

Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise vom 06.06.2023

Grundlage für die Diskussion im Westfälischen Steuerkreis e.V.
am 05.03.2024 in Münster

Diskutanten:

Prof. Dr. Till Zech, Ostfalia Hochschule, Of Council HLB Schumacher

RD Dipl.-Finw. Dieter Grümmer, FA für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Bonn

Themen Verrechnungspreise

Westfälischer Steuerkreis

BMF-Scheiben vom 06.06.2023

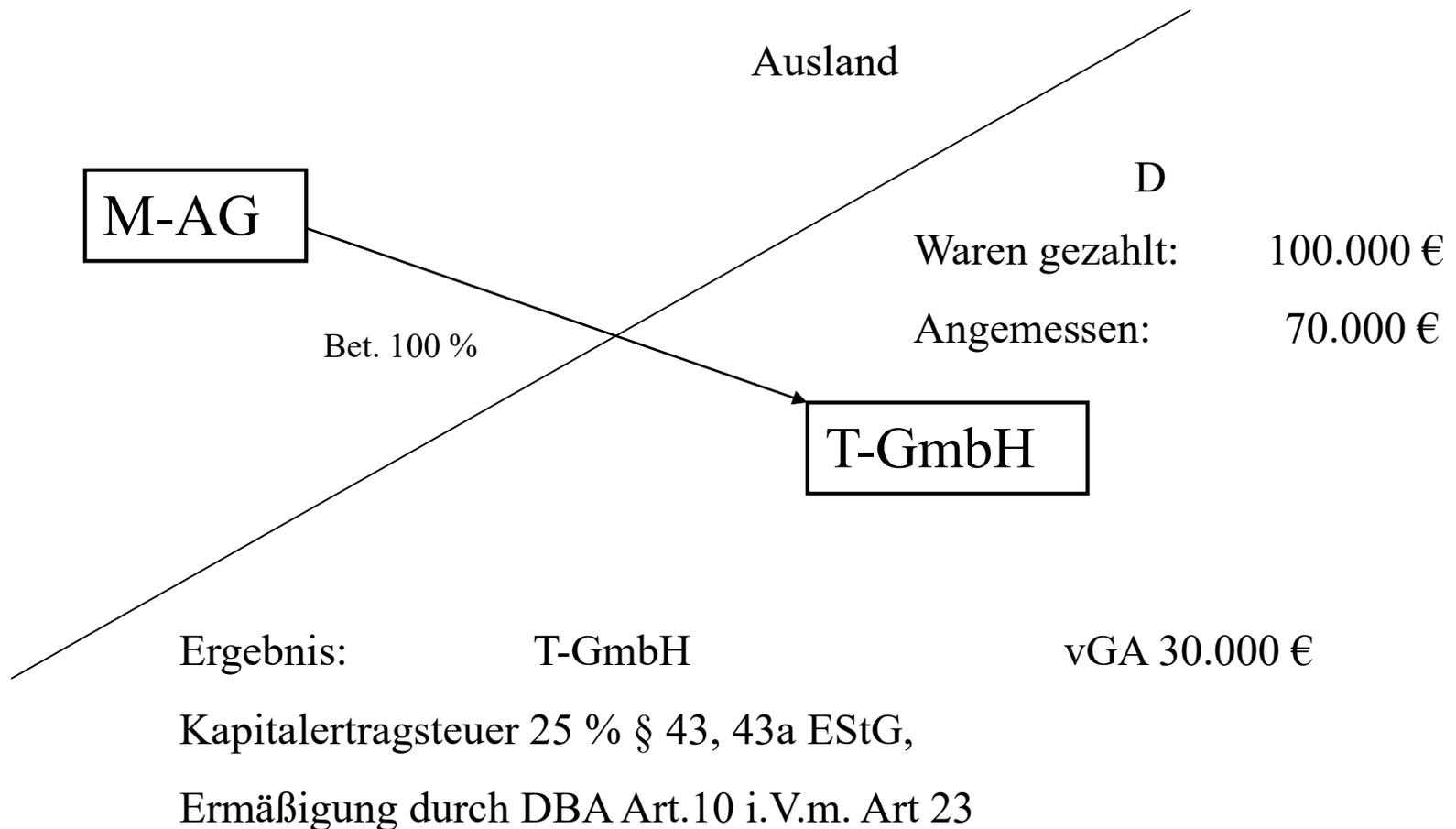
- I. Verhältnis der Korrekturvorschriften
- II. Vorteilsausgleich
- III. Finanzierungen
 - I. BFH-Urteile vom 18.05.2021 und ihre Umsetzung im BMF-Schreiben vom 06.06.2023
 - II. OECD Auffassung zu Finanzierung und ihre Umsetzung i, BMF-Schreiben vom 06.06.2023
- IV. Verlustgesellschaften
- V. Erfahrung mit Verständigungsverfahren und APA
 - I. Aktuelle BFH-Rechtsprechung
 - I. BFH-Urteil 09.08.2023 I R 54/19

Grundlagen Verrechnungspreise

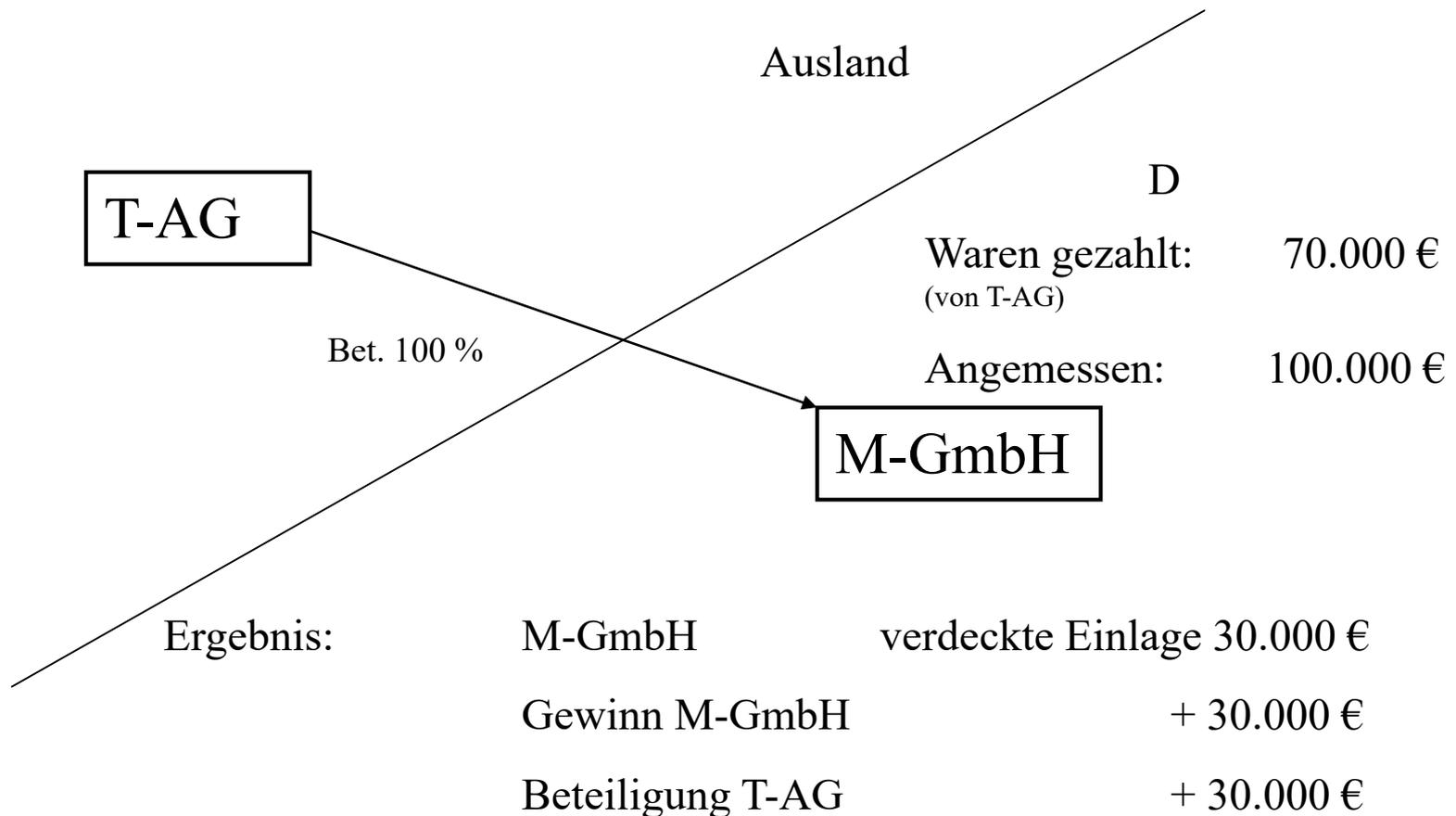
Technik der Gewinn/einkünftekorrektur

- verdeckte Gewinnausschüttung
- verdeckte Einlage
- Privatentnahme
- § 1 AStG

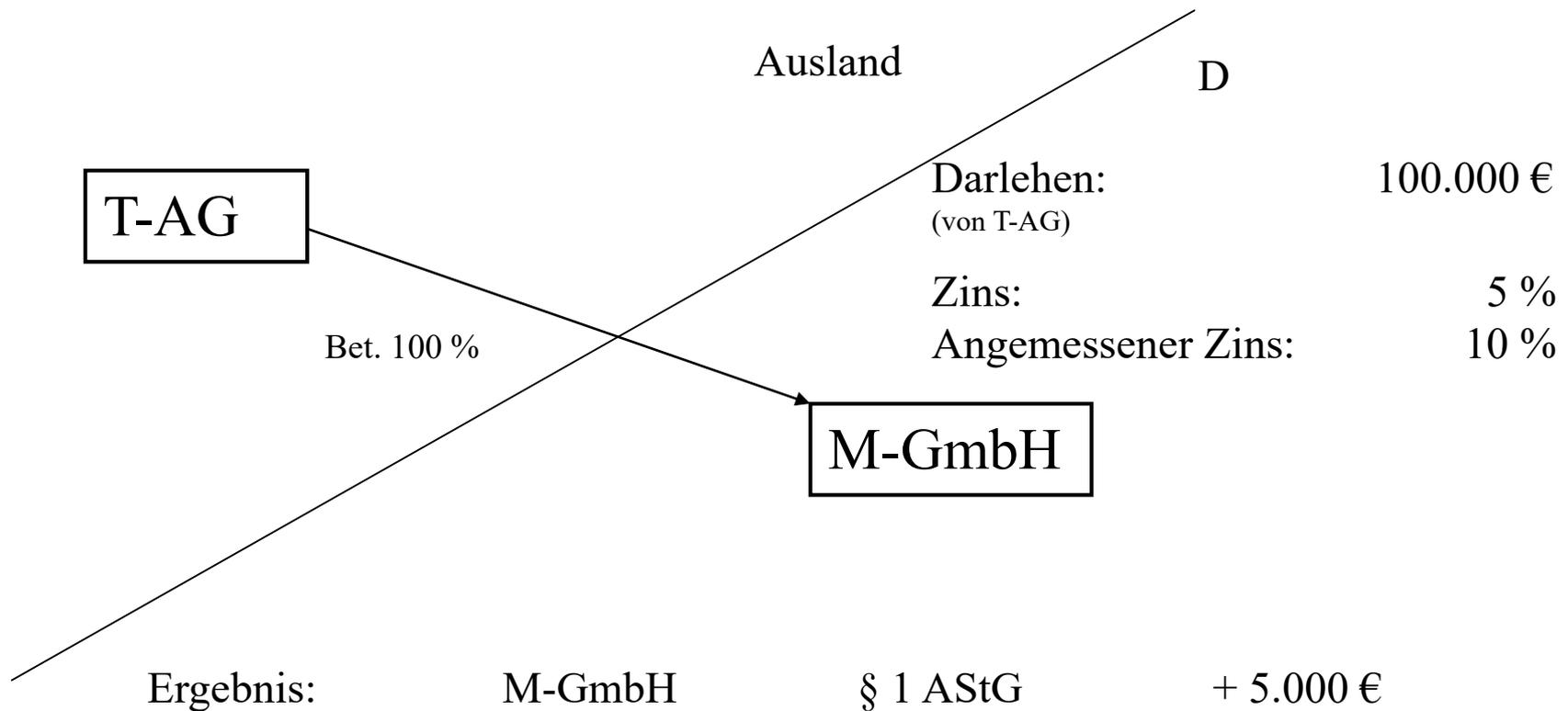
Verrechnungspreis I



Verrechnungspreis II



Verrechnungspreis III



Tatbestand § 1 AStG

Geschäftsbeziehungen zum Ausland
nahestehende Person (Definition : § 1 II AStG)
Minderung der Einkünfte
durch Bedingungen, die fremde Dritte nicht
vereinbart hätten

Rechtsfolge § 1 AStG

Korrektur auf Einkünfte, wie unter fremden
Dritten vereinbart

nur Einkünftekorrektur, keine Ford. oder Verb.

Andere Gewinnkorrekturen (vGA, vE, PE) haben
grds. Vorrang vor § 1 AStG „unbeschadet anderer
Vorschriften“

Ausgleich § 1 AStG

- **Korrektur nach Tz. 4.3b des BMF-Schreibens vom 06.06.2023**

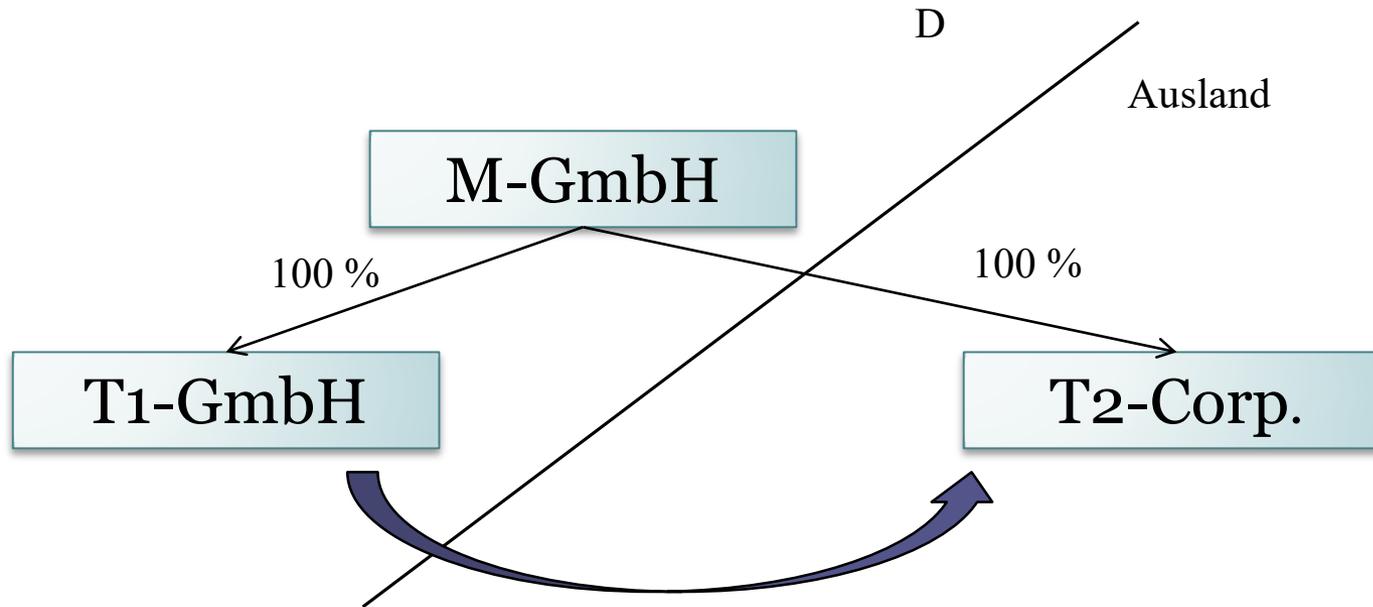
Beispiel:

Die inländische M-GmbH erbringt in 01 an ihre ausländische Tochtergesellschaft T-S.A. unentgeltlich Dienstleistungen im Wert von 100.000 €. (Ergebnis der Betriebsprüfung in 04)

Der Gewinn der M-GmbH wird für das Jahr 01 nach § 1 AStG um 100.000 € korrigiert und gleichzeitig wird in einer Nebenrechnung ein Ausgleichsposten festgehalten. Steuerbescheid 01.05.04. Bei Ausgleich durch T- S.A. bis 30.04.05 Verrechnung mit Ausgleichsposten.

verdeckte Gewinnausschüttung und § 1 AStG im Konzern

Fall 1: Grundfall



Darlehen 10.000.000 €

Zins 0 %, angemessen 5 %

Tatbestand § 1 AStG

- Geschäftsbeziehungen zum Ausland
- nahestehende Person (Definition : § 1 II AStG)
- Minderung der Einkünfte
- durch Bedingungen, die fremde Dritte nicht vereinbart hätten

Rechtsfolge § 1 AStG

Korrektur auf Einkünfte, wie unter fremden
Dritten vereinbart

nur Einkünftekorrektur, keine Ford. oder Verb.

Unbeschadet anderer Vorschriften

(hieß grundsätzlich andere

Gewinnkorrekturen (vGA, vE, PE) haben

Vorrang vor § 1 AStG (BFH, BStBl.II 1989, 510)

Auswirkungen Grundfall

T1- GmbH:

- grds. vGA an M-GmbH,
 - außerbilanziell + 500.000 € (§ 8 Abs.3 Satz 2 KStG)
 - alternativ § 1 AStG tatbestandlich verwirklicht, aber subsidiär zu vGA

M- GmbH:

- sonstiger Bezug (§ 20 I 1 EStG),
 - § 8b Abs.1 und § 8b Abs.5 KStG; 500.000 € stfrei, 25.000 € n.abz. BA)
 - Vorteilsverbrauch BFH vom 26.10.1987, (BStBl II, 348),
 - Aufwand 500.000 €
 - § 1 AStG auf Ebene M-GmbH, (+ 500.000 € außerbilanziell)
 - Geschäftsbeziehung vom T1 GmbH schlägt durch auf Vorteilsverbrauch
 - FG Sachsen 26.01.2016, Revision BFH I R 14/16

Auswirkungen Grundfall

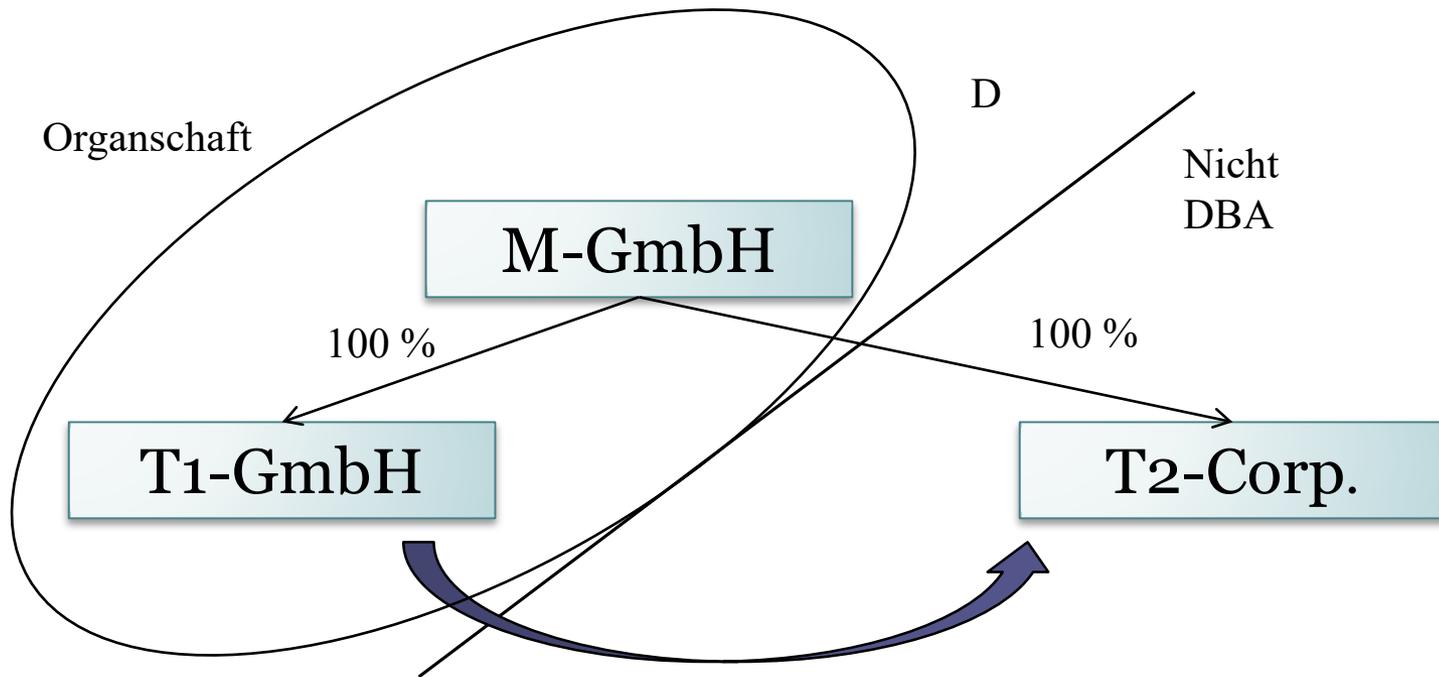
Änderung der Rechtsprechung BFH vom 27.11.2019 I R 14/16
(BFH/NV 2020, S. 1307)

T1- GmbH:

- Kein Vorrang der vGA vor § 1 AStG
 - Aufgabe der Rechtsprechung (BFH, BStBl. II 1989, 510)
 - Sinn und Zweck der Vorschrift des § 1 AStG ist die Sicherstellung des zutreffenden Inlandsgewinns
 - Dies wird nur erreicht über die Anwendung von § 1 AStG auf der Ebene der T 1 GmbH
 - So auch BMF-Schreiben vom 06.06.2023 Rz. 1.3 VWG 2023
- Problem des Vorteilsverbrauchs mit der Folge der Neutralisierung der Gewinnkorrektur bei T1 GmbH auf der Ebene der M-GmbH besteht nicht mehr

verdeckte Gewinnausschüttung und § 1 AStG im Konzern

Fall 2: Organschaft



Darlehen 10.000.000 €

Zins 0 %, angemessen 5 %

Auswirkungen Fall 2

T1- GmbH:

- Zurechnung Einkommen der Organgesellschaft an Organträger (§§ 14 Abs.1 KStG und § 17 Abs.1 KStG)
- **grds. vGA an M-GmbH,**
 - **außerbilanziell + 500.000 € (§ 8 Abs.3 Satz 2 KStG)**
 - **alternativ § 1 AStG tatbestandlich verwirklicht, aber subsidiär zu vGA**
- Neue Lösung wie Grundfall: Korrektur bei Organgesellschaft nach § 1 AStG und nicht nach vGA Grundsätzen (BFH vom 27.11.2019, I R 14/16) entschiedener Fall

§ 1 Abs.3 AStG (ab 01.01.22)

Verrechnungspreisbestimmung

- maßgeblich tatsächliche Verhältnisse des Geschäftsvorfalles
- Funktions- und Risikoanalyse
- Vergleichbarkeitsanalyse
- Maßgeblich für den Vergleich ist die am besten geeignete Methode (Best-Method-Rule)
- Ggfs. sachgerechte Anpassungen
 - Interquartilsbetrachtung (§ 1 Abs.3a AStG)
- Wenn keine Vergleichswerte ermittelt werden können, hypothetischer Fremdvergleich anhand anerkannter Bewertungsmethoden

Vorteilsausgleich

Praxisfall I

Die in Köln ansässige T-GmbH erbringt an Ihre im Ausland ansässige Muttergesellschaft M-AG eine Dienstleistung unentgeltlich. Die Dienstleistung hat im Inland einen Aufwand von 50.000 € verursacht. Im Rahmen der Schlussbesprechung der Betriebsprüfung erklärt die Geschäftsführung der T-GmbH, dass sie die Dienstleistung unentgeltlich erbracht habe, weil sie von ihrer Muttergesellschaft Produktions Know-How in vergleichbarem Umfang und Wert erhalten habe.

Frage: vGA oder nicht ?

Vorteilsausgleich

Voraussetzungen nach Finanzverwaltung
(Tz. 3.25-3.27 VWG 2023)

Vorteilsausgleich setzt voraus, dass

- die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang stehen, der den Schluss zulässt, dass die Geschäfte auch unter Fremdbedingungen so abgeschlossen worden wären,
- die Vor- und Nachteile der einzelnen Geschäfte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters quantifizierbar sind,
- die Vorteilsverrechnung (im Vorhinein) vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte

Vorteilsausgleich

Fazit:

- Rechtlicher Vorteilsausgleich wird von Finanzverwaltung nur sehr begrenzt akzeptiert
- Keine praktische Relevanz
- Diskussion in jeder Betriebsprüfung hat eher Billigkeitscharakter in der Wertfindung

Zinshöhe bei konzerninternen Darlehen

Zinshöhe Darlehen allgemein Grundsatz

➤ 2 Schulen

➤ Preisvergleich vs. Hypothetischer Fremdvergleich

➤ 1. Ansatz

- Ableitung des Zinssatzes für gruppeninterne Darlehen aus Datenbankstudien bzw. aus Rating des Gesamtkonzerns/Gruppe aus der Außenfinanzierung
- Anpassung dieses Zinssatzes an die individuelle Sicherheitensituation des Darlehensempfängers (Down/up notching)
- Insbesondere Zuschlag, falls keine expliziten Sicherheiten seitens des Darlehensempfängers gestellt werden
- In der Steuerberatungspraxis vorherrschend

Zinshöhe bei konzerninternen Darlehen

Zinshöhe Darlehen allgemein Grundsatz

- **2 Schulen bis zum BMF-Schreiben v. 14.07.2021**
 - **Preisvergleich vs. Hypothetischer Fremdvergleich**
- **2. Ansatz Finanzverwaltung vor dem 21.05.2021**
 - Im Zweifel : Zinsmargenteilung BFH BStBl. II 1990, 649
 - Gesellschafter ist nicht mit Bank vergleichbar
 - Schätzung innerhalb des Rahmens Sollzins – Habenzins m.E. kein Fall der Bandbreitenbetrachtung
- **durchgeleiteter Kredit**
 - gezahlte Sollzinsen zzgl. eventuell Verwaltungskosten + Haftungsvergütung
- **Sonderproblem ungesicherte gruppeninterne Darlehen**

Zinshöhe bei konzerninternen Darlehen

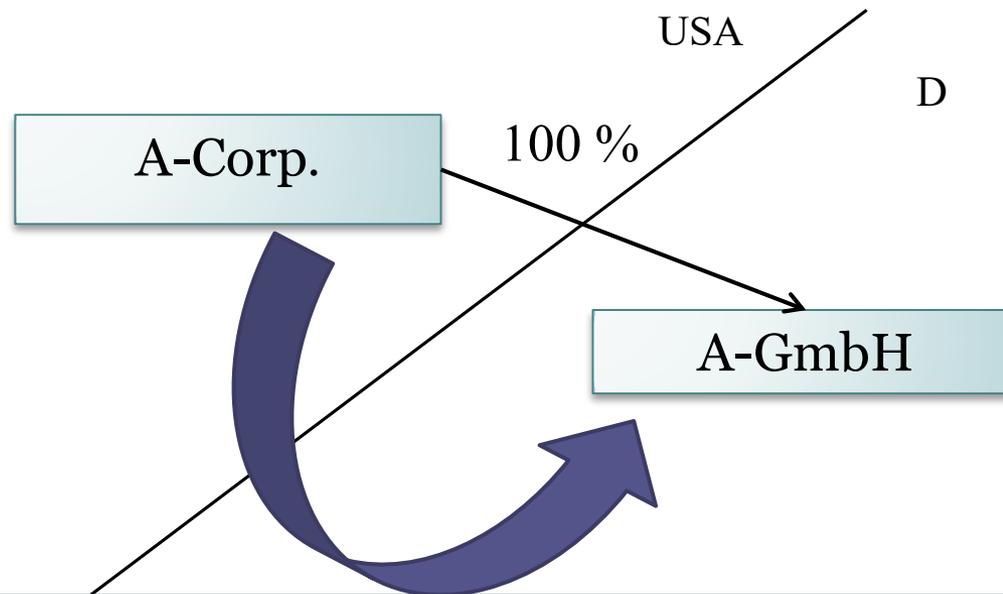
Zinshöhe

- Darlehen ohne Sicherheit und ohne Zinserhöhung wegen Rückhalt im Konzern (Regelfall)

Folge:

- Rückhalt dient als ausreichende Sicherheit (BFH 21.12.1994 und 29.10.1997)
 - „Zwischen Kapitalgesellschaften, die demselben Konzern angehören, ist die Besicherung von Darlehensforderungen unüblich. Gerade deshalb kann als angemessener Zins nur derjenige angesetzt werden, der für besicherte Darlehen gilt.“ (BFH 21.12.1994)
- Keine Berücksichtigung bei Zinshöhe (Tz.: 10; BMF-Schreiben vom 29.03.2011)
- Widerspruch zu BMF-Schreiben vom 23.02.1983 Tz.: 4.2.1

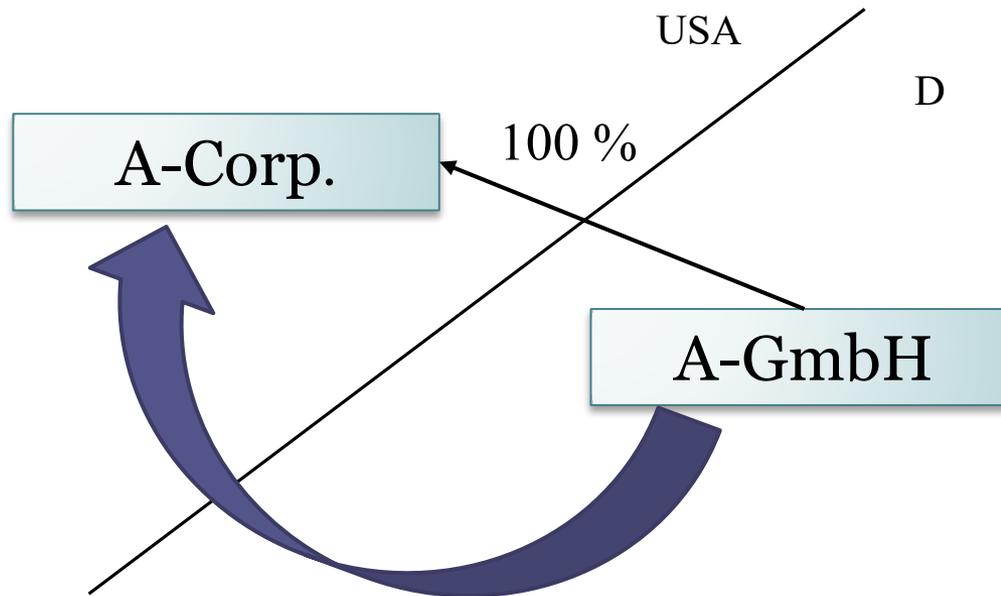
Zinshöhe bei konzerninternen Darlehen



Darlehen 1 Mio. € gewährt ohne Sicherheiten unter Konzernrückhalt
 Sollzins mit Sicherheit: 6 %
 Habenzins : 1 %
 Vereinbarung : 8 %

Fremdüblich: 3,5 %

Zinshöhe bei konzerninternen Darlehen



Darlehen 1 Mio. € gewährt ohne Sicherheiten unter Konzernrückhalt zinslos

Sollzins mit Sicherheit: 6 %

Habenzins : 1 %

Sollzins ohne Sicherheit: 8 %

Korrektur § 1 AStG: 3,5 %

Finanzierung im Konzern

Fremdvergleich bei Finanztransaktionen aus Sicht der Finanzverwaltung

- Problem in der Praxis
 - „Unreflektierte“ Anwendung des Fremdvergleichs
 - Prüfung der Finanztransaktion dem Grunde nach
 - Konzerninterne Darlehen häufig dem Grunde nach nicht vergleichbar mit externen Finanztransaktionen
 - Unverbundene Unternehmen können finanzielle Bedingungen nicht gestalten, verbundene schon (Ausschüttungspolitik, Eigenkapitalquote etc.)
 - Finanzierungsfragen Kernfrage der allgemeinen Konzernpolitik

Finanzierung im Konzern

Fremdvergleich bei Finanztransaktionen

➤ Problem in der Praxis

- Finanzierung Teil eines „unternehmerischen Gesamtplans“
- Volle Informationstransparenz zum Gesellschafter
- Bloßes Wegdenken der „Nahestehensbeziehung“ bei Beurteilung der Darlehensbeziehung wird dem Fremdvergleich nicht gerecht

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 4/17 (veröffentlicht 21.10.2021)

Fall:

Deutsche Tochtergesellschaft eines Konzerns nimmt bei der Finanzierungsgesellschaft des Konzerns in den Niederlanden fortlaufend Darlehen auf. Laufzeit 4 bis 7 Jahre. Vereinbarte Zinssätze 4,375 % - 6,45 %. Die Darlehen waren ungesichert. Die Tochtergesellschaft nimmt im fraglichen Zeitraum ebenfalls Darlehen bei inländischen Banken auf Zinsen 2,9 % - 4,1 % gesichert durch Bürgschaften der Muttergesellschaft. Nachweis der Fremdüblichkeit durch Datenbankstudien aufgrund eines Ratings von Standard & Poor's auf Stand alone Basis der deutschen Tochtergesellschaft

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 4/17 (veröffentlicht 21.10.2021)

Lösung Finanzverwaltung:

- Gezahlte Zinsen stellen zum Teil vGA dar
- Ermittlung des angemessenen Preises durch, **Kostenaufschlagsmethode** (nicht durch Preisvergleich) da Finanzierungsgesellschaft weder nach Kapitalausstattung noch Personal- und Sachausstattung in der Lage war das Darlehen eigenverantwortlich auszureichen, letztlich Dienstleistung
- Von der FinVerw. geschätzte Zinshöhe ergibt sich nicht aus Sachverhalt

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 4/17 (veröffentlicht 21.10.2021)

Lösung BFH:

- Zurückverweisung an FG Münster zur Ermittlung des Sachverhalts
 - Zinshöhe ist letztlich durch FG zu schätzen
 - bei einer Bandbreite ist der günstigste Wert für den Steuerpflichtigen zu Grunde zu legen
 - BFH hat lediglich Schlüssigkeit und Verstoß gegen Rechtsfragen zu prüfen
 - FG hat nicht ausreichend dargelegt, warum Preisvergleich nicht greift
 - Bloße Behauptung Gesellschafterdarlehen seien nicht mit Fremddarlehen einer Bank vergleichbar, reicht nicht aus

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 4/17 (veröffentlicht 21.10.2021)

Lösung BFH:

- Richtige Methode grundsätzlich vom FG zu bestimmen
- grundsätzlich Preisvergleich die beste Methode, ansonsten dezidiertes Nachweis der Unmöglichkeit
- Kostenaufschlagsmethode grds. nicht die richtige Methode
 - Begründung FG:
 - Konzernfinanzierungsgesellschaft ist nicht vergleichbar mit Bank
 - Ratingtool ist nicht anwendbar
 - Stand alone Rating ist falsch
- Ansatz des FG ist rechtsfehlerhaft

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 4/17 (veröffentlicht 21.10.2021)

Lösung BFH:

- Preisvergleichsmethode ist grundsätzlich Regelmethode
 - Geld ist bestens vergleichbar !!
 - Fremddarlehen einer Bank sind grundsätzlich auch vergleichbar
ggf. Anpassungsrechnung nötig
 - Finanzierungsgesellschaft ist grundsätzlich nicht anders zu betrachten als externe Bank
 - Preisvergleich scheitert auch nicht an der Konzernverbundenheit
 - Rating nicht grundsätzlich abzulehnen, Zur Not von Experten erklären lassen
 - Kostenaufschlagsmethode falsch angewendet

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 4/17 (veröffentlicht 21.10.2021)

- Hinweise des BFH für zweiten Rechtszug
 - Gedanke des BMF, dass Finanzierungsgesellschaft nur Dienstleister ist, ist falsch
 - Darlehensvertrag ist Darlehensvertrag
 - Ob Finanzierungsgesellschaft das Darlehensrisiko tragen kann ist unerheblich
 - Rating grds. immer stand alone
 - Verhinderung von unerwünschten Steuersparmodellen ist nicht Tatbestandsmerkmal einer vGA
 - Konzernrückhalt grundsätzlich nicht zu berücksichtigen
 - Ausnahme: Darlehensnehmerin ist von strategischer Bedeutung für den Gesamtkonzern
- Fall ist durch Einigung vor dem FG erledigt

BFH-Urteil vom 18.05.2021 I R 62/17
(veröffentlicht 28.10.2021)

Weiterer Fall zur Konzernfinanzierung:

Sachverhalt ergibt sich aus den folgenden Folien:

Sachverhalt FG Köln vom 29.06.2017

NL

A-UA

Darlehen:
13.750.000 €
Zinssatz: 8 %

D

Darlehen Bank:
18.000.000 €
Zinssatz: 4,78 %

A-Holding

Darlehen:
13.750.000 €
Zinssatz: 8 %

A-GmbH

100 %

A-Verwaltungs-GmbH

100 %

AF GmbH

100 %

A Service GmbH

Kaufpreisstundung 2 Millionen
Zinssatz: 10 %

Sachverhalt

Nachweis Fremdüblichkeit der Darlehenszinsen

- Preisvergleichsmethode
 - 1. Fremdvergleich: Bank 4,78 %
 - 2. Fremdvergleich: Altgesellschafter 10 %
- Verprobung:
 - Datenbankstudie zu Anleihen (ungesichert)
 - Rating Stand Alone
 - Range: 6 – 9 %

FG Köln vom 29.06.2017 Rev. BFH I R 62/17

- Altverkäuferdarlehen ist unbeachtlich
- Darlehen des Gesellschafters ist durch § 39 Abs.1 Nr. 5 InsO gesetzlich nachrangig, daher hat die vertragliche Nachrangigkeit keinen Einfluss auf die Höhe des Zinssatzes
- „Rückhalt im Konzern“ hat keine Auswirkung auf den Zinssatz
- 4,78 % ist der fremdvergleichsübliche Zinssatz
- **Zusätzlich lt. FinVerw.:**
- *Rückhalt dient als ausreichende Sicherheit (BFH 21.12.1994 und 29.10.1997)*
 - *„Zwischen Kapitalgesellschaften, die demselben Konzern angehören, ist die Besicherung von Darlehensforderungen unüblich. Gerade deshalb kann als angemessener Zins nur derjenige angesetzt werden, der für besicherte Darlehen gilt.“ (BFH 21.12.1994)*
- *Hätte fremder Dritter ein Darlehen in eine völlig ungesicherte Position, ohne Zinszahlung gegeben?*
- *Bank behandelt Gesellschafterdarlehen für Kalkulationszwecke als EK*

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 62/17 (veröffentlicht 28.10.2021)

Entscheidungsgründe:

- Tenor ebenfalls Zurückverweisung an FG Köln
- Gründe:
 - Fremdvergleich verlangt nur das Wegdenken der Nahestehendsbeziehung
 - Fortbestehen **aller** übrigen Vertragsbeziehungen wird unterstellt (BFH vom 29.10.1997, I R 24/95, BStBl. 1998, 573)
 - Widerspricht den allgemeinen Erfahrungssätzen, dass ungesicherte, nachrangige Darlehen zum gleichen Preis begeben werden, wie gesicherte
 - § 39 Abs.1 Nr.5 InsO (gesetzliche Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen) ist unbeachtlich, da Nahestehensbeziehung hinwegzudenken ist

BFH-Urteil vom 18.05.2021 | R 62/17

- Abstellen allein auf das zum Zeitpunkt der Darlehensbeziehung zu Grunde zu legende Vermögen der Gesellschaft ist unzulässig, Fremde Dritte würden weitere prognostische Entwicklung in Darlehenszins einpreisen
- Preisvergleich die mutmaßlich richtige Methode
 - Nachrangigkeit und Unbesichertheit sind beim Preisvergleich mit Konsortialdarlehen zu berücksichtigen
- Markt für unbesicherte Darlehen wäre der zutreffende Preisvergleichsmarkt
- Fall durch Einigung im zweiten Rechtszug erledigt
- BFH-Urteile werden im BStBl. veröffentlicht

Folge für die Praxis:

- **Prüfung von Darlehensbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen zukünftig eher auf extreme Spezialfälle begrenzt**
- **Regelungen im BMF-Schreiben vom 06.06.2023 werden in der Folge dargestellt**

Grundsätze zu konzerninternen Darlehen im BMF-Schreiben vom 06.06.2023

(Verwaltungsgrundsätze

Verrechnungspreise)

- Maßgeblich sind die Tz: 3.121 -3.130
 - Cash Pool Rz. 3.131-3.133 keine Darstellung
- Grundsätzlicher Verweis auf Kapitel X der OECD Guidelines Verrechnungspreise
- Nationale Regelungen
 - Grundsätzlich Ausgangspunkt jeder Prüfung einer Finanzierungsbeziehung ist – wie bei allen Geschäftsvorfällen – eine eingehende F & R Analyse
- Grundsätzlich ist zu prüfen, ob es sich um EK oder FK handelt (Rz.3.123 Verwaltungsgrundsätze)
- Nationales Recht:
 - Eine betrieblich begründete Verbindlichkeit muss in der Handelsbilanz und Steuerbilanz ausgewiesen werden, solange nicht der Gläubiger dem Schuldner aus betrieblicher Veranlassung die Schuld gemäß § 397 BGB erlässt oder sich ergibt, dass die Verbindlichkeit aus sonstigen Gründen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt zu werden braucht (BFH-Urteil vom 30.3.1993 IV R 57/91, BFHE 170, 449, BStBl II 1993, 502)

Grundsätze zu konzerninternen Darlehen im BMF-Schreiben vom 06.06.2023

(Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise)

Rz. 3.121 ff.

▫ **Wird das Darlehen auch wirtschaftlich benötigt (Rz. 3.124)**

- Damit ein Darlehensverhältnis und die damit auch die diesbezüglichen Zinszahlungen als fremdüblich anerkannt werden können, muss die Finanzierung auch wirtschaftlich benötigt werden.
- Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer wird kein Fremdkapital am Markt aufnehmen, wenn damit nicht wenigstens eine begründete Aussicht auf eine Rendite besteht, die die Finanzierungskosten deckt.
- Sollte EK angenommen werden (auch teilweise), wäre die Rechtsfolge lediglich bei der Festsetzung des angemessenen Zinses zu ziehen (vGA oder § 1 AStG) nicht bilanziell (BFH Rechtsprechung erst einmal außer Acht gelassen)

Grundsätze zu konzerninternen Darlehen im BMF-Schreiben vom 06.06.2023

(Verwaltungsgrundsätze

Verrechnungspreise)

➤ Rz.:3.125

- Stellt eine gruppenzugehörige Finanzierungsgesellschaft einem Steuerpflichtigen Kapital zur Verfügung und verfügt diese Finanzierungsgesellschaft nicht über die Fähigkeit und Befugnis, das Risiko zu kontrollieren, so steht ihr nur ein risikoloser Zins zu.
- Wenn die Muttergesellschaft jedoch ausländisch ist, steht ihr der zusätzliche Zins zu

Grundsätze zu konzerninternen Darlehen im BMF-Schreiben vom 06.06.2023

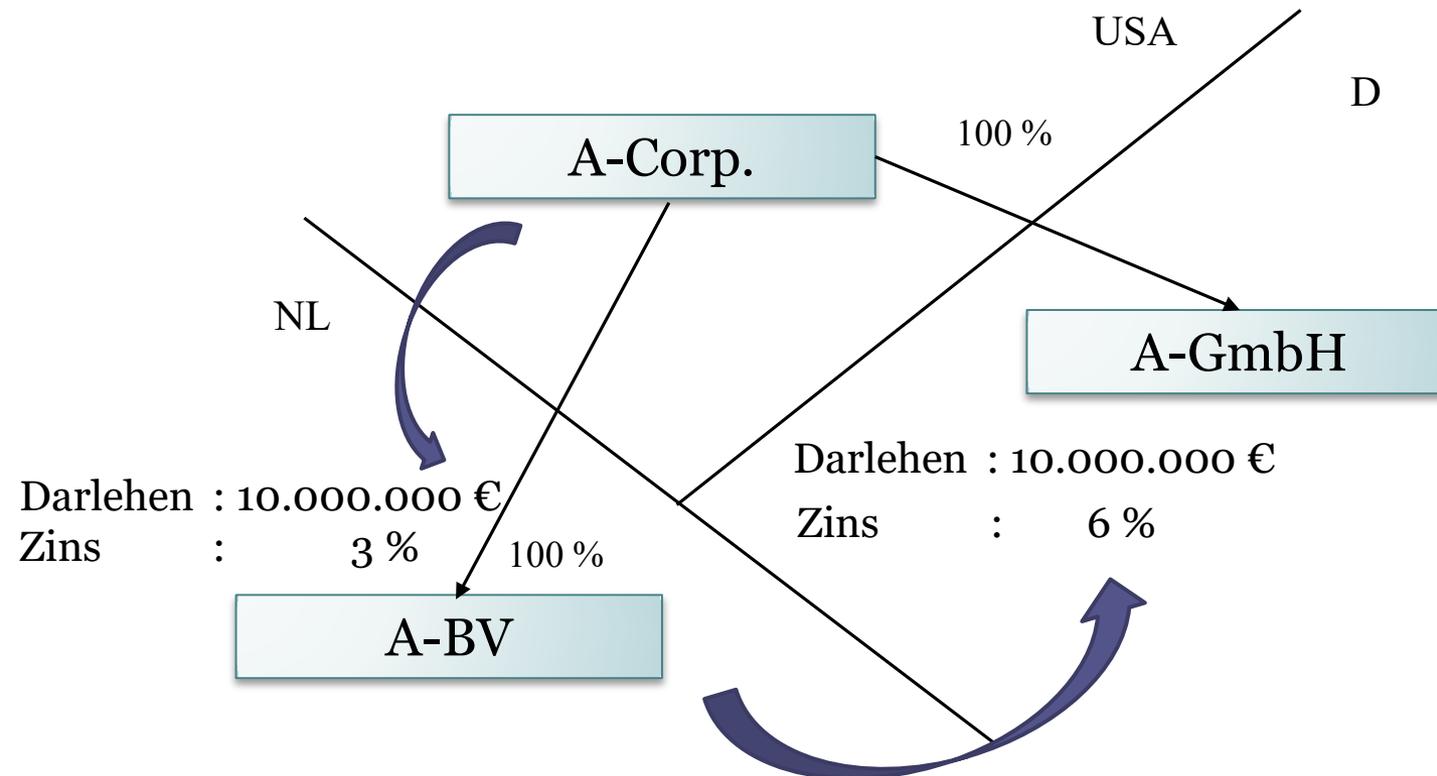
(Verwaltungsgrundsätze

Verrechnungspreise)

Beispiel:

M-Inc. in USA unterhält in den Niederlanden eine weitgehend funktions- und risikolose Finanzierungsgesellschaft F-BV. Diese finanziert sich durch ein Darlehen der Mutter zu 3 % und gibt dieses zu fremdüblichen 6 % an die deutsche Tochtergesellschaft T-GmbH weiter.

Beispiel funktionslose Finanzierungsgesellschaft Inbound



Im Ergebnis sind die Zinsen in Deutschland nicht zu beanstanden.
Mitteilung in die USA, dass funktionsgerechte Vergütung nach NL zu verrechnen ist ☺

Grundsätze zu konzerninternen Darlehen im BMF-Schreiben vom 06.06.2023

(Verwaltungsgrundsätze

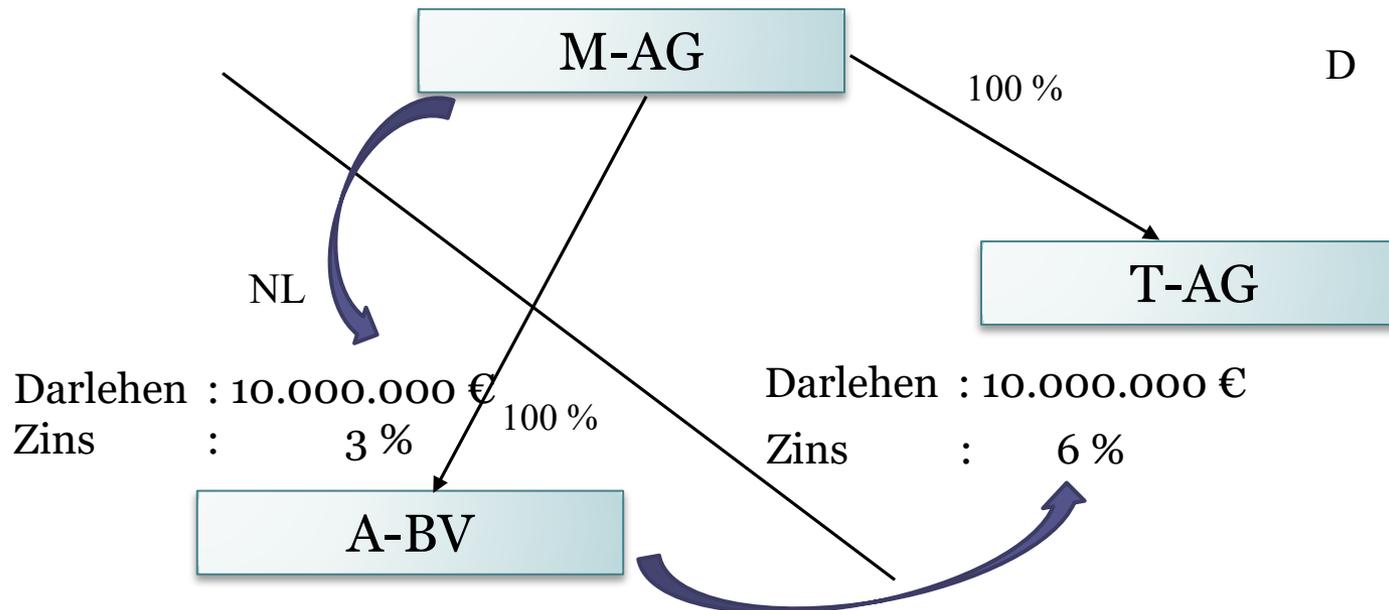
Verrechnungspreise)

Beispiel:

M-AG in Deutschland unterhält in den Niederlanden eine weitgehend funktions- und risikolose Finanzierungsgesellschaft F-BV. Diese finanziert sich durch ein Darlehen der Mutter zu 3 % und gibt dieses zu fremdüblichen 6 % an die deutsche Tochtergesellschaft T-GmbH weiter.

Abwandlung: Die M-AG stattet die Tochter mit EK aus.

Beispiel funktionslose Finanzierungsgesellschaft Outbound



Zinsaufwand bei T-AG wird anerkannt,
 M-AG erbringt Kontrolldienstleistung und Risikotragungsdienstleistung
 an A-BV, Korrektur nach § 1 AStG in Höhe der Differenz zum
 risikolosen Zins oder Cost-plus

Abwandlung EK: wohl genauso, aber Geschäftsbeziehung § 1AStG?

Entwurf Wachstumschancengesetz

„(3d) Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er

a) den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können

und

b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet;

oder

2. soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.

Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.“

Entwurf Wachstumschancengesetz

„(3e) Es handelt sich regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung, wenn

1. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen gegenüber einem anderen Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe vermittelt wird, oder
2. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe weitergeleitet wird. Hiervon ist auch regelmäßig dann auszugehen, wenn ein Unternehmen in der Unternehmensgruppe für ein oder mehrere Unternehmen der Unternehmensgruppe die Steuerung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft, übernimmt.

Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachgewiesen wird, dass es sich nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt.“

Verluste (VWG 2023 RZ.3.31 ff)

Sachverhalt

Ein ausländisches Unternehmen wird mit einer Vertriebstochtergesellschaft im Inland tätig. Diese Gesellschaft erwirtschaftet sehr oft andauernde Verluste. Die Tochtergesellschaft ist funktions – und risikoschwach.

Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs auf der Grundlage folgender BFH-Rechtsprechung:

- BFH vom 17.02.1993, BStBl II, 457
- BFH vom 17.10.2001, BStBl II 2004, 171
- BFH vom 06.04.2005, BStBl II 2007, 658

Verluste (VWG 2023 RZ.3.31 ff)

Grundaussage:

Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz ist von der Gewinnerzielungsabsicht einer gewerblichen Unternehmung auszugehen

Daher sind unter Umkehr der Beweislast VGA anzunehmen, wenn Verluste dauerhaft (>3 J.) anhalten

Verluste (VWG 2023 RZ.3.31 ff)

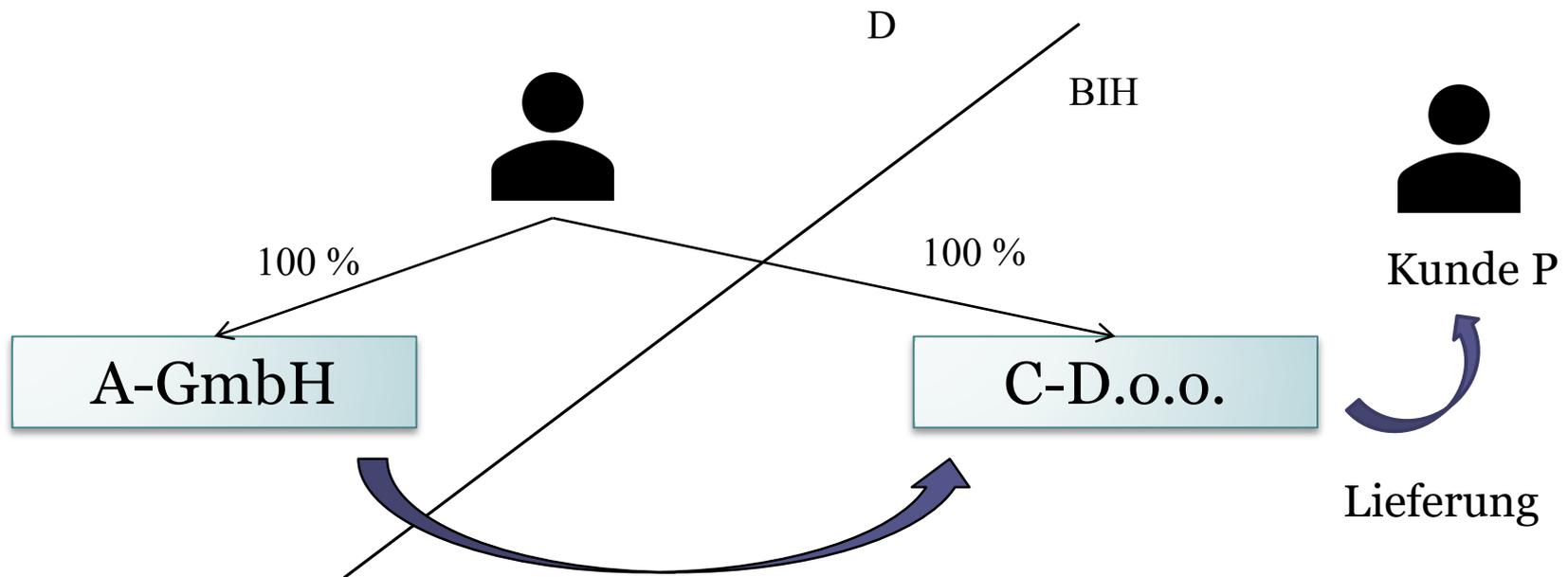
VGA kann nur abgewendet werden, wenn die betriebliche Veranlassung ihrer Verluste nachgewiesen wird.

- Nachweis erfolgt durch Vorlage von Budget-Rechnungen
- Zudem muss Bfa. nachweisen, dass sie zeitnah Gegenmaßnahmen ergriffen hat

Fazit: Kann Bfa. Gegenbeweise nicht erbringen, ist die Annahme der VGA bestätigt

Gilt nach VWG 2023 auch für andere F&R schwache Gesellschaften

BFH vom 09.08.2023 | R 54/19



- D.o.o. geründet in 2007, Streitjahr 2001-2013, Personalentsendung von A-GmbH an C-D.o.o.
- A-GmbH liefert Material zur Produktion an C-D.o.o., Preis Deckungsbeitrag?
- C-D.o.o. montiert und liefert Waren zurück an A-GmbH
- 1 Kunde wird von C-D.o.o. unmittelbar beliefert

BFH vom 09.08.2023 | R 54/19

- Grundsätzlich Thema der Tatsacheninstanz (FG), aber Rechtsfragen werden klargestellt
- C- D.o.o. = Lohnfertiger
- Cost-Plus Ansatz des Prüfers für C-D.o.o. zutreffend
 - Deckungsbeitragsrechnung nicht zur Verrechnungspreisermittlung geeignet, (BFH sieht sich an die Würdigung gebunden)
 - Preisvergleich nicht anwendbar, da keine Vergleichspreise vorliegen
 - Cost-Plus für Lohnfertigung Standard und zutreffend
 - Kein eigener Vertrieb
 - Materialbeistellung von A-GmbH
 - Kein Kundenstamm bei C-D.o.o.
 - faktische Abnahmeverpflichtung der Produkte durch C-D.o.o.

BFH vom 09.08.2023 | R 54/19

- Übertragung des Kunden P auf C-D.o.o. keine Funktionsverlagerung, da keine Funktion vorliegt (organischer Teil eines Unternehmens)
- könnte allerdings eine vGA sein, da ein Vorteil unentgeltlich an C-D.o.o. übertragen worden ist (vGA aus Geschäftschancenlehre)
- Verrechnungspreis Lieferung an C-D.o.o., die zur Produktion der Güter an Kunden P verwendet werden ist nicht zu beanstanden (Aufschlag 5 %, Einkaufsvorteil der A-GmbH)

BFH vom 09.08.2023 | R 54/19

- Materialkosten werden nicht in Kostenbemessungsgrundlage einbezogen, da keine eigene Wertschöpfung
 - sieht BFH genauso
- Aufschlag lt. Prüfer 10 % zzgl. 2 % Standortvorteile
- FG erhöht Standortvorteil auf 7 % (insg. 17 %)
 - BFH verweist zurück, da weder 2 % noch 7 % irgendwie belegt wurden

BFH vom 09.08.2023 | R 54/19

Auftrag an FG

- Zur Ermittlung des zutreffenden Verrechnungspreises der Warenlieferungen zwischen A-GmbH und C-D.o.o. könnte der Preis zwischen C-D.o.o. und P herangezogen werden und rückkalkuliert werden
- Falls nicht vergleichbar bleibt es bei Cost-Plus auf Plankostenbasis, Ist-Kosten Ansatz würde der Erläuterung bedürfen
- Kostenaufschlag vorzugsweise aus Datenbanken - ggf. unter Heranziehung eines Sachverständigen – zu ermitteln, Kostenbasis muss vergleichbar sein
- Standortvorteil aus F & R Analyse und Handlungsalternativen ableiten (anders als FG Münster vom 16.03.2006)
- Beziehung zu P: Es ist zu prüfen, ob ein fr. Dritter ein Entgelt von C-D.o.o. verlangt hätte, (Verböserungsgebot ist zu beachten)

Lieferverrechnungspreise

Fall

- Inländische Muttergesellschaft produziert Wirtschaftsgüter für Kosten von 100 selbst in Deutschland. Nach Produktionsverlagerung auf die ausländische Tochtergesellschaft (Lohnfertiger) produziert diese die Waren für 40 selbst. Gewinnaufschlag lt. FinVerw. 10 %. Einkaufspreis somit 44.
- Problem Standortvorteil

Urteil FG Münster vom 16.03.2006

- Kostenlose Zurverfügungstellung von Maschinen an Lohnfertiger ist fremdvergleichüblich
- Vorteilsausgleich von fehlendem Entgelt für Maschine und günstigeren Einkaufspreisen für Wirtschaftsgüter
- Standortvorteil kann hälftig aufgeteilt werden
- Urteil bestandskräftig, aber nicht Meinung der FinVerw.