



Steuern

**Stellungnahme des VDMA e.V. (Lobbyregister: R000802) im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Bundesministeriums der Finanzen 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;**

Der VDMA vertritt 3600 deutsche und europäische Unternehmen des Maschinen- und Anlagenbaus. Die Industrie steht für Innovation, Exportorientierung und Mittelstand. Die Unternehmen beschäftigen insgesamt rund 3 Millionen Menschen in der EU-27, davon mehr als 1,2 Millionen allein in Deutschland. Damit ist der Maschinen- und Anlagenbau unter den Investitionsgüterindustrien der größte Arbeitgeber, sowohl in der EU-27 als auch in Deutschland. Er steht in der Europäischen Union für ein Umsatzvolumen von geschätzt rund 960 Milliarden Euro. Rund 80 Prozent der in der EU verkauften Maschinen stammen aus einer Fertigungsstätte im Binnenmarkt.

**Zusammenfassung**

Der VDMA setzt sich nachhaltig für ein Unternehmensteuerrecht ein, das Innovation und Wachstum fördert, unbürokratisch ist und die Möglichkeiten der Digitalisierung nutzt.

Verrechnungspreise spielen eine entscheidende Rolle für den Maschinen- und Anlagenbau, insbesondere da es sich in unsere Branche weit überwiegend um exportorientierte Unternehmen handelt. Mit Blick auf den Entwurf der neuen Verrechnungspreisgrundsätze zur Konzernfinanzierung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ist es erfreulich, dass der Gesetzgeber augenscheinlich darauf abzielt, Doppelbesteuerung durch die Anwendung von Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu reduzieren. Kritisch zu würdigen ist jedoch, dass es bei genauerer Betrachtung signifikante Abweichungen von den OECD-Richtlinien zu geben scheint. Somit ist fraglich, ob der Entwurf dem Harmonisierungsgedanken der OECD eher entgegenwirkt.

Im Folgenden beschränken wir uns insbesondere auch mit Blick auf die knappe Frist zur Stellungnahme auf einzelne Aspekte des Gesetzgebungsvorhabens.

Dies vorweggestellt

- Schlagen wir vor, die Regelungen für Finanzierungsbedingungen neben Inbound Fällen auch einheitlich für Outbound Fälle anzuwenden,
- die Übergangsvorschriften für die zeitliche Anwendung der neuen Vorschriften zu erweitern und Rückwirkungen zu vermeiden,
- klarere Definition für die Begrifflichkeiten „wirtschaftlich benötigt“ und „für den Unternehmenszweck verwendet“ aufzunehmen.

Nachfolgend möchten wir zu ausgewählten Vorschriften Empfehlungen im Detail geben:

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

#### Tz. 3.123

Im Entwurf wird klar, dass die beschriebenen Regelungen für Inbound-Fälle gelten. Allerdings bleibt unklar, ob diese Regelungen auch auf Outbound-Fälle angewendet werden sollen.

Ein einheitliches Vorgehen für Inbound- und Outbound-Fälle würde nicht nur die Rechtssicherheit erhöhen, sondern auch jegliche Missverständnisse vermeiden. Eine klare und präzise Regelung würde sicherstellen, dass Unternehmen die neuen Vorschriften einheitlich und korrekt anwenden können. Dies entspricht auch dem in Kapitel III Rz. 3.3 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 niedergelegten Grundsatz, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in beiden Fällen einheitlich anzuwenden ist.

#### **Petitum:**

Wir schlagen vor die Regelungen dahingehend zu entwickeln, dass sie für Inbound- und Outbound Fälle gleichermaßen gelten.

#### Tz. 3.124 und 3.125

Die Abschnitte 3.124 und 3.125 des BMF-Entwurfs behandeln die Voraussetzungen für den steuerlichen Abzug von Fremdkapitalaufwendungen. Sie betonen, dass die Bedienung der Verbindlichkeiten (Zinsen und Tilgung) glaubhaft gemacht werden muss und dass ausreichende Vermögenswerte oder Zahlungsströme vorhanden sind. Auch riskantere Finanzierungsstrukturen, wie sie häufig bei der Start-up-Finanzierung vorkommen, werden berücksichtigt.

Wir begrüßen dabei grundsätzlich die in TZ 3.125 des Entwurfs vorgesehene Öffnungsklausel, die es unter dem expliziten Verweis auf Start-ups ermöglicht, trotz unsicherer Kapitaldienstfähigkeit Finanzierungen zu erhalten. Allerdings möchten wir darauf hinweisen, dass risikobehaftete Finanzierungen nicht nur im Bereich der Start-ups vorkommen. Auch etablierte Unternehmen können in Situationen geraten, in denen die Rückzahlung von Fremdkapital nicht sicher ist. In solchen Fällen spiegelt sich das erhöhte Risiko in einer entsprechenden Verzinsung wider. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht zu werden, sollte daher für die Abziehbarkeit insbesondere solcher

Finanzierungsaufwendungen der statistische Erwartungswert der Kapitalrückflüsse über Zinsen oder Tilgung des Fremdkapitals berücksichtigt werden

Wir empfehlen daher, die Öffnungsklausel nicht auf Start-up-Finanzierungen zu begrenzen, sondern auch auf andere Unternehmen auszuweiten. Dies würde der wirtschaftlichen Realität besser entsprechen und sicherstellen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in allen relevanten Fällen Anwendung findet.

**Petition:**

Die Regelung und das Fallbeispiel in 3.125 sollte auf weitere Unternehmen, als Start-Ups ausgedehnt werden.

TZ 3.126 + 3.127

Die Punkte 3.126 und 3.127 des BMF-Entwurfs betonen, dass die Finanzierung wirtschaftlich benötigt sein muss und im Einklang mit dem Unternehmenszweck stehen sollte. Dabei wird die Perspektive eines ordentlichen Geschäftsleiters betont, der kein Fremdkapital aufnehmen würde, wenn nicht eine begründete Aussicht auf eine Rendite besteht, die die Finanzierungskosten deckt. Zudem muss die Verwendung des Fremdkapitals im Einklang mit dem Unternehmenszweck stehen.

Die beschriebenen Bestimmungen schränken die Freiheit der Unternehmensfinanzierung unangemessen ein und setzen Anforderungen, die über den Gesetzeswortlaut und die wirtschaftliche Realität hinausgehen. Die Annahme, dass ein umsichtiger Geschäftsleiter Fremdkapital nur dann aufnehmen würde, wenn eine Rendite erzielt wird, die die Finanzierungskosten deckt, ignoriert die vielfältigen strategischen und operativen Gründe, die eine Finanzierung erforderlich machen können. Insbesondere in Konzernen spielen zahlreiche Faktoren eine Rolle, wie das Management von Währungsrisiken, regulatorische Vorgaben oder die Sicherstellung der Liquidität zur Krisenbewältigung. Es ist unverständlich, warum die Finanzverwaltung die wirtschaftliche Notwendigkeit einer Finanzierung beurteilen sollte. Die Autonomie der Finanzierung ist ein grundlegendes Element der unternehmerischen Freiheit und muss respektiert werden, entsprechend der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, siehe BFH-Beschluss vom 08.12.1997 - GrS 1-2/95.

Weiterhin möchten wir darauf hinweisen, dass die Begriffe „wirtschaftlich benötigt“ und „für den Unternehmenszweck verwendet“ im Entwurf nicht näher definiert sind. Lediglich die Renditeerwartung wird genannt, was zu Unklarheiten führen kann. Es fehlen konkrete Merkmale zur Kausalität, Parameter und Gewichtung der Fremdfinanzierung. Diese wären für eine präzise und einheitliche Anwendung der Regelungen notwendig. Ohne klare Definitionen und Kriterien besteht die Gefahr, dass die Regelungen unterschiedlich interpretiert und angewendet werden, was zu Ungerechtigkeiten und Unsicherheiten führen kann.

**Petition:**

Auch wenn wir mit Blick auf bestehende BFH-Rechtsprechung diesen Regelungen insgesamt ablehnend gegenüberstehen, empfehlen wir im Sinne eines konstruktiven Diskurses die Begriffe „wirtschaftlich benötigt“ und „für den Unternehmenszweck verwendet“ klarer zu definieren und die entsprechenden Merkmale und Parameter zu spezifizieren, um eine einheitliche und gerechte Anwendung der Regelungen sicherzustellen.

### Tz. 3.129

#### a) Glaubhaftmachung der Voraussetzung nach § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 1 AStG

Der Abschrift beschreibt die Pflicht der Glaubhaftmachung der in § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 1 AStG genannten Voraussetzungen. Zur Glaubhaftmachung gehört, dass die konkreten Umstände substantiiert und in sich schlüssig dargelegt werden. Es genügt die überwiegende Wahrscheinlichkeit, dass die Kriterien erfüllt werden. Der Steuerpflichtige hat demzufolge aufzuzeigen, ob und wie der Kapitaldienst erbracht werden kann (beispielsweise anhand einer Prognoserechnung, die auch eine Anschlussfinanzierung einschließen kann), dass der Kapitaldienst wie vereinbart erbracht wird und welcher Zweck mit dem überlassenen Kapital verfolgt und wie das Kapital verwendet wird

Die Ausgestaltung der Glaubhaftmachung der in § 1 Abs. 3d Nr. 1 AStG genannten Voraussetzungen ist jedoch schwierig. Es wird auch durch den BMF-Entwurf kein expliziter Rahmen hierfür aufgezeigt, sodass zwar eine gewisse Freiheit angenommen werden könne, aber ob das gewählte Vorgehen der Unternehmen bzw. die Ausgestaltung zur Darlegung der Voraussetzungen ausreichend zur Anerkennung ist, bleibt zweifelbehaftet. Zudem sind die vorgegebenen Instrumente wie bspw. die Prognoserechnung in der Praxis sehr aufwendig. Somit ist insbesondere im Mittelstand zu fürchten, dass Unternehmen durch solche Anforderungen überfordert werden.

Es wäre daher wünschenswert, einen klaren und expliziten Rahmen für die Glaubhaftmachung der Voraussetzungen zu definieren, um Rechtssicherheit zu gewährleisten und die Risiken für die Steuerpflichtigen zu minimieren. Gleichzeitig ist darauf zu achten, dass es sich um eine mittelstandstaugliche Ausgestaltung handelt.

#### **Petition:**

Wir schlagen die Aufnahme einer rechtssicheren Konkretisierung für die Glaubhaftmachung der Abzugsvoraussetzungen nach § 1 Abs. 3d Nr. 1 AStG vor.

#### b) Kumulativ Erfüllung der Voraussetzungen in § 1 Abs. 3d Nr. 1 AStG

Tz. 3.129 verlangt, dass die dort genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen, um einen Abzug von Finanzierungskosten zu erhalten.

Dieser Grundsatz steht insbesondere im absoluten Widerspruch zum Erfordernis der Glaubhaftmachung der Erbringung des Kapitaldienstes sowie der Kapitalverwendung.

Tritt beispielsweise im Rahmen eines fremdfinanzierten Investitionsvorhabens ein unerwartetes Ereignis ein oder scheitert ein fremdfinanziertes Investment, droht aufgrund der Vorgabe, dass alle in 3.129 genannten Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen, auch eine rückwirkende Nichtabzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen der Fremdfinanzierung. Dies führt zu erheblichen Unsicherheiten und finanziellen Belastungen für Unternehmen, die in Gänze unangemessen sind und der unternehmerischen Realität vollends widersprechen. Somit kann eine solche ex-Post Betrachtung nicht erforderlich sein, sofern lediglich prognostische Glaubhaftmachung gefordert wird. Wir schlagen daher eine Konkretisierung vor, die den prognostischen Charakter der Glaubhaftmachung der Voraussetzungen von § 1 Abs. 3d Nr. 1 AStG Rechnung tragen.

### **Petitum:**

Wir ersuchen um eine praxisnahe Anpassung der Dokumentationsanforderungen und eine Regelung, die sicherstellt, dass die Glaubhaftmachung nachvollziehbar und erfüllbar ist, ohne unverhältnismäßige bürokratische Hürden aufzubauen. **Es sollte zudem klargestellt werden, dass die Glaubhaftmachung ausschließlich prognostisch anzusehen ist und eine nachträgliche Betrachtung der tatsächlichen Verhältnisse für den Abzug von Fremdfinanzierungskosten keine Rolle spielt.**

### Tz 3.130

Textziffer 3.130 beschäftigt sich mit dem Fall einer unzureichenden Glaubhaftmachung diesem Fall soll die Finanzierungsbeziehung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend gemäß § 1 Abs. 1 AStG die durch die Finanzierungsbeziehung verursachte Minderung der Einkünfte in Höhe des fremdunüblichen Teils rückgängig gemacht werden

Wir möchten zu dieser Textziffer anmerken, dass das im Entwurf geschilderte Vorgehen konform mit der Regelung der OECD-Richtlinie ist, und bewerten dies positiv.

### **Petitum:**

Wir begrüßen die Orientierung der AStG Korrektur an den Grundsätzen der OECD-Richtlinie.

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

### Tz 3.133

Die Ausführungen in Textziffer 3.133 möchten wir gern zum Anlass nehmen, generelle Kritik an der neuen Regelung zum Gruppenrating üben. Textziffer 3.133 des BMF-Entwurfs besagt, dass gemäß § 1 Abs. 3d Satz 1 Nr. 2 AStG grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe maßgebend ist, es sei denn, die Bonität des betreffenden Darlehensnehmers ist besser. Dabei reflektiert die Bonität der Unternehmensgruppe das Kreditausfallrisiko, welches in einer Unternehmensgruppe besteht und ein Marktakteur bei einer Kapitalüberlassung an eine einzelne oder mehrere Gesellschaften einer Unternehmensgruppe eingeht. Im Grundsatz richtet sich somit der zu bestimmender Zinssatz nach der Kreditwürdigkeit der gesamten Unternehmensgruppe.

Allerdings möchten wir darauf hinweisen, dass dieses Vorgehen in seiner Pauschalität nicht mit den Transferpricing-Regelungen der OECD vereinbar ist. Es steht auch im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH (BFH vom 18. Mai 2021 (I R 4/17)). Die OECD-Richtlinien betonen, dass die Bonität des einzelnen Darlehensnehmers und nicht die der gesamten Unternehmensgruppe maßgeblich sein sollte. Es ist wichtig, dass die individuellen Risiken und Bonitäten der einzelnen Gesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe berücksichtigt werden, um eine faire und marktkonforme Bewertung der Finanzierungsbeziehungen sicherzustellen. Nur wenn dieses Vorgehen zu unsicheren Ergebnissen führen würde, kommt nach OECD-Grundsätzen ein Gruppenrating in Betracht.

## **Petiturum:**

Die Ausgestaltung von Regelungen betreffend den Transfer Pricing Bereich sollten grundsätzlich immer im Einklang mit den entsprechenden OECD-Vorschriften stehen. Dementsprechend sollte entsprechende Bestrebungen unternommen werden, um die Rechtslage hin zum Stand-Alone-Rating zu verändern.

### TZ 3.146

Der Entwurf sieht für existierende Finanzierungsbeziehungen, die über das Jahr 2024 hinausgehen, eine Anwendung der Neuregelung vor. Das bedeutet, dass ausnahmslos nur solche Finanzierungsbeziehungen, die vor dem 01.01.2024 abgeschlossen und auch nicht wesentlich verändert wurden und zeitgleich 2024 enden, nicht unter den Regelungsinhalt fallen. Dieses Vorgehen ist dahingehend zu kritisieren, da somit nur eine Befreiung von einem Jahr von der Neuregelung gewährt wird und eindeutig eine Rückwirkung auf Vorjahre vorgenommen wird. Dies führt zu erheblichen Unsicherheiten und finanziellen Belastungen für Unternehmen, die langfristige Finanzierungsbeziehungen eingegangen sind.

Eine bessere Ausgestaltung würde unseres Erachtens eine generelle Anwendung der neuen Grundsätze für Finanzierungsbeziehungen, die erst nach dem 31.12.2024 geschlossen werden. Sollte an der Anwendung für bestehende Finanzierungen festgehalten werden, so sollten nur solche Betroffen sein, deren Laufzeit zum 31.12.2024 mindestens 3 Jahre beträgt.

## **Petiturum:**

Wir empfehlen eine längere Übergangsfrist einzuräumen, um Unternehmen ausreichend Zeit zu geben, sich auf die neuen Regelungen einzustellen und bestehende Finanzierungsbeziehungen entsprechend anzupassen. Zudem ist diese derart auszugestalten, dass keine Rückwirkungen entstehen. Hier sollten entweder zum 31.12.2024 bestehende Finanzierungsbeziehungen ausgeschlossen werden oder nur solche einbezogen werden, deren Restlaufzeit zum 31.12.2024 mindestens 3 Jahre beträgt. Eine solche Übergangsfrist würde die Rechtssicherheit erhöhen und die finanziellen Belastungen für Unternehmen reduzieren.

## **Unterkapitel J.4: Finanzierungsbeziehungen als funktions- und risikoarme Dienstleistung (§ 1 Abs. 3e AStG)**

### TZ 3.147

Die Textziffer 3.146 des BMF-Entwurfs besagt, dass bei der Bestimmung des Fremdvergleichspreises für die Überlassung von Fremdkapital zwischen nahestehenden Personen grundsätzlich die Preisvergleichsmethode anzuwenden ist. Dabei sind die tatsächlich vereinbarten Bedingungen der Finanzierungsbeziehung zu berücksichtigen. Wenn keine vergleichbaren unkontrollierten Transaktionen vorliegen, können andere anerkannte Verrechnungspreismethoden herangezogen werden. Zudem enthält die Textziffer Hinweise zur zeitlichen Anwendung der Regelungen. Es wird darauf hingewiesen,

dass die Regelungen ab dem Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung gelten und für alle ab diesem Zeitpunkt abgeschlossenen Finanzierungsbeziehungen anzuwenden sind.

Preisvergleichsmethode genannt. Es stellt sich die Frage, warum keine Anwendung der Kostenaufschlagsmethode vorgesehen ist. Die Kostenaufschlagsmethode könnte in vielen Fällen eine angemessene und praktikable Alternative darstellen, insbesondere wenn keine vergleichbaren unkontrollierten Transaktionen vorliegen. Es wäre wünschenswert, auch diese Methode als anerkannte Verrechnungspreismethode zu berücksichtigen, um eine größere Flexibilität und Genauigkeit bei der Bestimmung des Fremdvergleichspreises zu ermöglichen

**Petition:**

Wir schlagen vor, dass neben der Preisvergleichsmethode unter Berücksichtigung der im Gesetz geforderten Funktions- und Risikoanalyse auch die Kostenaufschlagsmethode Anwendung finden soll.

Frankfurt am Main, 06.09.2024