

Gemeinkosten bei Holdinggesellschaften

Andrea Bilitewski

Wpin/Stbin, Deloitte Hamburg

Dirk Krohn

*Leitender Fachprüfer für Unternehmensumwandlungen bei der
Groß-und Konzernbetriebsprüfung Schleswig-Holstein, Kiel*

30. Oktober 2023

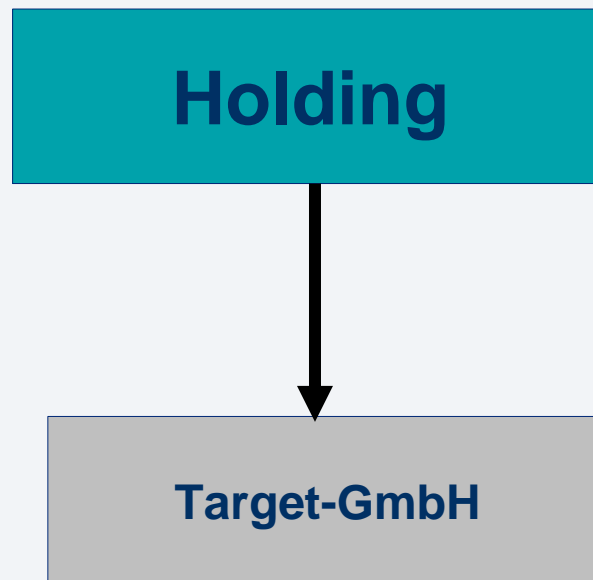
Agenda

01	Einleitung	03 – 07
02	Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten	08 – 16
03	Gemeinkosten als verdeckte Einlage	17 – 24
04	Gemeinkosten bei Umwandlungen	25 – 35

Einleitung

Typische Fälle für sog. share deals

Anteilserwerb durch Holdinggesellschaft



Einleitung – Involvierte interne Bereiche



Involvierte Bereiche der Holding

Geschäftsführung	M&A Abteilung	Controlling	Rechts-/Steuerabteilung	HR	Treasury	Marketing
Personalkosten / Raumkosten / Sachkosten						

Einleitung

Eigenständiger AK-Begriff für Erwerb von Finanzanlagen?

- ❖ Keine gesonderte Definition im Handels- und Steuerrecht
- ❖ Es gilt der **allgemeine AK-Begriff** gem. § 255 Abs. 1 HGB
 - ❖ *„Anschaffungskosten sind die Aufwendungen^{*}, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.“*
 - ❖ *Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.*
- ❖ **Schlussfolgerung**: Zu den AK/ANK gehören **externe und interne** Kosten, die dem Anschaffungsvorgang einzeln zuordenbar sind.

*Hervorhebungen durch die Verfasser

Einleitung

Umfang der externen und internen Kosten

❖ Externe Kosten

Sämtliche Aufwendungen von externen Leistenden, die dem Erwerb bzw. der Herstellung des betriebsbereiten Zustands dienen, z.B. Notar, Registergericht, Beratungsgesellschaften etc. und dem Vorgang einzeln zugeordnet werden können.

❖ Interne Kosten

Sämtliche Aufwendungen im Unternehmen, die dem Erwerb bzw. der Herstellung des betriebsbereiten Zustands dienen und dem Vorgang einzeln zugeordnet werden können.

- ❖ *Zweckbestimmung der Aufwendungen muss auf den Erwerbsvorgang gerichtet sein*
- ❖ *Auch bei den internen Kosten muss es sich um Einzelkosten handeln.*
- ❖ *Aber: es gibt sog. „unechte Gemeinkosten“, die theoretisch einzeln zuordenbar wären.*
- ❖ *Häufiger Streitpunkt in der Praxis ist die Frage, inwieweit verlangt werden kann, sog. „unechte Gemeinkosten“ den Transaktionsvorgängen einzeln zuzuordnen.*

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

❖ Gemeinkosten (**Begriff**)

Gemeinkosten sind alle Kosten in Unternehmen, die sich nicht direkt einem Kostenträger (meist Produkt) oder einer Kostenstelle zuordnen lassen. Sie werden daher auch indirekte Kosten genannt.

❖ **Merkmale** von Gemeinkosten

- ❖ *Gemeinkosten können Ihren Kostenträgern nur indirekt zugeordnet werden.*
- ❖ *Gemeinkosten fallen stets für mehrere Aufträge/Einheiten an.*
- ❖ *Gemeinkosten werden auf verschiedene Kostenstellen aufgeteilt.*
- ❖ *Die Weiterverrechnung erfolgt über Zuschläge auf die Kostenträger.*

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

❖ **Unechte Gemeinkosten (Begriff)**

Gemeinkosten, die theoretisch zwar direkt als Einzelkosten auf die Kostenträger oder -stellen zugerechnet werden könnten, aber aus Wirtschaftlichkeitsgründen mithilfe von Schlüsseln (Gemeinkostenschlüsselung) verrechnet werden.

❖ **Beispiele** für unechte Gemeinkosten

- ❖ *der nicht gesondert aufgezeichnete Stromverbrauch einer maschinellen Anlage*
- ❖ *der nicht notierte Verbrauch von Reinigungs- und Schmiermitteln*

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

❖ Auffassung der FinVerw

- ❖ Ableitung der FinVerw aus den vorherigen Aussagen:
Kosten sind grundsätzlich auch im Unternehmen als Einzelkosten anzusehen und werden nur aus Vereinfachungsgründen nicht einzeln zugeordnet!
- ❖ Fehlende Definition für den AK-Begriff für Finanzanlagen führt zur Anwendung der allgemeinen Grundsätze des § 255 Abs. 1 HGB
- ❖ Folge dieser Ableitung ist die grundsätzliche Erfassung von internen Einzelkosten und unechten Gemeinkosten
- ❖ FinVerw hat Rechtsauffassung schon lange angewendet.
Beispiel: Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung von ERP-Software (Rn. 7+9 des BMF-Schr. v. 18.11.2005; BStBl. I 2005, 1025). Zu den unechten Gemeinkosten gehören danach z.B. Aufwendungen für Schulungen, Raumkosten, Reisekosten etc.)

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

❖ Rechtsprechung des BFH

- ❖ *Aus Sicht der FinVerw wird ihre Rechtsauffassung durch folgende Urteile bestätigt:*
 - ❖ *BFH 31.07.1967 – I 219/63: Interne Personalkosten sind Einzelkosten, wenn festgestellt werden kann, wie viele Lohnstunden dem Vorgang zugeordnet werden können*
 - ❖ *BFH 15.06.2016 – I R 64/14: Zuordnung von echten und unechten Gemeinkosten zu einem Veräußerungsgeschäft – Sonderfall da ausschließlicher Geschäftsgegenstand die Gründung und Weiterveräußerung von Gesellschaft war.*

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

Können Verwaltungs- und Geschäftsführungskosten unechte Gemeinkosten beim Erwerb von Finanzanlagen sein?

Diese Frage ist nach den folgenden Schritten zu beantworten:

- ❖ Ist eine *Zuordnung zum Anschaffungsvorgang* (Erwerb und Betriebsbereitschaft) *möglich*?
- ❖ *Welche* Aufwendungen können unechte Gemeinkosten darstellen?
- ❖ *Wie* sind die unechten Gemeinkosten zu *ermitteln*?
- ❖ Ist eine *Schätzung* der unechten Gemeinkosten durch die FinVerw *zulässig*?

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

Kontrollüberlegung der FinVerw zur Rechtfertigung der Behandlung von unechten Gemeinkosten als ANK

- ❖ Würde man die unechten Gemeinkosten *generell nicht* zu den ANK rechnen, eröffnet sich ein generelles **Gestaltungspotenzial**. Dieses Potenzial führt zur ungleichen Behandlung von eigentlich gleichen Sachverhalten!
- ❖ **Beispiel:**

Die GmbH X (Holding) beabsichtigt in den nächsten 3 Jahren umfangreich zu expandieren und diverse Beteiligungen erwerben.

Variante 1: Die GmbH X beauftragt für alle Erwerbsvorgänge ausschließlich externe Beratungsgesellschaften. **Folge:** Alle Aufwendungen zählen als Einzelkosten zu den ANK

Variante 2: Die GmbH X wirbt mehrere Berater von den externen Beratungsgesellschaften ab und lässt durch diese die anstehenden Erwerbe abwickeln. **Folge:** Alle Aufwendungen würden als Gemeinkosten *sofortabzugsfähige BA* darstellen.

Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

Grenze zwischen Einzelkosten und unechten Gemeinkosten – Beratung

- Bei entsprechend hohem Aufwand können (theoretisch) fast alle Gemeinkosten zugeordnet werden
- Betriebswirtschaftlicher Aufwand häufig nicht vertretbar
- Handelsrechtlich ist die Kategorie der unechten Gemeinkosten anerkannt
- Innerhalb eines vertretbaren Rahmens liegt die Entscheidung, bestimmte Kosten nicht direkt zuzuordnen, beim Unternehmen
- Für den AK-Begriff gilt die Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz
- Beachtung des Veranlassungsprinzips

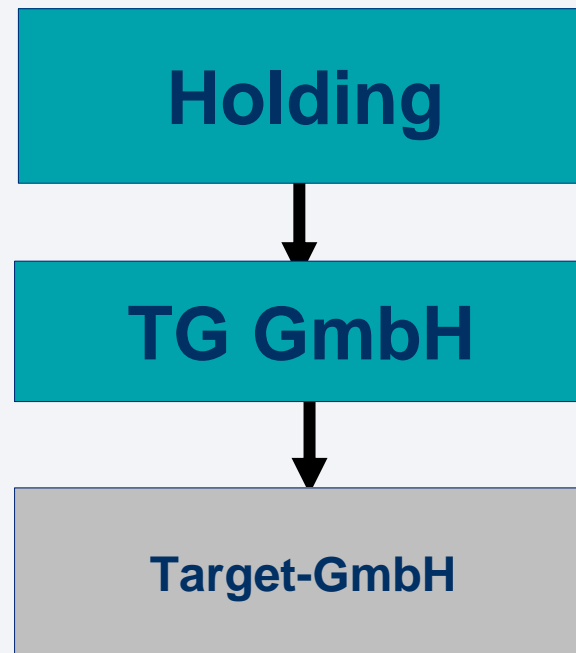
Abgrenzung echte / unechte Gemeinkosten

Diskussion

Gemeinkosten als verdeckte Einlage

Typische Fälle für sog. share deals

**Anteilserwerb durch Tochtergesellschaft
Steuerung des Erwerbsprozesses durch Holding**



Gemeinkosten als verdeckte Einlage

Kann es ANK geben, wenn kein Anschaffungsvorgang vorliegt?

Sachverhalt:

Holding ist Konzernobergesellschaft und hält diverse Beteiligungen. Im Rahmen der Konzernstrategie wird eine Akquisition geplant. Holding kümmert sich umfassend um den Prozess, obwohl von vornherein klar ist, dass die Tochtergesellschaft TG letztlich als Erwerberin fungieren soll.

Fragestellung:

Stellen die bei der Holding angefallenen internen und externen Aufwendungen sofort abzugsfähige BA dar oder sind diese Aufwendungen steuerlich in die jeweiligen Tochtergesellschaften zu transferieren, um dort als ANK aktiviert zu werden?

Gemeinkosten als verdeckte Einlage

Kann es ANK geben, wenn kein Anschaffungsvorgang vorliegt?

❖ Holding stellt Tochtergesellschaft Geldbetrag zur Verfügung

- ❖ Verdeckte Einlage der Holding in die Tochter-Gesellschaft
- ❖ Erhöhung der AK der Beteiligung auf Ebene der Holding
- ❖ Steuerfreier Ertrag in der Tochter (Erhöhung stl. Einlagekonto)
- ❖ Kosten der Tochter sind nach den og. Grundsätzen zu beurteilen

❖ Übernahme der Aufwendungen durch die Holding

- ❖ Verdeckte Einlage der Holding in die Tochter-Gesellschaft und restliche steuerlichen Folgen wie oben??
- ❖ Oder unentgeltliche Nutzungseinlage und BA-Abzug bei der Holding?

Gemeinkosten als verdeckte Einlage

Kann es ANK geben, wenn kein Anschaffungsvorgang vorliegt?

❖ Holding trägt die Kosten und erteilt den Auftrag selbst.

- ❖ Die Holding übernimmt in eigener Rechnung Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung an einer KapG durch die Tochtergesellschaft stehen.
- ❖ Nach h.M. keine verdeckte Einlage
 - Keine Fiktion der Einlage eines Geldbetrages
 - Keine Befreiung der TG von einer Verbindlichkeit
- ❖ Vielmehr liegt eine unentgeltliche Nutzungseinlage vor
 - Aufwendungen werden als eigene sofortabzugsfähige BA der Holding behandelt
- ❖ Aber: FinVerw vermutet eine Gestaltung, die in erster Linie steuerliche Gründe hat, und beurteilt die Übernahme der Aufwendungen als verdeckte Einlage!

Gemeinkosten als verdeckte Einlage

Kann es ANK geben, wenn kein Anschaffungsvorgang vorliegt?

❖ Keine verdeckte Einlage durch die Holding in die Tochtergesellschaft

- ❖ Transfer dieser Aufwendungen in die jeweiligen Töchter als verdeckte Einlage scheitert an der Existenz eines einlagefähigen Vermögensvorteils.
 - Grundlegend GrS 2/86 v. 26.10.1987, BStBl. 1988, 348
 - Einlagefähig sind nur bilanzierbare WG
 - Der Umstand, dass die Aufwendungen bei der TG als ANK aktivierungspflichtig wären, macht sie nicht zu einem einlagefähigen WG
 - Aufwendungen für den Transaktionsprozess betreffen (auch) die Geschäftstätigkeit der Holding, die Unternehmensgruppe zu führen und zu entwickeln

Gemeinkosten als verdeckte Einlage

Kann es ANK geben, wenn kein Anschaffungsvorgang vorliegt?

Auffassung der FinVerw

- ❖ **Ableitung aus BFH v. 15.01.2008 – IX R 45/07 möglich?**
Der BFH vertritt hier die Auffassung, dass laufende Aufwendungen für Instandhaltungsarbeiten für ein Vermietungsobjekt auch im Fall des abgekürzten Vertragsweg beim Vermieter abziehbar seien, obwohl die Aufwendungen von einer nahestehenden Person beauftragt und beglichen wurden.
- ❖ Übertragen auf die vE würde dies bedeuten, dass auch das **Tragen von laufenden Aufwendungen** zu einem **einlagefähigen Vermögensvorteil** in eine KapG führen kann
- ❖ Endgültige Klärung dieser Rechtsfrage durch den BFH steht noch aus.

Gemeinkosten als verdeckte Einlage

Diskussion

Gemeinkosten bei Umwandlungen

Gemeinkosten bei Umwandlungen

Auswirkung der Kosten in den Umwandlungsarten

- **KapG auf PersG / EU – §§ 3 – 9 und 16 UmwStG**

Kosten mindern das Übernahmeergebnis und sind im Jahr der Entstehung außerbilanziell zu kürzen

- Entfällt Übernahmeergebnis auf eine nat. Person, wirken sich die Kosten **zu 60 %** aus
- Entfällt Übernahmeergebnis auf eine jur. Person, wirken sich die Kosten **zu 0 %** aus

- **KapG auf KapG/EU - §§ 11 – 13 und 15 UmwStG**

Kosten mindern das nicht steuerbare / steuerfreie Übernahmeergebnis und werden damit **vollständig neutralisiert**

Gemeinkosten bei Umwandlungen

Begriff und Zuordnung in mehreren Schritten:

1. Schritt:

Zurechnung zu ÜT und ÜN (Grundsatz: Veranlassungsprinzip)

- Kosten von ÜT bleiben voll abzugsfähig
- Kosten von ÜN mindern nur das Übernahmeergebnis
- *Vgl. grundsätzliche Ausführungen ab Tz. 2 im Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 12.4.2016 – 1 K 1001/14, BFH v. 30.5.2018 – I R 35/16, NV Tz. 42*

Gemeinkosten bei Umwandlungen

Begriff und Zuordnung in mehreren Schritten:

2. Schritt:

Ermittlung der Kosten und Klassifizierung in objektbezogene und nicht objektbezogene Kosten

- Objektbezogene Kosten, z.B. GrESt werden bei ÜN aktiviert (Ausnahme GrESt aufgrund einer Anteilsvereinigung)
- Nicht objektbezogene Kosten mindern das Übernahmeergebnis

Gemeinkosten bei Umwandlungen

- Welche Kosten gehören zu den Kosten für den Vermögensübergang?

- **Frage des Prüfers:**

Gäbe es die zu beurteilenden Kosten ohne Umwandlung?

- **Antwort: Ja!** **Folge: keine** Kosten für den Vermögensübergang
- **Antwort: Nein!** **Folge: Kosten** für den Vermögensübergang

Gemeinkosten bei Umwandlungen

Sicht der Finanzverwaltung

- Zugrundelegung Umfang des Begriffs „**Veräußerungskosten**“
- **Auslösendes** Moment und nicht unmittelbarer Zusammenhang
- **Interne** und **externe** Kosten
- Umstellung Firmenlogo, Briefbögen, Rechnungsformulare, Homepage, Online-Shop etc. einzubeziehen

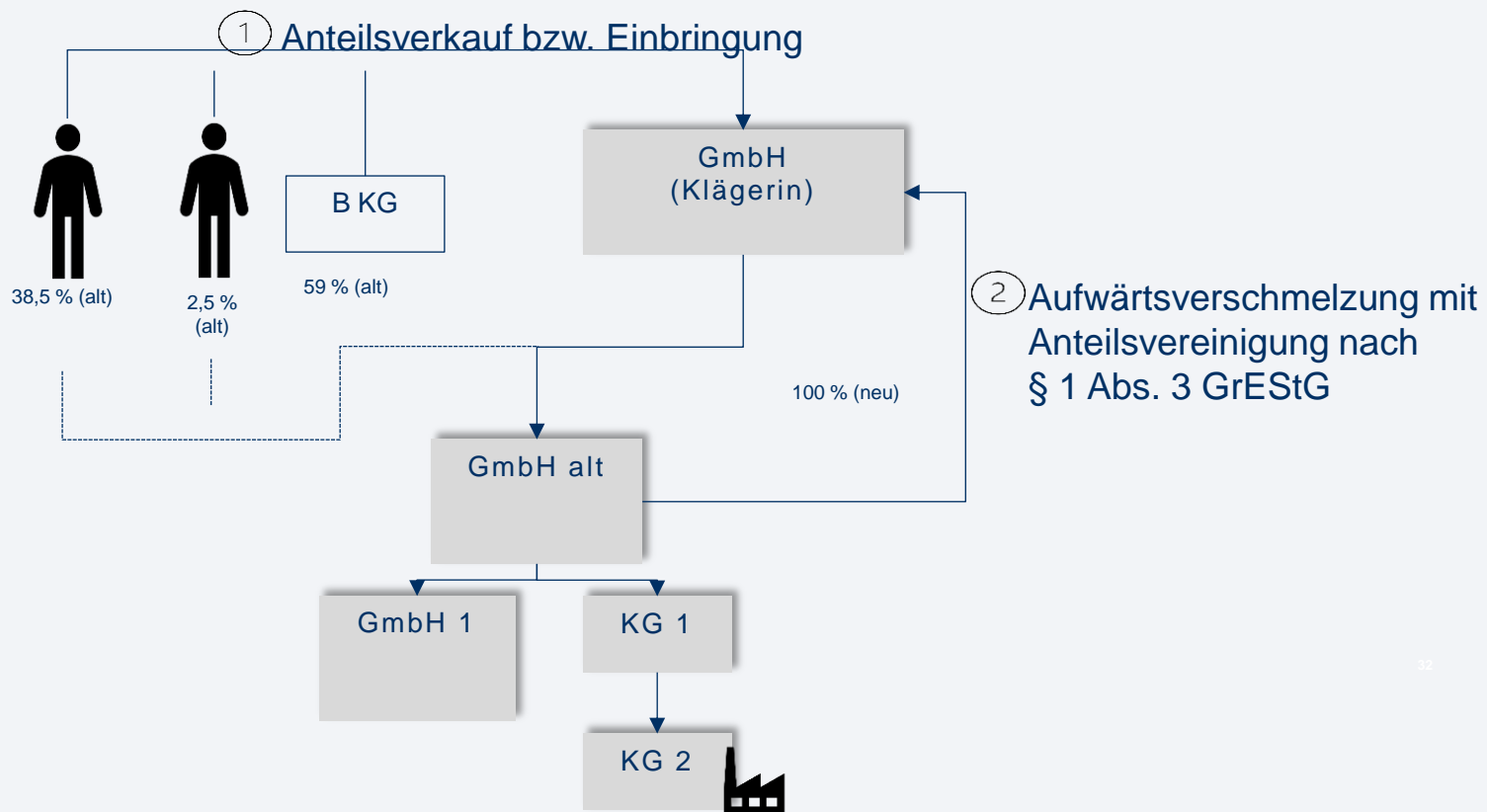
Kosten für den Vermögensübergang

BFH v. 23.11.2022, I R 25/20, BStBl. 2023, S. 612

Zu entscheidende Rechtsfrage

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2011
Klägerin	GmbH, die i.R.e. Umstrukturierung Alleingesellschafterin der GmbH alt wurde
31.12.2006	Verschmelzung der Beteiligungsgesellschaft auf die Klägerin (Aufwärtsverschmelzung)
2.4.2013	Feststellung der Grundbesitzwerte für die GrEST
Finanzamt/ Betriebs- prüfung	Qualifizierung der GrEST als Kosten für den Vermögensübergang und damit als Teil des außer Ansatz bleibenden Übernahmeergebnisses nach § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG
FG München	Abweisung der Klage als unbegründet

Kosten für den Vermögensübergang



Kosten für den Vermögensübergang

BFH: Revision unbegründet

- Kosten für den Vermögensübergang i.S.d. § 12 Abs. 2 S. 1 UmwStG sind die nicht objektbezogenen Kosten des übernehmenden Rechtsträgers – unabhängig vom Zeitpunkt der Entstehung – sowie die nicht objektbezogenen Kosten des übertragenden Rechtsträgers, die nach dem steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind.
- Sind sie als laufender Aufwand beim übernehmenden Rechtsträger berücksichtigt worden, **muss** eine entsprechende **außerbilanzielle Korrektur** erfolgen.
- **Objektbezogene** Aufwendungen – wie z.B. die GrESt beim Übergang von Grundstücken – gehören grds. nicht zu den Kosten für den Vermögensübergang, sondern sind den **Anschaffungs(neben)kosten** zuzurechnen. Nach der BFH-Rspr. ist jedoch Gegenstand der Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht der Anteilserwerb.
- Zur Auslegung des Rechtsbegriffs „Kosten für den Vermögensübergang“ ist auf das **Veranlassungsprinzip** und auf den **Begriff der Veräußerungskosten** i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG **abzustellen**.

Kosten für den Vermögensübergang

Abgrenzung zum laufenden Gewinn – Auffassung Beratung

- Keine extensive Auslegung des Begriffs der Kosten für den Vermögensübergang
- Beschränkung auf „Kosten für den Vermögensübergang“
- Vermögensübergang ist mit Eintragung der Verschmelzung abgeschlossen
 - zeitlich nachgelagerte Kosten sind nicht mehr als Umwandlungskosten einzuordnen
 - BFH v. 12.3.2014 – I R 45/13 (zu Veräußerungskosten) – Einordnung der Kosten nach dem Veranlassungsprinzip zur Umwandlung bzw. zum laufenden Gewinn

Kosten für den Vermögensübergang

Diskussion