anwendung der
Sphärentheorie nach
Normenverantwortlichkeiten

FAZIT

Das Europarecht bietet keine ausdrücklichen Beweisregeln. Jedoch beeinflussen die Grundfreiheiten des AEUV die Verteilung des Beweisrisikos zwischen den nationalen Finanzbehörden und den Steuerpflichtigen. Der EuGH weist die Beweislast nicht generell den nationalen Finanzbehörden oder den Steuerpflichtigen zu. Insbesondere bedeutet die Existenz der Amtshilferichtlinie 77/799/EWG (ab dem 1. 1. 2013: der Kooperationsrichtlinie 2011/16/EU) nicht, dass die nationale Finanzbehörde außerhalb ihres Hoheitsbereichs vermutete unbekanntene Tatsachen mit den Mitteln des grenzüberschreitenden Informationsaustauschs von Amts wegen aufklären muss und insoweit die Beweislast trägt. Vielmehr wendet der EuGH das Verhältnismäßigkeitsprinzip an, um im Einzelfall eine ausgewogene Beweisrisikoverteilung zwischen beiden Seiten zu bewirken. Als tragendes Beweisrisikoprinzip kristallisiert sich dabei auch im europäischen Kontext das Sphärenprinzip heraus. Im Wege einer fallgruppenspezifischen Ausprägung lassen sich Beweisstufen entwickeln, welche die Rechtsanwendung strukturieren.

AUTOR

Prof. Dr. Roman Seer

ist Inhaber des Bochumer Lehrstuhls für Steuerrecht, Mitglied des Vorstandes der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. (DStJG), Vorsitzender des DWS-Arbeitskreises „Steuerrecht“ und der Berliner Steuergespräche e. V. sowie Direktor des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum. Als deutscher Vertreter betätigt er sich im Academic Committee (AC) der European Association of Tax Law Professors (EATLP). Roman Seer ist Verfasser zahlreicher Monographien und von ca. 200 Aufsätzen zu Themen des nationalen, europäischen und internationalen Steuerrechts.