

# Auswirkung des Wachstumschancengesetz auf Verrechnungspreise

Ulrike Wolff-Seeger, Bayerisches Landesamt für  
Steuern

Dr. Christian Scholz, EY GmbH, München

Katja Nakhai, EY GmbH, München

**21. September 2023**

The EY logo consists of the letters 'EY' in a bold, white, sans-serif font. A yellow diagonal line is positioned above the 'Y', extending from the top right towards the center of the 'Y'.

Building a better  
working world



# Agenda

1. Finanzierungsbezogene Änderungen im Wachstumschancengesetz
  - a. Zinsschranke
  - b. Zinshöhenschranke
2. Aus aktuellem Anlass – BFH I R 54/19





01

---

# Wachstumsgesetz

# Wachstumschancengesetz - Änderungen bei der Zinsschranke

1. Freigrenze bleibt und wird kombiniert mit **Anti-Fragmentierungsregel** (§ 4h Abs. 2 lit a EStG-E):
  - ▶ Gleichartige Betriebe unter einheitlicher Leitung oder beherrschendem Einfluss einer Person / Personengruppe gelten für die Anwendung der Freigrenze als ein Betrieb;
  - ▶ Aufteilung Freigrenze nach Verhältnis der Netto-Zinsaufwendungen
2. **Verschärfung Stand-alone Klausel** (§ 4h Abs. 2 lit b EStG-E): keine Person gem. § 1 Abs. 2 AStG beteiligt, keine ausl. Betriebsstätte
3. **Verschärfung EK-Quotenvergleich** (§ 4h Abs. 2 lit. c EStG iVm § 8a Abs 3 KStG-E):  
Zusammenrechnung der Zinsen an mehrere schädliche Gesellschafter bei der Prüfung der 10-Prozent-Grenze zur schädlichen Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a Abs. 3 S. 1 KStG-E). Qualifiziert beteiligter Gesellschafter muss mindestens zu 25% beteiligt sein.
4. **Begrenzung der Nutzung von Zinsvorträgen** (§ 4h Abs. 1 S. 7 EStG-E): keine Anwendung von § 4h Abs. 2 EStG soweit Zinsaufwendungen durch Zinsvortrag erhöht wurden.
5. Anpassung **Definition „Zinsaufwendungen“** - Verweis auf Art. 2 Abs. 1 ATAD:
  - ▶ Künftig auch „wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen i.Z.m. der Beschaffung von Fremdkapital“ erfasst.
  - ▶ Erfassung auch von wirtschaftlich gleichwertigen Erträgen als Zinserträge
6. **Anteiliger Untergang** des nicht verbrauchten Zins- oder EBITDA-Vortrags bei Übertragung oder Aufgabe eines Teilbetriebs (§ 4h Abs. 5 Satz 4 EStG-E).
7. Öffentliche Förderung von **Infrastrukturprojekten**: Zinsaufwendungen und -erträge aus Darlehen zur Finanzierung solche Projekte sind unter gewissen Voraussetzungen keine Zinsaufwendungen und -erträge i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG-E (§ 4h Abs. 6 EStG-E).

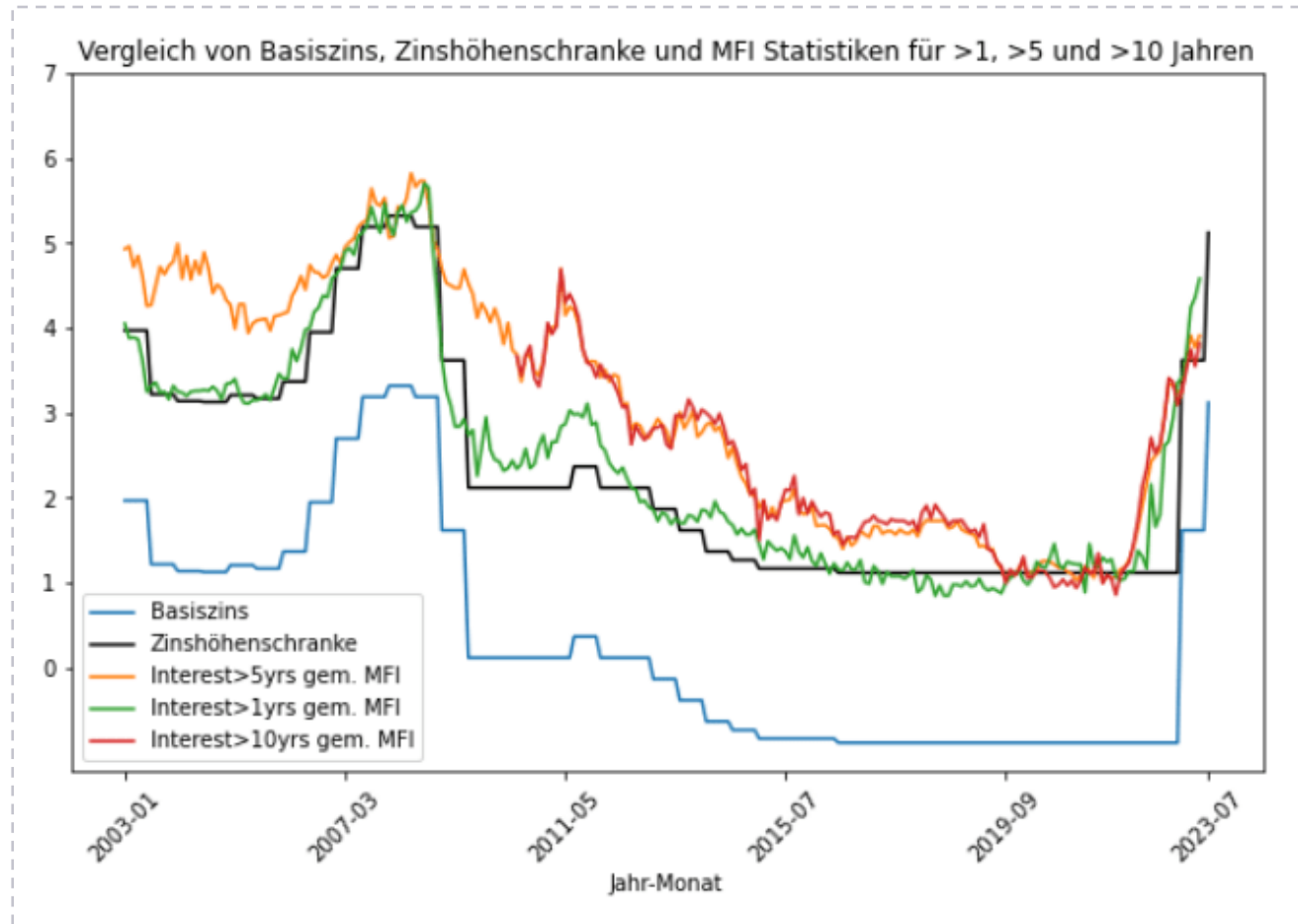
## Erstmalige Anwendung:

WJ, die am Tag nach dem Gesetzesbeschluss im BT beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden.

# Wachstumschancengesetz - Zinshöhenschranke (1/4)

## Relevanz

- ▶ Zinshöhenschranke hätte bislang unterhalb der durchschnittlichen Bankenzinsen gelegen
- ▶ Einjährige Bankenzinsen wären der Zinshöhenschranke nahe gekommen



# Wachstumschancengesetz - Zinshöhenbeschränkung (2/4)

## Gesetzestext § 4I Abs. 1 EStG-Regierungsentwurf

1. **Zinsaufwendungen** sind nicht abziehbar, soweit diese auf einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz beruhen.
2. **Höchstsatz ist der um zwei Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz** nach § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs; weist der Steuerpflichtige nach, dass sowohl der Gläubiger als auch die oberste Muttergesellschaft das **Kapital bei sonst gleichen Umständen nur zu einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz hätten erhalten können, gilt als Höchstsatz der Zinssatz, der von diesen im günstigsten Fall hätte erzielt** werden können.
3. Satz 1 gilt vorbehaltlich des Satzes 4 nur für Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen **nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG**.

## Anmerkungen

- ▶ Kein „Grandfathering“ für Alt-Darlehen  
Zinssatz muss alle 6 Monate mit dem Höchstsatz verglichen und ggfs. geändert werden.
- ▶ Keine weiteren Konsequenzen, wie z.B. KapESt nach vGA
- ▶ Nachweismöglichkeit, dass Gläubiger und Muttergesellschaft sich nur zu einem höheren Zins als dem Höchstsatz verschulden können, gilt dieser.
- ▶ „erzielt“ bedeutet nicht Habenzins. Gemeint ist ein Sollzins.
- ▶ Nahestehende Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG  
=> Auch Inlandsfälle



# Wachstumschancengesetz - Zinshöhenbeschränkung (3/4)

## Gesetzestext § 4I Abs. 1, 2 EStG-Regierungsentwurf

4. Satz 1 ist nicht anzuwenden, sofern der Gläubiger in dem Staat, in dem er seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, einer **wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht**; § 8 Abs. 2 S. 2, 3 und 5 AStG gelten sinngemäß.

5. Satz 4 gilt nicht, wenn dieser Staat nicht verpflichtet ist, aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 1 des Steueroasen-Abwehrgesetzes Amtshilfe zu leisten.

Abs. 2: Überschreitet der Zinssatz den Höchstsatz nach Absatz 1 Satz 2 ausschließlich aufgrund einer dem Vertragsschluss nachfolgenden Änderung des Basiszinssatzes nach § 247 Absatz 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, findet Absatz 1 erst nach Ablauf eines Monats nach dem nach § 247 Absatz 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs maßgeblichen Zeitpunkt Anwendung.

## Anmerkungen

▶ **Wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit i.S. von § 8 Abs. 2 S. 2, 3 und 5 AStG, siehe auch Anwendungserlass (Entwurf)**

▶ Inlandsfälle aus Satz 3?

▶ Stpfl. haben einen Monat Zeit, Veränderungen des Basiszinssatzes umzusetzen

# Wachstumschancengesetz - Zinshöhenbeschränkung (4/4)

## „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“

Der Begriff der „**wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit**“ gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 AStG sieht eine entsprechende Anwendung der Sätze 2, 3 und 5 des § 8 Abs. 2 AStG vor. Hinsichtlich der Substanzanforderungen sollen für § 4I EStG-E mithin **im Wesentlichen die gleichen Kriterien gelten wie für § 8 Abs. 2 AStG**. D.h. insbesondere

- ▶ Vorhandensein von sachlicher und personeller Ausstattung vor Ort (§ 8 Abs. 2 Satz 2 AStG).
- ▶ Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden (§ 8 Abs. 2 Satz 3 AStG).
- ▶ Die Tätigkeit darf nicht überwiegend durch Dritte ausgeführt werden (kein Outsourcing; § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG).

Im Entwurf des AStG-Erlasses vom 20. Juli 2023 verlangt die Finanzverwaltung u.a.:

- ▶ Gezielte Nutzung der **dortigen Ressourcen** (z. B. günstige Produktionsbedingungen im Rahmen der Beschaffungsmarktaktivität oder besondere Kundennähe im Rahmen der Absatzmarktaktivität).
- ▶ Einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit steht nicht entgegen, wenn Leistungen ausschließlich an nahestehende Personen (§ 7 Absatz 3 und 4 AStG) erbracht werden (Rz. 440).
- ▶ Gesellschaft ist durch Einsatz ihrer sachlichen und personellen Ausstattung in der Lage, die angestrebten **wirtschaftlichen Funktionen selbständig auszuüben**. Nicht ausreichend soll das bloße Vorhalten von Büroräumlichkeiten bzw. eine nur geringfügige Wahrnehmung von Funktionen sein, insbesondere, wenn die Wahrnehmung dieser Funktionen nicht ortsgebunden ist (Rz. 446 f.).
- ▶ Erforderlich ist **geschäftsführendes sowie anderes Personal**. Im Einzelfall sollen die verschiedenen Qualifikationen auch bei derselben Person liegen können. Das Personal muss im Hinblick auf die wirtschaftliche Tätigkeit auch **tatsächlich tätig werden** (Rz. 449 f.).
- ▶ Das Personal muss die Tätigkeit **selbstständig und eigenverantwortlich ausüben**. Nicht ausreichend ist bloßer Vollzug von Tagesgeschäft welches auf anderer Ebene entschieden wurde (Rz. 451).
- ▶ Als Dritte i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 5 AStG gelten auch nahe stehende Personen, sodass auch auf diese **kein Outsourcing** der Tätigkeiten erfolgen darf (Rz. 457).



# Was bedeuten Änderungen in der Praxis?

## 1. Überprüfung der Auswirkungen der beiden Änderungen auf aktuelle Finanzierung im Konzern.

Wesentliche Auswirkungen insbesondere erwartet für

- a) Unternehmen, die derzeit die Freigrenze in (mehreren) Projektgesellschaften nutzen - ggf. auch Auswirkungen auf „normale“ Konzerne?
- b) Unternehmen, die derzeit die stand-alone Ausnahme nutzen, aber Anteilseigner haben, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG erfüllen bzw. ausländische Betriebsstätten unterhalten.
- c) Unternehmen mit Zinsvorträgen, die eine Nutzung auf Basis der Ausnahmen in § 4h Abs. 2 EStG planen.
- d) Unternehmen, die aktuell von (Finanzierungs-) Gesellschaften mit „überschaubarer“ wirtschaftlicher Aktivität finanziert werden.

## 2. Reaktion auf die Änderungen (in 2023):

- a) Evaluierung Nutzung des EK-Quoten-Vergleichs zur Maximierung des laufenden Zinsabzugs in Zukunft?
- b) Nutzung EK-Quoten-Vergleich in 2024: Was ist hier in 2023 noch zu tun?
- c) Überprüfung von (Finanzierungs-)Gesellschaften in Hinblick auf wirtschaftliche Aktivität ab 2024.

## 3. Reaktion auf die Änderungen (laufend ab 2024): Laufende Evaluierung erforderlich

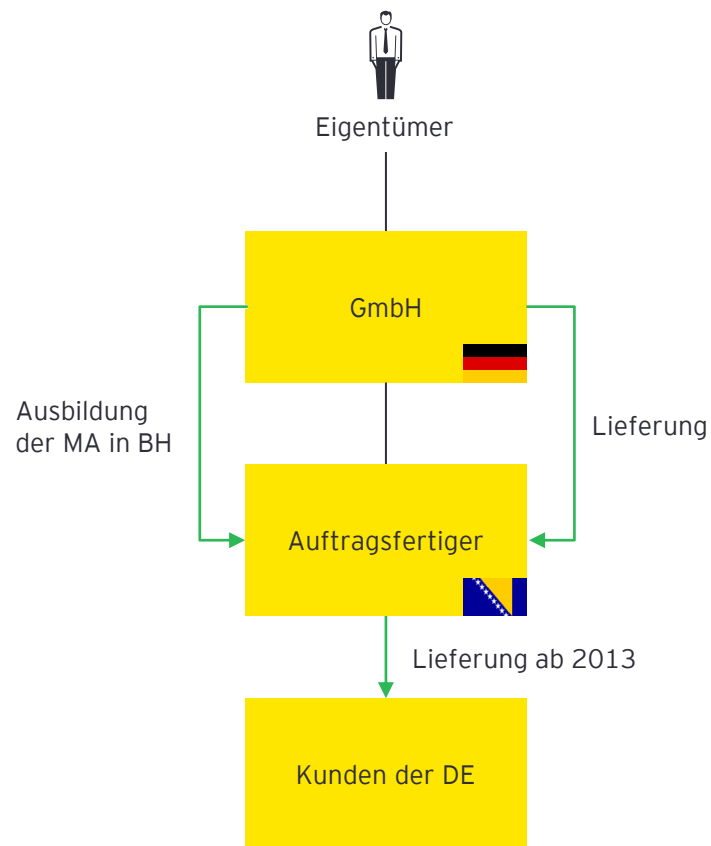
- a) Zinssatz
- b) Wirtschaftliche Aktivitäten von (Finanzierungs-) Gesellschaften
- c) Qualifikation als „gleichartiger Betrieb unter einheitlicher Leitung“
- d) (noch stärker als bisher:) Zinsschrankenauswirkungen bei Umstrukturierungen und Abschluss/Beendigung von EAVs prüfen
- e) Prüfung EK-Quoten-Vergleich / mögliche Nutzung / Auswirkungen potentiell schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung



02

---

Aus aktuellem Anlass: Mündliche  
Verhandlung am BFH vom 09.08.2023



## Prüfungszeitraum 2011 - 2013

### Produktion in BH

- ▶ Gründung in 2007, Produktionsbeginn in 2008
- ▶ 5 Jahre steuerbefreit

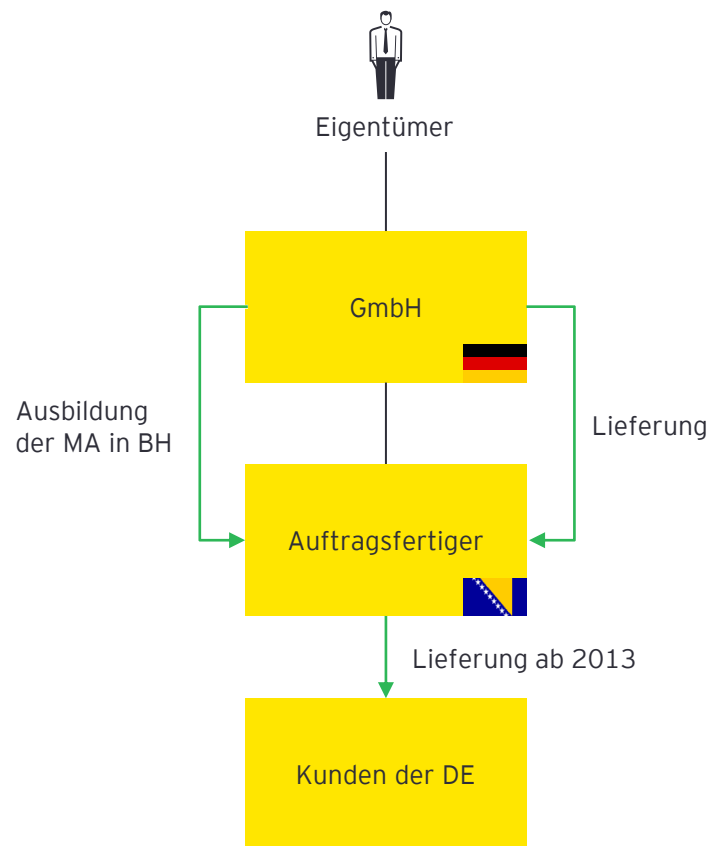
### Motivation DE

- ▶ Verlagerung arbeitsintensiver Prozesse, die in DE nur noch Verluste einbrachten und durch kapitalintensivere Tätigkeiten quer-subventioniert wurden
- ▶ BH hat Vorteile auch bei Stromkosten
- ▶ Outsourcing an fremde Dritte wurde geprüft und verworfen, um Know-how zu schützen

### Funktionsprofil BH

- ▶ Mitarbeiterentsendung von DE nach BH
  - ▶ DE Mitarbeiter leiteten die Produktion und bildeten BH Mitarbeiter aus
  - ▶ BH trug sämtliche Personalkosten der entsendeten DE Mitarbeiter



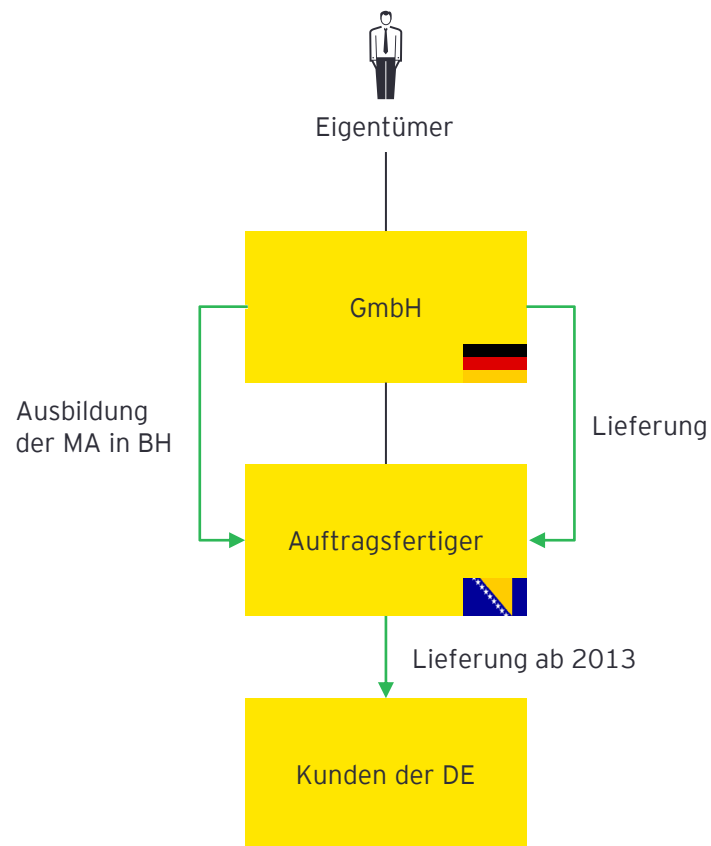


### Prüfungszeitraum 2011 - 2013 (Fortsetzung)

#### Funktionsprofil BH (Fortsetzung)

- bis 2013 Auftragsfertiger
  - Prozesse: Produktion, Qualitätssicherung, Admin
  - DE verkaufte an BH Rohstoffe zum Selbstkostenpreis
  - Abrechnung halb- und -fertiger Erzeugnisse an DE, Lieferung an Fremdkunden der DE als auch an DE zur Weiterverarbeitung
- ab 2013 auch Direktlieferung an Kunden der DE
  - BH hatte weiterhin keinen Vertrieb
  - ausschlaggebend war, dass DE dem betreffenden Kunden keine wettbewerbsfähigen Preise anbieten konnte.

**Verrechnungspreisfestsetzung erfolgte über Deckungsbeitragsrechnung, scheinbar > Lohnfertiger-Gewinn**



## Prüfungszeitraum 2011 - 2013 (Fortsetzung)

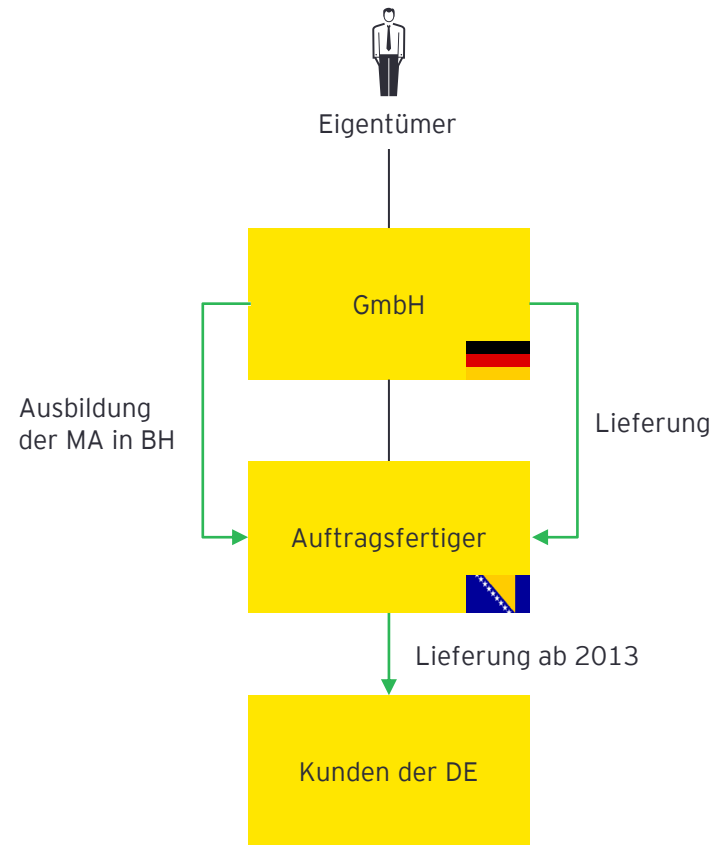
Verrechnungspreisfestsetzung erfolgte über Deckungsbeitragsrechnung, scheinbar > Lohnfertiger-Gewinn

Stpfl. begründete DB Rechnung mit

- ▶ Wertschöpfungskettenanalyse und kalkulatorischen Kosten, die berücksichtigen, dass die Produktion momentan mit Ausrüstung erfolge, die abgeschrieben sei, aber bald ersetzt werden müsse
- ▶ Standortvorteilen der BH (Lohn, Strom), die häufig aufgeteilt werden müssen
- ▶ Gewinn der DE liege über dem Branchendurchschnitt
- ▶ in der BP dann noch Verweis auf Beweislast der BP

# Mündliche Verhandlung - BFH 09.08.2023 - I R 54/19

Sachverhalt - Aufgriff durch Betriebsprüfung



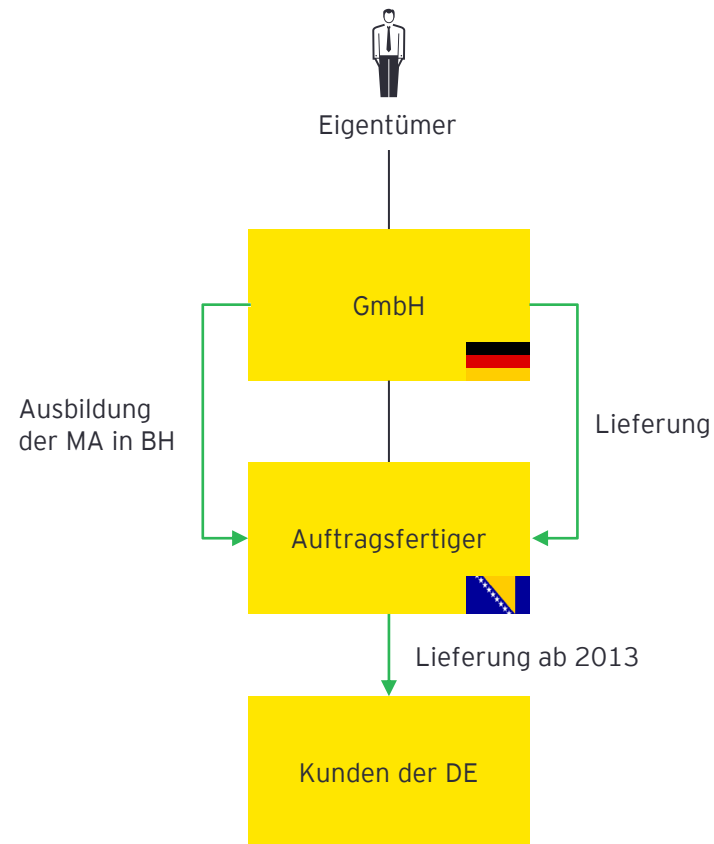
## BP in 2015 durch Bay. Landesamt f. St.

- ▶ BP nahm Funktionsverlagerung an, ging aber wg. Routinecharakter davon aus, dass kein Transferpaket anzusetzen sei
- ▶ Kalkulation der Verrechnungspreise anhand Deckungsbeitragsrechnung wird abgelehnt
  - ▶ Produkte alle von DE entwickelt, Kunden alle von DE akquiriert. DE trägt auch alle Marktrisiken
  - ▶ Ablehnung der Einbeziehung von Materialkosten in die Wertschöpfungskettenanalyse
- ▶ BP Korrektur: 12 Prozent Kostenaufschlag, aber nicht auf Material und Schrotterlöse
  - ▶ BP argumentiert, dies sei großzügig angesichts der Industrieprofitabilität
  - ▶ Standortvorteile sind im Wesentlichen nicht zu berücksichtigen
  - ▶ in 2010 war Gewinn von BH niedriger, BP wollte dies zu Gunsten des Stpfl. berücksichtigen



# Mündliche Verhandlung - BFH 09.08.2023 - I R 54/19

Sachverhalt - Aufgriff durch Betriebsprüfung (Fortsetzung)



BP in 2015 durch Bay. Landesamt f. St.

- ▶ ab 2013
  - ▶ zusätzliche Berücksichtigung von Gemeinkosten sowie Gewinnaufschlag auf Materiallieferungen der DE, die BH für die Direktlieferung an externen Kunden verwendet hat
  - ▶ kein Ansatz für die Übertragung des Kunden, da Gewinn der CB Vergütung für Routinefunktion darstellt; ansonsten wäre Lizenzgebühr zwischen 1 - 3 % vom Umsatz üblich

## BFH hat sich zu vier Themengebieten geäußert:

1. Verhältnis vGA zu § 1 AStG
2. Abschnittsbesteuerung
3. Einzelne Aspekte des Fremdvergleichs
4. Mitwirkungspflichten

### 1. Verhältnis innerdeutscher Korrektornormen zu § 1 AStG

- ▶ Erste Stufe ist die innerdeutsche Korrektur und dann kommt ggf. noch ein Delta drauf, wenn AStG weiterreichend ist. Bp muss klar benennen, welche Norm zu welcher Korrektur kommt.  
-> fAnwendung auf eine vGA (im BFH Fall nicht relevant:: KapEst unteres Ende der Bandbreite für vGA // für § 1 AStG dann auf Median (keine KapEst).

### 2. Abschnittsbesteuerung

- ▶ Funktionsverlagerung, die ggfs. 2007 bei Gründung stattgefunden hat, kann nicht im nachfolgenden PZR korrigiert werden. (*Ausnahme, wenn sich Funktionsverlagerung über mehrere Jahre erstreckt und erst im PZR vollendet wird.*)
- ▶ Ebenfalls ist es nicht zulässig zu hohe Einkommen in einzelnen Jahren des PZR mit zu niedrigen Einkommen in anderen Jahren zu verrechnen.

## BFH hat sich zu vier Themengebieten geäußert:

### 3. Einzelne Aspekte des Fremdvergleichs

- ▶ Für die Kundenvermittlung hätte DE von BH eine Lizenz verlangen müssen. Stpfl hatte argumentiert, dass der Kunde 2 Jahre lang in DE nichts mehr bestellt hat. BFH geht aber anscheinend davon aus, dass DE vermittelt hat.
- ▶ Für Materiallieferungen von DE an BH, die BH dann verarbeitet und zurück verrechnet, hätte DE einen fremdüblichen Preis verlangen müssen, d.h. Verrechnung ohne Aufschlag ist nicht akzeptabel. Bp hatte argumentiert, Verrechnung von DE nach BH ohne Aufschlag akzeptabel, wenn BH dann C+ abrechnet und Material aus der Kostenbasis außen vor lässt. Bp sprach von Materialbeistellung. Nicht klar geworden ist die Bedeutung von Benchmarkingstudien, die den Aufschlag auf Vollkosten auf Basis von Vergleichsdaten berechnen.
- ▶ Stpfl hatte hypoth. Fremdvergleich nicht korrekt angewendet. Zum einen unklar, ob Voraussetzungen erfüllt sind, weil unklar, ob Vergleichsdaten existiert hätten. Mandant hatte im FG Verfahren noch Benchmarkingstudie vorgelegt. Außerdem hat Stpfl. keinen Mindest- und Max Preis ermittelt und keinen Mittelwert abgeleitet.

### 4. Mitwirkungspflichten

- ▶ Stpfl hatte schon vor FG Verfahren Doku liefern müssen und nicht erst während des FG Verfahrens oder gar BFH Verfahren. Ein BFH Richter hat sich an die Bp gerichtet und lies erkennen, dass die Recherche von Mark-ups in Autozeitschriften oder Erfahrungssätzen, s. E. nicht ausreicht. BFH stellte fest, dass keine geschäftsvorfallbezogene Betrachtung vorgenommen wurde, was die Rechtsprüfung erschwere.





**Q&A**



A group of business professionals in an audience clapping, with a circular graphic overlay containing the text "Thank you". The image shows a diverse group of people in professional attire, including a man in a white shirt and tie, a woman with glasses, and others in the background. They are all smiling and clapping their hands. A large white circular graphic is overlaid on the right side of the image, containing the text "Thank you" in a white, sans-serif font.

Thank you

## EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Präsentation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über [ey.com/privacy](https://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](https://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

ED None

Diese Präsentation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

**[ey.com/de](https://ey.com/de)**