

Deutschland: Neue steuerliche Hürden für Finanzierungen im Konzern

I. Erschwerter steuerlicher Zinsabzug (§ 1 Abs. 3d AStG)

Das neue Wachstumschancengesetz erschwert mit sofortiger Wirkung (ab 2024) den steuerlichen Zinsabzug bei grenzüberschreitenden Finanzierungen im Konzern. Finanzierungen in diesem Sinn können Darlehen sein, aber auch fremdkapitalähnliche oder hybride Instrumente.

Für Steuerpflichtige – auch mit Bestandsdarlehen – schaffen die neuen Verrechnungspreisregelungen zusätzliche Steuerrisiken und weiteren Dokumentationsaufwand. Zugleich stellt sich der Gesetzgeber gegen die jüngste Rechtsprechung des BFH zur Konzernfinanzierung. Die Neuregelung entspricht teilweise und widerspricht teilweise den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise 2023. Auch mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 stimmen die Regelungen nicht überein. Wir haben zudem erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit und der EU-Rechtmäßigkeit der Regelungen.

1. Regelungsinhalt

Der steuerliche Betriebsausgabenabzug für Zinsen auf grenzüberschreitende, konzerninterne Darlehen und ähnliche Instrumente wird grundsätzlich nicht anerkannt. Die inländische Schuldnergesellschaft kann dem entgehen, wenn und soweit sie zwei Bedingungen erfüllt:

- a. Die Schuldnergesellschaft muss glaubhaft machen, dass
 - i. sie den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit der Finanzierung von Anfang an hätte erbringen können und
 - ii. sie die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und
 - iii. die Finanzierung für den Unternehmenszweck verwendet.

Wenn die Schuldnergesellschaft das nicht glaubhaft machen kann, soll der Zinsabzug *insgesamt* verwehrt werden.

- b. Der Zinsaufwand bzw. der entsprechende Finanzierungsaufwand darf nicht höher sein als der Zinssatz, zu dem sich der Konzern insgesamt am Markt finanzieren könnte. Der Betriebsausgabenabzug entfällt *teilweise*. Der Abzug entfällt, *soweit* der Zinssatz für das konzerninterne Darlehen höher ist als ein Zinssatz gemäß Konzernrating. Die inländische Schuldnergesellschaft kann in einem solchen Fall den Betriebsausgabenabzug wahren. Sie muss dazu folgendes nachweisen: Ein aus dem Konzernrating abgeleitetes Rating für sie selbst entspricht dem Fremdvergleich.

2. Anwendungszeitpunkt

Die Regelung findet ab Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2024 Anwendung. Bestandsschutz für bereits vereinbarte Darlehen gibt es wohl nicht. Darüber hinaus handelt es sich laut der Gesetzesbegründung um eine Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG. Die nunmehr ins Gesetz geschriebenen Ansätze haben wir in Betriebsprüfungen der Vergangenheit bereits gesehen. Zu den Methoden der Zinssatzbestimmung für konzerninterne Darlehen sind FG-Verfahren anhängig, die wir teilweise vertreten.

Inhalt

- I. Erschwerter steuerlicher Zinsabzug (§ 1 Abs. 3d AStG)
- II. Finanzierungsgesellschaften, Cash Pools, Treasury als risikoarme Dienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG)
- III. Anmerkungen und allgemeine Handlungsempfehlung



II. Finanzierungsgesellschaften, Cash Pools, Treasury als risikoarme Dienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG)

1. Regelungsinhalt

Die neue Vorschrift bewertet die Aufnahme und konzerninterne Weitergabe von Darlehen durch eine Finanzierungsgesellschaft, das Cash-Pool-Management sowie das Währungs- und Liquiditätsmanagement als risikoarme Dienstleistungen. Als Vergütung erkennt der Gesetzgeber dann nur noch eine Kostenaufschlagsgebühr an. Diese ermittelt sich aus den administrativ-betrieblichen Kosten ohne Finanzierungs- und Zinskosten und einem Gewinnaufschlag von regelmäßig 5 bis 10 %. Eine höhere Vergütung für derartige Tätigkeiten können Unternehmen nur zur Anerkennung bringen, wenn sie anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachweisen, dass es sich nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt. Die Beweislast (Feststellungslast) soll also auf den Steuerpflichtigen verlagert werden. Der eigentliche Finanzierungsaufwand der Finanzierungsgesellschaft ist nur in Höhe einer "risikolosen Rendite" ohne Aufschlag durchzureichen.

2. Anwendungszeitpunkt

Auch diese Regelung findet ab Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2024 Anwendung. Bestandsschutz für bestehende Geschäftsbeziehungen gibt es nicht. Darüber hinaus handelt es sich laut Gesetzesbegründung um eine Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG. Steuerpflichtige sollten davon ausgehen, dass die Finanzbehörden auch für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume vor 2024 versuchen werden, Finanzierungstätigkeiten in funktions- und risikoarme Dienstleistungen umzuqualifizieren. Wir haben diese Rechtsansicht bereits in der Vergangenheit in Betriebsprüfungen angetroffen.

III. Anmerkungen und allgemeine Handlungsempfehlung

Das Thema Konzernfinanzierung dürfte in Betriebsprüfungen noch stärker aufgegriffen werden. Sowohl § 1 Abs. 3d AStG als auch § 1 Abs. 3e AStG gelten formal nicht für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume vor 2024. Als Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes werden die Finanzbehörden dennoch versuchen, die entsprechenden Rechtsansichten anzuwenden und durchzusetzen.

Konzerninterne Darlehen und ähnliche Finanzierungsbeziehungen sind vor dem Hintergrund der Neuregelungen zu überprüfen und gegebenenfalls neu zu strukturieren. Die Verrechnungspreisdokumentation ist zu überarbeiten, sei es, um völlig compliant zu sein, sei es, um sich bei Zugriff durch die Finanzverwaltung bestmöglich zu verteidigen.

Für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume ab 2024 wendet sich das Blatt zu Lasten der Steuerpflichtigen. Die Feststellungs- und Beweislast wird durch die Neuregelungen weitgehend auf die Steuerpflichtigen übertragen. Es ist am Steuerpflichtigen, sich zu entlasten. Entscheidend wird die vorsorgliche Dokumentation der Darlehensumstände (beispielsweise Kreditwürdigkeit, Mittelverwendung, Business Case) sowie der Funktionen und Risiken der Beteiligten.

Unternehmen sollten davon ausgehen, dass die Finanzbehörden auch für Veranlagungs- bzw. Erhebungszeiträume vor 2024 Inbound-Finanzierungsbeziehungen verstärkt prüfen und Zinsabzüge angreifen werden.

Steuerpflichtige können im steuerlichen Konfliktfall durchaus Erfolgsaussichten haben. § 1 Abs. 3d AStG stellt das Regel-Ausnahme-Verhältnis zur Bestimmung des Schuldnerratings auf den Kopf. Sowohl der BFH (insbesondere Urteil vom 18.5.2021 - I R 4/17 (Tz. 43/44)) als auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 (Kapitel 10) sehen ein Stand-Alone-Rating als Regelfall. Ein Konzernrating soll nur in Einzelfällen verwendet werden können. Dieser Ansicht war die Finanzverwaltung in den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise 2023 im Wesentlichen gefolgt (Tz. 3.126). § 1 Abs. 3d AStG erklärt nunmehr die Verwendung des Konzernratings zum Regelfall. Ein anderes Rating kann hingegen nur nach besonderer Glaubhaftmachung verwendet werden, und dann auch nur ein aus dem Konzernrating abgeleitetes Rating. Genau genommen ist ein Stand-Alone-Rating demnach nicht mehr zulässig.

§ 1 Abs. 3e AStG regelt, dass Finanzierungstätigkeiten grundsätzlich als funktions- und risikoarme Dienstleistungen zu qualifizieren sind. Begehrt der Steuerpflichtige eine abweichende Handlung, muss er dies mittels Funktions- und Risikoanalyse nachweisen. Die Pauschalität dieser Vermutung geht über die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 hinaus.

Die faktische Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen in den §§ 1 Abs. 3d, 3e AStG und der gesetzgeberische Regelungszweck der typisierten Missbrauchsbekämpfung bedürfen anspruchsvoller verfassungsrechtlicher Rechtfertigung. Wir bezweifeln, dass das zu rechtfertigen ist. Ernstliche Zweifel bestehen auch in der Frage, ob die Regelungen EU-rechtskonform sind.



Gegebenenfalls können Nichtdiskriminierungsgrundsätze auch im Verhältnis zu den USA aktiviert werden. In DBA-Fällen sollte geprüft werden, ob im konkreten Fall eine Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA gegenüber § 1 Abs. 3d, 3e AStG greift.

Neben den dargestellten Neuregelungen müssen Steuerpflichtige auch das bestehende Recht weiter im Blick halten. Dazu gehören insbesondere die Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) und Sonderregelungen für den Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsin Kongruenzen (§ 4k EStG). Aktuelle Bestrebungen auf EU-Ebene drohen die Rechtslage weiter zu verkomplizieren.

Kontakt



Dr. Stephan Schnorberger

Partner, Düsseldorf

stephan.schnorberger@bakermckenzie.com



Florian Gimmler

Partner, Frankfurt

florian.gimmler@bakermckenzie.com



Rabea Pape-Lingier LL.M.

Counsel, Düsseldorf

rabea.pape-lingier@bakermckenzie.com

Dieses Mandantenrundsreiben dient ausschließlich der Information. Sein Inhalt sollte daher nicht als Entscheidungsgrundlage im Einzelfall oder als Ersatz für einen einzelfallbezogenen Rechtsrat genutzt werden. Hierfür sollte stets der Rat eines qualifizierten Rechtsanwalts eingeholt werden. Mit der Herausgabe dieses Mandantenrundsreibens übernehmen wir keine Haftung im Einzelfall.

Die Baker McKenzie Rechtsanwalts-gesellschaft mbH von Rechtsanwälten und Steuerberatern ist eingetragen beim Registergericht Frankfurt/Main (Sitz der Gesellschaft) HRB 123975. Sie ist assoziiert mit Baker & McKenzie International, einem Verein nach Schweizer Recht. Mitglieder von Baker & McKenzie International sind die weltweiten Baker McKenzie-Anwalts-gesellschaften. Der allgemeinen Übung von Beratungsunternehmen folgend, bezeichnen wir als "Partner" einen Freiberufler, der als Gesellschafter oder in vergleichbarer Funktion für uns oder ein Mitglied von Baker & McKenzie International tätig ist. Als "Büros" bezeichnen wir unsere Büros und die Kanzleistandorte der Mitglieder von Baker & McKenzie International.

© Baker McKenzie

