

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. September 2024

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 vom 6.6.2023 (VWG VP) hinsichtlich konzerninterner Finanzierungsbeziehungen (Kapitel III. J. der VWG VP) aufgrund der Neufassung des § 1 AStG
GZ IV B 3 - S 1341/19/10017 :004
DOK 2024/0682257**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum o. g. Entwurf Stellung zu nehmen, und nehmen diese gern wahr.

Der Entwurf eines BMF-Schreibens zur Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 ist grundsätzlich zu begrüßen. Insbesondere die zeitnahe Veröffentlichung zu den erst kürzlich eingeführten Regelungen dient der Planungssicherheit und Rechtsklarheit. Gleichwohl besteht an einigen Stellen noch weiterer dringender Klarstellungsbedarf, weshalb der Entwurf entsprechend ergänzt werden sollte.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen entnehmen Sie bitte den nachfolgenden Ausführungen.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur
Überarbeitung der Verwaltungsgrundsätze
Verrechnungspreise 2023 vom 6.6.2023 (VWG VP)
hinsichtlich konzerninterner Finanzierungsbeziehungen
(Kapitel III. J. der VWG VP)
aufgrund der Neufassung des § 1 AStG

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

6. September 2024

Vorbemerkung

Mit dem Gesetz zur Stärkung von Wachstumsmöglichkeiten, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (sog. Wachstumsmöglichkeiten-Gesetz) wurden in dem § 1 AStG der Absatz 3d sowie der Absatz 3e AStG eingefügt, die eine Konkretisierung des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatzes für konzerninterne Finanzierungsbeziehungen erreichen sollen. Nach dem § 1 Abs. 3d AStG entspricht es nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn bei grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen die Schuldentragfähigkeit des Darlehensnehmers sowie die wirtschaftliche Notwendigkeit und deren Verwendung für den Unternehmenszweck nicht glaubhaft gemacht werden oder der Zinssatz für die Finanzierungsbeziehung über dem Zinssatz liegt, der dem Gruppenrating zugrunde liegt. Der § 1 Abs. 3e AStG bestimmt, in welchen Fällen eine Finanzierungsbeziehung eine funktions- und risikoarme Dienstleistung darstellt.

Das vorliegende Entwurfsschreiben ist grundsätzlich zu begrüßen, da es verschiedene praxisrelevante Klarstellungen enthält. Dies dient der Rechtssicherheit und Planbarkeit und sollte grundsätzlich in allen Fällen neu eingeführter und komplexer Vorschriften die Regel sein. Wünschenswert wäre darüber hinaus, dass Schreiben mit Bezug auf Vorschriften, die wiederum auf eine internationale Sichtweise abstellen, etwaige Abweichungen von ebendieser deutlich machen. Zu Beginn des vorliegenden Entwurfsschreiben wird darauf verwiesen, dass § 1 Abs. 3d und 3e AStG mit den Grundsätzen des Kapitels X der Anlage 1, mithin den OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022, übereinstimmen. Allerdings steht sowohl der Gesetzestext als auch Teile des Entwurfsschreiben im Widerspruch zu den OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022 (bspw. Ratingansatz). Dies sehen wir kritisch, da hierdurch das Risiko einer Doppelbesteuerung sowie das Konfliktpotential auf internationaler Ebene deutlich erhöht wird. Zudem führt dies gerade nicht zu Rechtssicherheit und -klarheit. Letztlich fehlt eine Grundsatzentscheidung des Gesetzgebers, ob der internationalen Sichtweise in Gänze gefolgt werden soll. Stattdessen findet stets eine Art „Rosinen picken“ statt. So wurde in dem erst kürzlich veröffentlichten Schreiben des BMF zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. Dezember 2023 bspw. bei mehrjährigen und zeitraumbezogenen Vergütungen der Rechtsprechung gefolgt und sich damit ausdrücklich gegen die internationale Sichtweise entschieden. Eine Grundsatzentscheidung, die in allen Bereichen gilt, würde für die Gesetzesanwender die Interpretation erleichtern und Komplexität reduzieren. Sollte der internationalen Sichtweise nur teilweise gefolgt werden, sollten die Abweichungen zumindest eindeutig kenntlich gemacht werden.

Zu Unterkapitel J.2. Finanzierungsbeziehung dem Grunde nach (§ 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 1 AStG)

Zu Tz. 3.124

Zu den wesentlichen Kriterien für die steuerliche Abzugsfähigkeit gehört laut dem vorliegenden Entwurf das glaubhaft erwartete Erbringen bzw. Bedienen können des Kapitaldienstes (insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen) seitens des Schuldners. Der

Kapitaldienst bezeichnet die Ausgaben, die ein Kreditnehmer für ein Darlehen zu tragen hat. Angesichts der Formulierung im Klammereinschub „insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen“ erscheint fraglich, was neben Zins- und Tilgungsleistungen ggf. noch als zum Kapitaldienst gehörend betrachtet werden könnte. Wir regen an dieser Stelle eine ergänzende Klarstellung oder aber die Streichung der Wörter „insbesondere in Form von“ an.

Es soll insbesondere festzustellen sein, ob von Anfang an ausreichende Vermögenswerte oder Zahlungsflüsse zu erwarten seien, um den Darlehensgeber zu befriedigen. Die Einbeziehung der Vermögenswerte des Schuldners in diese Betrachtung ist ausdrücklich zu begrüßen, da die Verwertungsmöglichkeiten dieser Vermögenswerte im Krisenfall auch im Fremdvergleich Berücksichtigung finden würden. Positiv ist ebenfalls, dass die Fremdüblichkeit von Anschlussfinanzierungen ausdrücklich anerkannt wird.

Wenn das Vorliegen der Kriterien im Nachhinein überprüft wird, also etwa im Rahmen einer Außenprüfung über zurückliegende Jahre, sollte die Anforderung immer dann erfüllt sein, wenn der Kapitaldienst vereinbarungsgemäß erbracht worden ist. Wenn die Prüfung dagegen im Veranlagungszeitraum der Kapitalaufnahme stattfindet, sollte u. E. eine erstellte Investitions- oder Prognoserechnung, wie sie ohnehin zur Kalkulation der Investition durchgeführt wird, als ausreichender Nachweis gelten (siehe auch unsere Ausführungen unter Tz. 3.129).

Zu Tz. 3.127

Es wird gefordert, dass die Verwendung des Fremdkapitals im Einklang mit dem Unternehmenszweck stehen muss. Daran darf nach Auffassung der BSStBK kein zu enger Maßstab angelegt werden. Oberster Unternehmenszweck ist stets, das Unternehmen am Markt bestehen zu lassen. Wenn sich keine rentablere Alternative bietet, kann auch die (vorübergehende) Anlage von liquiden Mitteln auf einem Tagesgeldkonto oder die Einlage in einen Cash Pool betriebswirtschaftlich sinnvoll sein und sollte nicht per se steuerlich sanktioniert werden. Die Aussage, dies sei regelmäßig nicht mit dem Kerngeschäft eines Unternehmens vereinbar, halten wir für zu weitgehend. Zu begrüßen ist allerdings, dass die Aufnahme eines Darlehens zum Zweck einer Gewinnausschüttung grundsätzlich nicht dem Unternehmenszweck widersprechen soll.

Zu Tz. 3.128

Die hier enthaltene Ausnahme für Akquisitionsfinanzierungen von den in der vorherigen Textziffern enthaltenen Grundsätzen, wonach bei solchen die Planung mit einem Kapitalpuffer sowie die kurzfristige Anlage in einem unternehmensinternen Cash Pool als fremdüblich betrachtet werden sollen, ist ausdrücklich zu begrüßen. Wünschenswert wäre eine darüberhinausgehende generelle Anerkennung, dass das Halten von Liquiditätsreserven – sowohl als Absicherung gegen unternehmerische Risiken als auch zur Nutzung von sich bietenden Marktchancen – im Fremdvergleich eine übliche Praxis darstellt.

Zu Tz. 3.129

Der Steuerpflichtige muss glaubhaft machen, dass er die in § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 1 AStG genannten Voraussetzungen erfüllt. Er muss dazu u. a. aufzeigen, dass und wie der Kapitaldienst erbracht werden kann, bspw. anhand einer Prognoserechnung, die auch eine Anschlussfinanzierung einschließen kann. Bei der Finanzierung von Investitionen wird stets eine Investitionsrechnung vorliegen, mit der vorab geprüft worden ist, ob die Investition rentabel ist, d. h. ob und wie schnell sie sich refinanziert. Die Vorlage einer solchen Investitionsrechnung muss daher u. E. für die geforderte Glaubhaftmachung der Kapitaldienstfähigkeit ausreichend sein. Wenn sich die in der Investitionsrechnung getroffenen Annahmen zu einem späteren Zeitpunkt als unzutreffend erweisen, darf dies keine Auswirkungen haben. Entscheidend kann immer nur der Kenntnisstand zum Zeitpunkt der Prognoserechnung und Investitionsentscheidung sein. Da das Vorlegen einer Prognoserechnung zudem nur als ein Beispiel für die Glaubhaftmachung genannt wird, sollte zudem auch alternative Möglichkeiten im Entwurf aufgeführt werden, wie etwa der Vergleich der Eigenkapitalquote anhand von Marktwerten.

Zu Tz. 3.130

Wir begrüßen die in dieser Textziffer vorgenommene Klarstellung, dass im Fall einer nicht ausreichenden Glaubhaftmachung die Minderung der Einkünfte nur in Höhe des fremdunüblichen Teils rückgängig zu machen ist.

Zu Unterkapitel J.3. Fremdüblicher Zinssatz (§ 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 2 AStG)

Zu Tzn. 3.132 bis 3.134

Nach der ersten genannten Textziffer ist für die Bemessung des Zinssatzes insbesondere das konkrete Debitorenrisiko des Darlehensnehmers (Bonität) zu berücksichtigen. Hierzu wird auch auf die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD verwiesen, konkret auf Kapitel X, Tz. 10.88-10.108. Dazu im Widerspruch stehen jedoch die Aussagen in den beiden folgenden Textziffern, wo es heißt, dass grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe maßgebend sein soll, es sei denn die Bonität des betreffenden Darlehensnehmers wäre besser. Im Grundsatz soll sich somit der zu bestimmende Zinssatz nach der Kreditwürdigkeit der gesamten Unternehmensgruppe richten.

Dies widerspricht nicht nur der BFH-Rechtsprechung (vgl. etwa BFH vom 18. Mai 2021, I R 4/17), sondern auch der Position der OECD. Üblich ist vielmehr, dass für die Bestimmung des Zinssatzes, wie in Textziffer 3.132 auch ausgeführt, zunächst stets von der Kreditwürdigkeit des das Fremdkapital aufnehmenden Unternehmens ausgegangen wird („Stand-alone“-Rating). Erst in weiteren Schritten wird danach ggf. ein Risikoabschlag vorgenommen, wenn konkrete Nachweise dafür vorliegen, dass ein Konzernrückhalt tatsächlich besteht und die Gesellschaft dadurch eine Kreditwürdigkeit erlangt, die ihr „stand-alone“-Rating übersteigt.

Nach dem vorliegenden Entwurf ist dagegen der umgekehrte Weg zu wählen. Da dies international aber völlig unüblich ist, ist der Fremdvergleichsgrundsatz gerade nicht erfüllt und es besteht die Gefahr, mit dieser Vorgehensweise neue Streitigkeiten heraufzubeschwören. Auch wenn kein Treaty Override vorgenommen wurde, was wir ausdrücklich begrüßen, und daher grundsätzlich die Möglichkeit für Verständigungsverfahren eröffnet ist, wäre es vorzuziehen, gar nicht erst die Notwendigkeit dieser Verfahren hervorzurufen.

Zu Tz. 3.137

Es soll zulässig sein, ein vom Unternehmensgrupperating abgeleitetes Rating für die Bestimmung des Zinssatzes zu verwenden, wenn nachgewiesen wird, dass dieses Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Diese Möglichkeit ist grundsätzlich positiv zu beurteilen. Offen ist aber, wie der erforderliche Nachweis zu führen sein soll. Für die Praxis wären hier genauere Erläuterungen oder Beispiele hilfreich. Außerdem wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass auch ein vom Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating vorliegt, wenn Ergebnis der Analyse ist, dass die Stellung des Darlehensnehmers im Konzern nicht als „sehr strategisch“ oder als Teil des „Kernbereichs“ zu bewerten ist und das Rating danach aus dem Einzelrating abzuleiten ist.

Zu Tz. 3.142

Wie auch bereits in der Tz. 3.135 wird gefordert, dass in das Rating neben quantitativen auch qualitative Faktoren sachgerecht einzubeziehen sind. Hier wären ergänzende Erläuterung hilfreich, um welche qualitativen Faktoren es sich handeln kann und was unter einer sachgerechten Berücksichtigung zu verstehen ist.

Zu Tz. 3.146:

Wir begrüßen grundsätzlich den in § 1 Abs. 3d AStG vorgesehenen Bestandsschutz für Finanzierungsbeziehungen, die vor dem 1. Januar 2024 zivilrechtlich vereinbart wurden und deren tatsächliche Durchführung vor dem 1. Januar 2024 begonnen hat. Die Regelung greift jedoch u. E. zu kurz. Laufende Vertragsbeziehungen über einen längeren Zeitraum hinweg sollten im Regelfall zu den bei ihrem Abschluss geltenden Bedingungen unverändert fortgeführt werden dürfen. Nur wenn es zu Änderungen oder Neuvereinbarungen kommt, kann und muss dann die zu diesem Zeitpunkt geltende rechtliche Regelung Anwendung finden. Ein Bestandsschutz sollte also alle Altverträge umfassen.

Wir regen daher eine Ausweitung des Bestandsschutzes an, die auch gesetzlich normiert werden sollte. Denn es ist fraglich, ob der Bestandsschutz, der lediglich in einem BMF-Schreiben formuliert wird, auch rechtlich bindend ist.