



14. Hamburger Steuerdialog

Martin Klaproth
Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

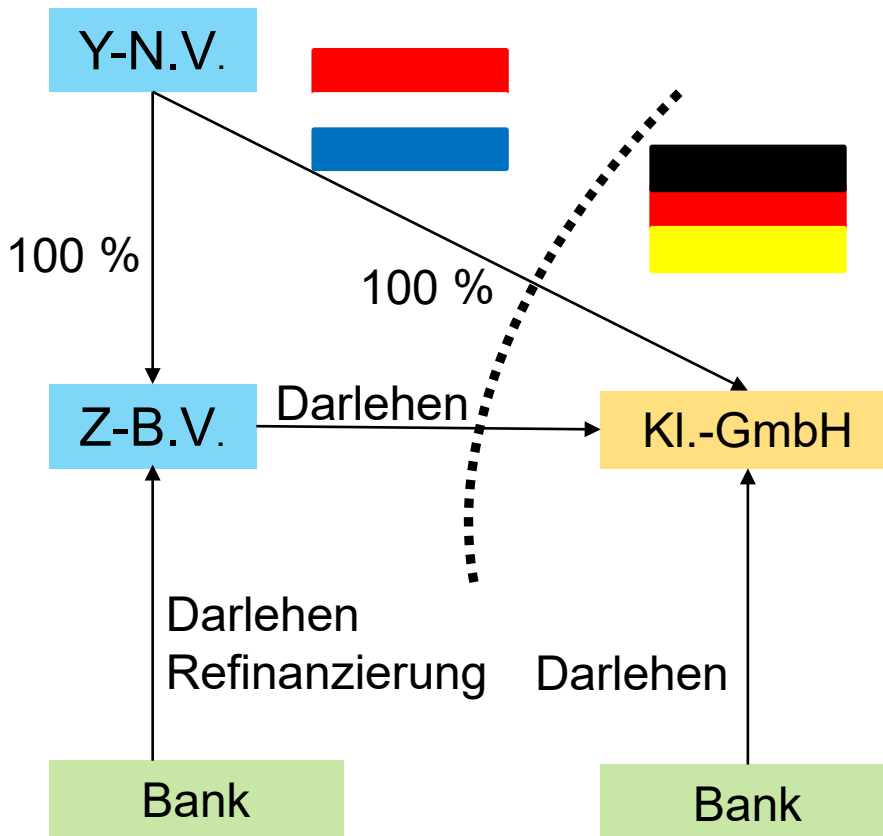
28.10.2021

Update Int. Unternehmenssteuerrecht

- Verrechnungspreis bei Darlehensgewährung im Konzern
→ BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Vereinfachter Sachverhalt



Streitjahre 2002 und 2003

→ Darlehen bei Bank

Zins in 2002: 4,1%-3,6%

Zins in 2003: 3,9%-2,9%

→ Darlehen bei Z.-B.V.

Zins: 4,375%-6,45%

Finanzamt:

→ Zinsaufwand zu hoch

→ vGA (im Dreieck)

→ nicht, wie erklärt,
Preisvergleichsmethode

→ stattdessen „cost plus“
Darlehen wie Dienstleistung

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

1. Instanz FG Münster

- Alle 3 Standardmethoden (Preisvergleich, Kostenaufschlag, Wiederverkauf) stünden gleichberechtigt nebeneinander
- Vorliegend sei Kostenaufschlagsmethode anzuwenden
- Preisvergleichsmethode sei hingegen nicht anwendbar,
 - da Finanzierungsgesellschaft nicht mit einer Bank vergleichbar sei,
 - da Bedingungen im Konzern anders seien, z.B. ohne Sicherheit,
 - da Finanzierung im Konzern wegen Konzernrückhalts zu anderen Zinssätzen führe.
- Für Zinssatzermittlung komme es auf Bonität an, Standard Rating von Standard & Poor's sei nicht prüfbar und deshalb nicht anzuwenden
- Schätzung bei Kostenaufschlagmethode sei durch Summe aus Kosten für FK und EK zzgl. „Selbstkosten“ (Verwaltung und Vertrieb) und Gewinnaufschlag zu bilden
 - ➔ EK Kosten seien zum Jahresende aus Verhältnis EK zur Bilanzsumme zu errechnen

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Leitsätze

1. Für die Ermittlung fremdüblicher Darlehenszinssätze ist vor Anwendung der sog. Kostenaufschlagsmethode zu prüfen, ob die Vergleichswerte mithilfe der Preisvergleichsmethode ermittelt werden können. Das gilt auch für unbesichert gewährte Konzerndarlehen und unabhängig davon, ob die Darlehen von der Muttergesellschaft oder von einer als Finanzierungsgesellschaft fungierenden anderen Konzerngesellschaft gewährt worden sind.
2. Für die Beurteilung der Bonität ist nicht die durchschnittliche Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns, sondern die Bonität der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft maßgebend ("Stand alone"-Rating). Ein nicht durch rechtlich bindende Einstandsverpflichtungen anderer Konzernunternehmen verfestigter Konzernrückhalt ist nur zu berücksichtigen, falls ein konzernfremder Darlehensgeber der Konzerngesellschaft dadurch eine Kreditwürdigkeit zuordnen würde, die die "Stand alone"-Bonität der Gesellschaft übersteigt.

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Lösung des BFH - 1

Aufhebung des der Klage stattgebenden Urteils des FG und Zurückverweisung

1. Teil der Begründung - Tz. 20 - 24 – Allgemeine Grundlagen

- vGA mindert Einkommen nicht
- Gilt auch bei Schwestergesellschaften (Dreiecksverhältnis)
- Gilt auch bei Auslandssachverhalten, § 1 AStG sperrt vGA nicht
- Art. 6 DBA NL = Art. 9 DBA-MA sperrt Korrektur nicht

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Lösung des BFH - 2

2. Teil der Begründung - Tz. 25 – 31 – Grundsätze der Verrechnungspreisermittlung

- FG muss Fremdvergleichspreis im Einzelfall ermitteln
- Dies ist regelmäßig eine Schätzung nach § 162 Abs. 1 AO
- Verrechnungspreis ist regelmäßig nicht fix, sondern innerhalb einer Bandbreite
- Daher Schätzung regelmäßig am unteren Rand
 - Exkurs: Schätzung von Verrechnungspreisen auch bei § 1 AStG, Schätzung ggf. nach § 162 Abs. 2 oder 3 AO
- Im Rahmen von Liefer- und Leistungsbeziehungen sind vorrangig transaktionsbezogene Standardmethoden anzuwenden
- FG muss Methode im Einzelfall bestimmen, vorrangig ist diejenige, mit der Fremdvergleich mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit ermittelt werden kann

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Lösung des BFH - 3

3. Teil der Begründung - Tz. 32 – 48 – FG Münster hat diese Grundsätze nicht beachtet
- Preisvergleichsmethode ist Grundmethode, weil sie unmittelbar zu Vergleichspreis führt
 - Fremdvergleich muss nach Möglichkeit aus Vergleichspreisen abgeleitet werden, wenn sich ein Preis für eine Leistung im Geschäftsverkehr mit Dritten (interner Vergleich) oder im allgemeinen Geschäftsverkehr (externer Preisvergleich) als üblich feststellen lässt
 - In diesem Fall ist stets Preisvergleichsmethode vorrangig anwendbar, auch wenn üblicher Preis = Marktpreis höher oder niedriger liegt als Selbstkosten zzgl. Gewinnaufschlag (Kostenaufschlagmethode)
 - Bei Darlehensverhältnissen ist grundsätzlich Preisvergleichsmethode anzuwenden, da Marktpreise regelmäßig vorhanden sind

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Lösung des BFH - 4

3. Teil der Begründung - Tz. 32 – 48 – FG Münster hat Grundsätze nicht beachtet

- FG muss zunächst **internen** Preisvergleich bemühen
 - wenn Bedingungen zwischen Verträgen mit Dritten und konzernintern abweichen, ggf. Anpassungsrechnung vornehmen
- Anderenfalls kommt auch **externer** Preisvergleich in Betracht
 - wenn Bedingungen Verträgen mit Dritten und konzernintern abweichen, ggf. Anpassungsrechnung vornehmen
- Fremdvergleich scheitert nicht an
 - unterschiedlicher Struktur zwischen Bank und Finanzierungsgesellschaft,
 - Konzernverbund, auch wenn ggf. Einfluss auf Bonität besteht

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Lösung des BFH - 5

3. Teil der Begründung - Tz. 32 – 48 – FG Münster hat Grundsätze nicht beachtet

- Für Preisvergleich kommt es auf Bonität der Klägerin an
- Bonitätsermittlung durch Rating-Tool möglich
sofern Zweifel an Tauglichkeit oder Richtigkeit des Tools bestehen:
 - ggf. Zeugenbefragung Standard & Poor`s
 - ggf. Beweiserhebung durch Gutachterprüfung des Ratings, oder
 - ggf. Beweiserhebung durch Gutachterprüfung der Bonität
- Schätzung des FG anhand der Kostenaufschlagmethode war darüber hinaus fehlerhaft
 - falscher Zeitpunkt der Kostenbasisberechnung, da vGA zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses beurteilt wird, nicht am Jahresende

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Lösung des BFH - 6

4. Teil der Begründung - Tz. 49 – 57 – Hinweise für zweiten Rechtsgang
- Entgegen BMF kommt es nicht auf tatsächlichen, ökonomischen Risikoträger konzerninterner Finanzierungen an, sondern auf Risikoträger nach Vertragslage
 - ➔ Konzernrückhalt der Finanzierungsgesellschaft hat keinen Einfluss auf Leistungsgefüge der vereinbarten Darlehensverträge
 - ➔ Jedoch: ggf. Gebühr der Finanzierungsgesellschaft für finanziellen Rückhalt

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Lösung des BFH - 6

4. Teil der Begründung - Tz. 49 – 57 – Hinweise für zweiten Rechtsgang

- Bonitätsprüfung

- ➔ Rspr. BFH zu § 1 AStG: Konzernrückhalt ist keine werthaltige Besicherung, daher: „Stand alone“-Rating
- ➔ die Rspr. gilt auch für vGA, Konzern-Rating entspricht nicht dem Fremdvergleich
Missbrauchserwägungen des BMF sind unerheblich
- ➔ auch bei „Stand alone“-Rating kann Konzernzugehörigkeit Auswirkungen auf Zinssatz haben, wenn fremder Dritter dies ebenfalls so beurteilen würde, z.B. bei strategischer Bedeutung der darlehensnehmenden Gesellschaft (strategische Bedeutung für Konzern oder Zukunftsstrategie im Konzern)

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Anmerkungen

- Bedeutung der Preisvergleichsmethode wurde massiv gestärkt
- Bonitätsermittlung
- Relevanz der 1. Instanz - Verstärkte Inanspruchnahme von Gutachtern durch das FG
- Abweichung der Entscheidung von VerwGrSVP 2021: Tz 3.92 sieht bei risikoloser Finanzierungsgesellschaft nur ein Entgelt bis zur Höhe einer risikolosen Rendite vor
 - Gestaltungspotential
 - Reaktion BMF ist erwartbar
- Neue Rechtslage ab Vz 2022: § 1 Abs. 3 AStG sieht keine ausdrückliche Methode vor, S. 5 spricht von: „*am besten geeignete Verrechnungspreismethode*“

BFH v. 18.5.2021 – I R 4/17

Anmerkungen

- Obacht (Tz. 37): ist ein Marktpreis feststellbar, ist allein dieser für den Fremdvergleich maßgebend, egal ob höher oder niedriger als Selbstkostenpreis + Gewinnaufschlag
 - Liegt Marktpreis über den Selbstkosten + Gewinnaufschlag des leistenden Unternehmers, so müsste auch ein fremder Dritter diesen Preis akzeptieren
 - Liegt Marktpreis unter den Selbstkosten + Gewinnaufschlag des leistenden Unternehmers, so würde „ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter“ vom Geschäftsabschluss wegen eines Verlustes absehen
- Maßgebend sind nicht die Refinanzierungskosten der Finanzierungsgesellschaft, sondern fremdvergleichskonforme Zinssätze
- Prüfung von Beweislastverteilung im jeweiligen Einzelfall
 - Bonität und Einfluss der Konzernzugehörigkeit auf den Zinssatz sind je nach steuererhöhender oder steuersenkender Wirkung zu darzulegen

**Vielen Dank für Ihre
Aufmerksamkeit !**