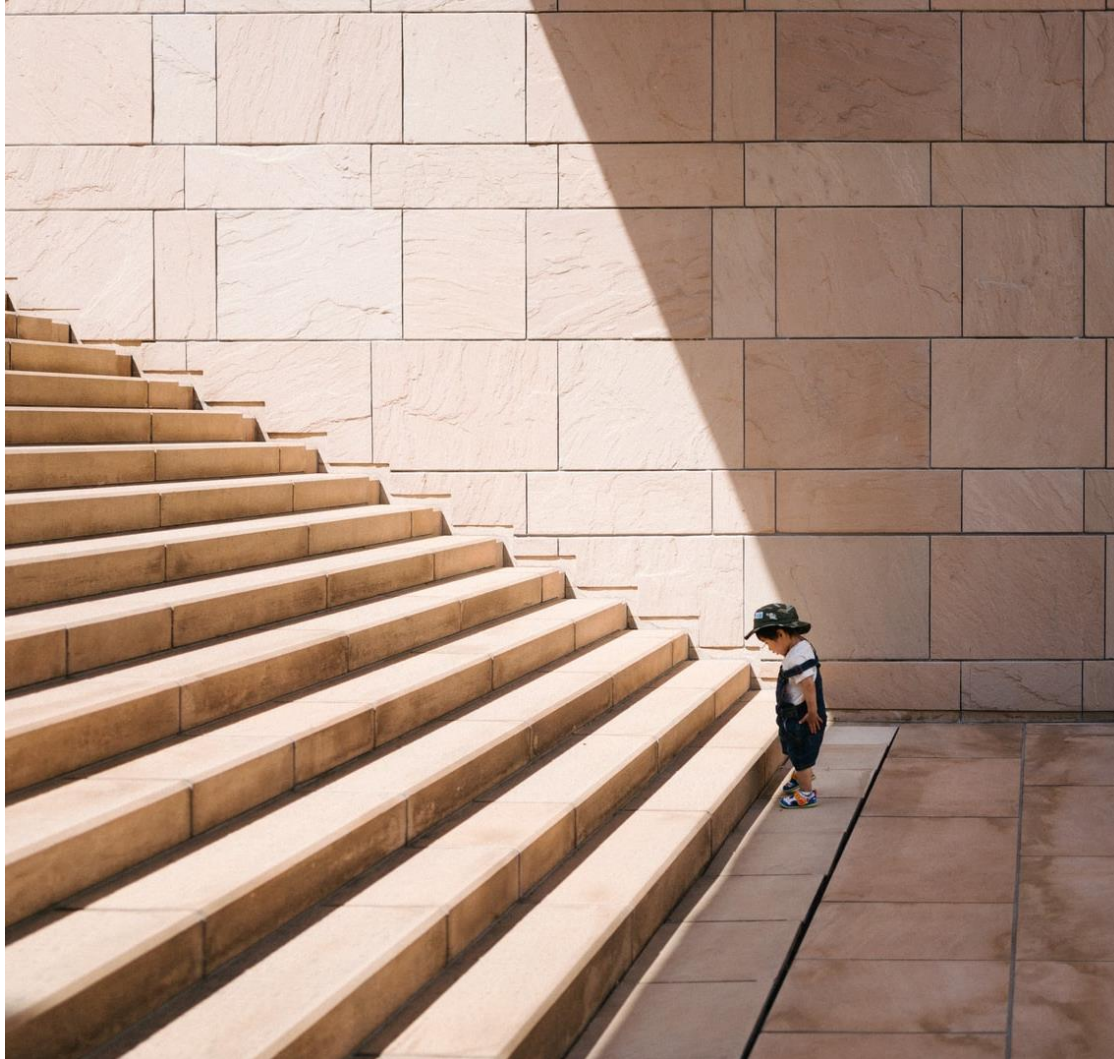




Gemeinkosten einer Holding

Hamburger Steuerdialog | 26. April 2022

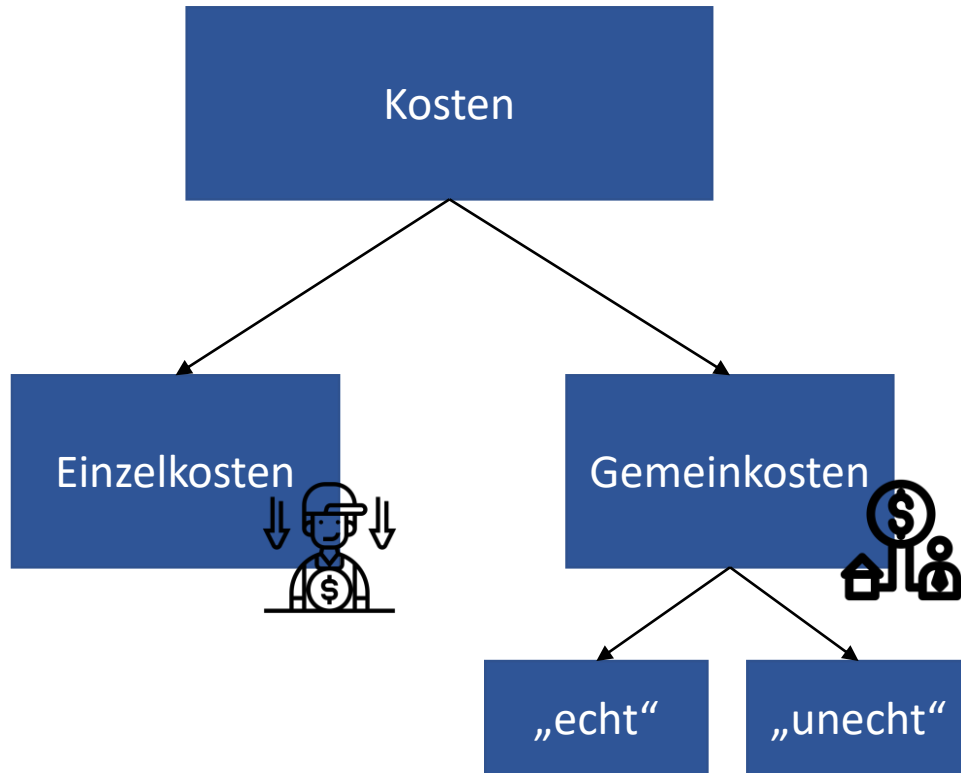
Agenda



1. Einleitung
2. Gemeinkosten und Anschaffungen
3. Gemeinkosten und Veräußerungen
4. Gemeinkosten und Verschmelzungen
5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen
6. Gemeinkosten und Anrechnung ausl. Steuern
7. Fazit

1. Einleitung

Was sind Gemeinkosten?



Einzelkosten vs. Gemeinkosten

- Als Einzelkosten werden in der Kostenrechnung diejenigen Kosten bezeichnet, die einem Vermögensgegenstand direkt zugerechnet werden können.
- Hierunter fallen bei der Herstellung das Fertigungsmaterial, Fertigungslöhne und Sondereinzelkosten der Fertigung.
- Als Gemeinkosten werden demgegenüber alle Kosten bezeichnet, die dem Kostenträger nicht direkt zugerechnet werden können, sondern für die es eines Schlüssels bedarf, um eine Zurechnung zu ermöglichen.
- Hierunter fallen z. B. Materialgemeinkosten (z. B. Schmierstoffe), Werteverzehr des Anlagevermögens und allgemeine Verwaltungskosten.
- Bei den Gemeinkosten kann ferner differenziert werden in unechte und echte Gemeinkosten. Unechte Gemeinkosten sind solche, die Einzelkosten darstellen könnten, wenn eine genaue Ermittlung erfolgen würde, diese jedoch unter dem Aspekt der Wesentlichkeit entfällt.

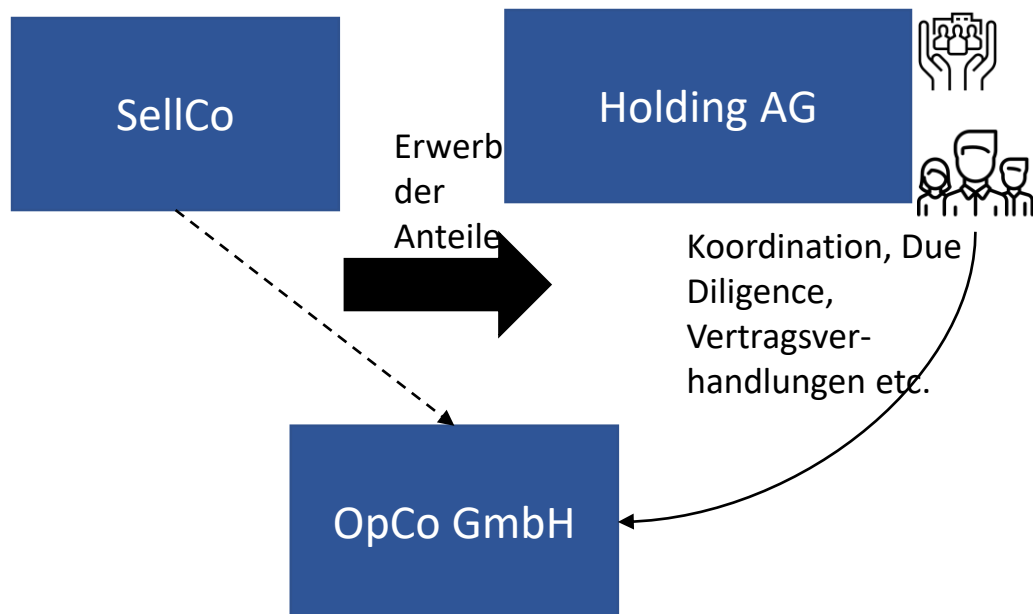
Agenda



1. Einleitung
2. **Gemeinkosten und Anschaffungen**
3. Gemeinkosten und Veräußerungen
4. Gemeinkosten und Verschmelzungen
5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen
6. Gemeinkosten und Anrechnung ausl. Steuern
7. Fazit

2. Gemeinkosten und Anschaffungen

Akquisition von Unternehmensbeteiligungen



Fall 1 – Die Akquise

- Holding AG ist eine reine Holdinggesellschaft, die über keine am Markt abgesetzte Tätigkeit verfügt. Holding AG möchte 100% der Anteile an OpCo GmbH von SellCo erwerben.
- Holding AG beschäftigt eigenes Personal, welches diverse Aufgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb übernimmt. Hierzu zählen Tätigkeiten der strategischen Erwerbsentscheidung (inkl. Erstellung allgemeiner Marktanalysen), Einholung von Gutachten und Erstellung eigener Analysen (Due Diligence), Führung von Vertragsverhandlungen, Durchführung von Betriebsbesichtigungen etc.
- Hierbei sind diverse Kosten entstanden, die z. T. einzeln abgegrenzt werden könnten (z. B. Reisekosten) als auch solche, die nicht einzeln abgegrenzt werden können (Gehälter der involvierten Mitarbeiter).

Ausgangsfrage:

- Liegen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder zu aktivierende Anschaffungskosten vor?

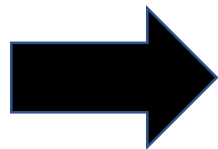
2. Gemeinkosten und Anschaffungen

Rechtsgrundlagen

Handelsgesetzbuch

§ 255 Bewertungsmaßstäbe

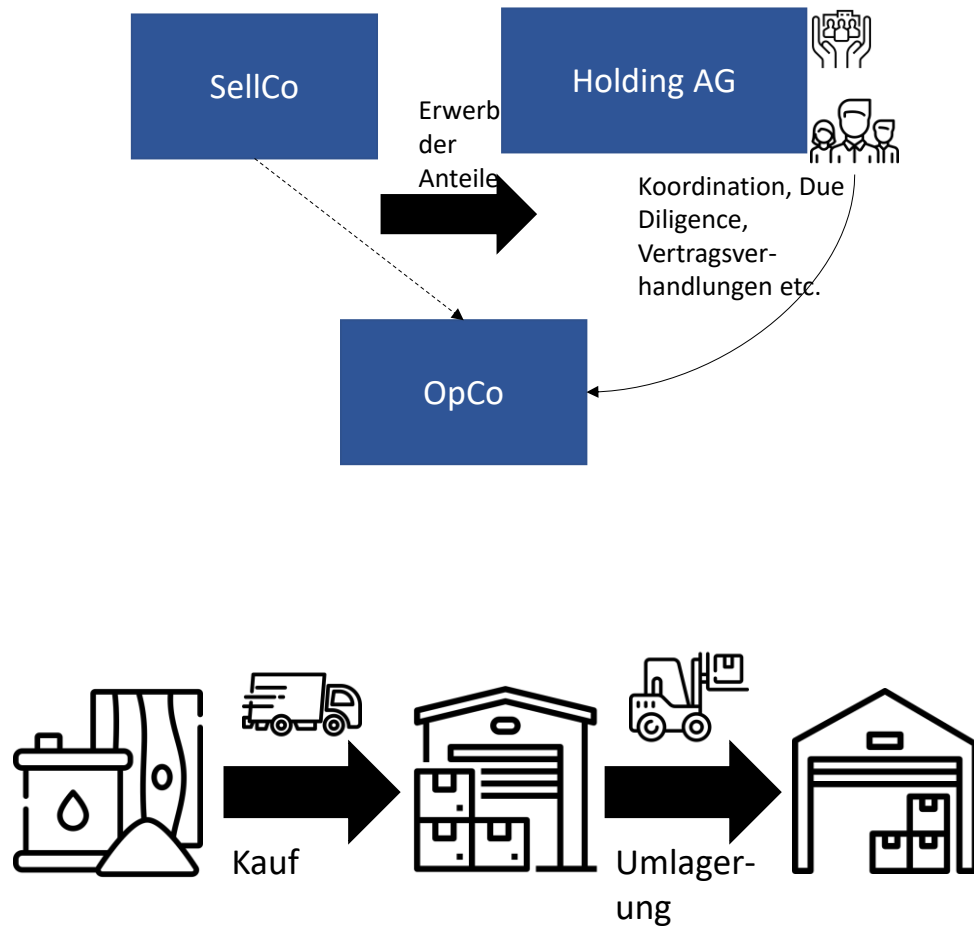
- (1) Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand **einzeln zugeordnet** werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen. [Hervorhebung nicht im Original]
- (2) ...



Unstrittig gilt § 255 HGB uneingeschränkt auch für die Steuerbilanz. Zwar besteht gem. § 5 Abs. 7 i. V. m. § 6 EStG der sog. steuerliche Bewertungsvorbehalt, für die Definition von Anschaffungskosten greift der BFH in ständiger Rechtsprechung aber auf die handelsrechtlichen Begriffe zurück.

2. Gemeinkosten und Anschaffungen

Ausgangspunkt Anschaffung von Rohstoffen

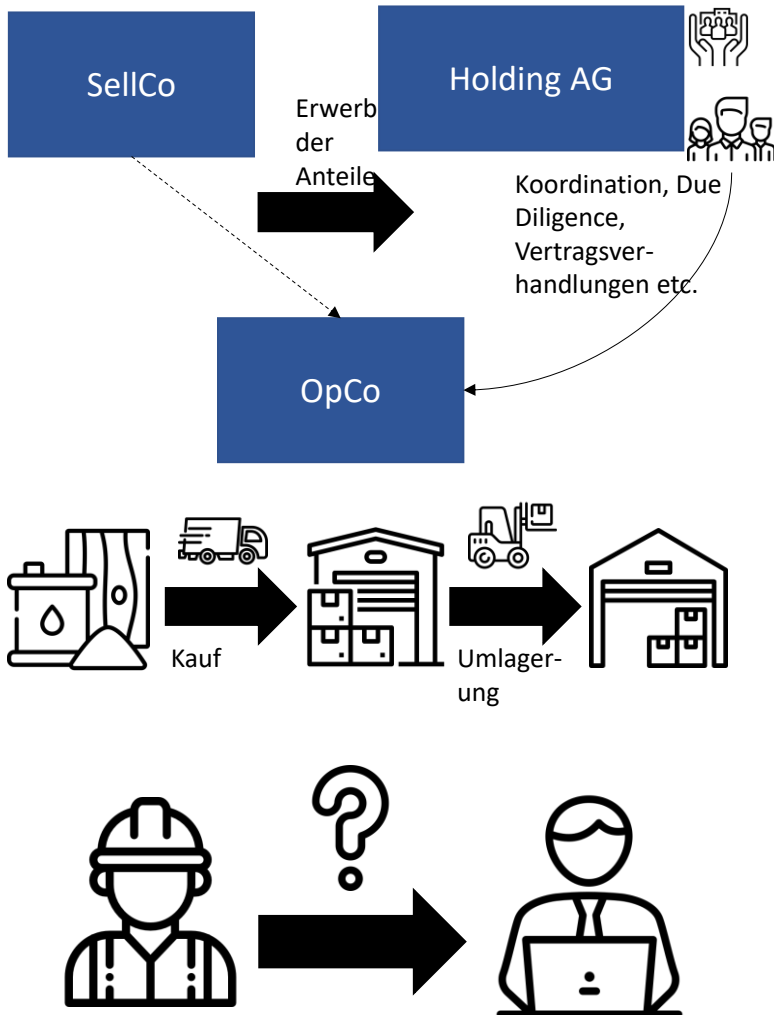


Fall 1 – Argumentation von Vertretern der Finanzverwaltung

- Zwar verbietet § 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG die Aktivierung von Gemeinkosten im Zusammenhang mit Anschaffungen, es liegen aber keine Gemeinkosten vor.
- Allenfalls würden unechte Gemeinkosten vorliegen, da die Stpfl. die Zeiten der Mitarbeiter aus Bequemlichkeit nicht aufzeichnen würden. Daher dürfe eine Zuordnung im Schätzwege erfolgen.
- Dies hätte auch der BFH so entschieden, wenn es um die Zuordnung von Löhnen und Gehältern ginge (Verweis auf BFH, Urteil v. 31.07.1967, I 219/63).
- Der dem Urteil zugrundeliegende Sachverhalt befasste sich mit der Frage, ob Kosten der Umlagerung von Rohstoffen auf dem Betriebsgelände nach Anschaffung noch zu den Anschaffungskosten zählen. Der Stpfl. vertrat die Auffassung, da die Umlagerung durch eigenes Personal erfolgte, handle es sich um Gemeinkosten.
- Der BFH führt hierzu aus, dass die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten bei Anschaffungskosten nach denselben Kriterien wie bei Herstellungskosten zu erfolgen habe.

2. Gemeinkosten und Anschaffungen

Übertragbarkeit Lagerarbeit auf Büroarbeit?

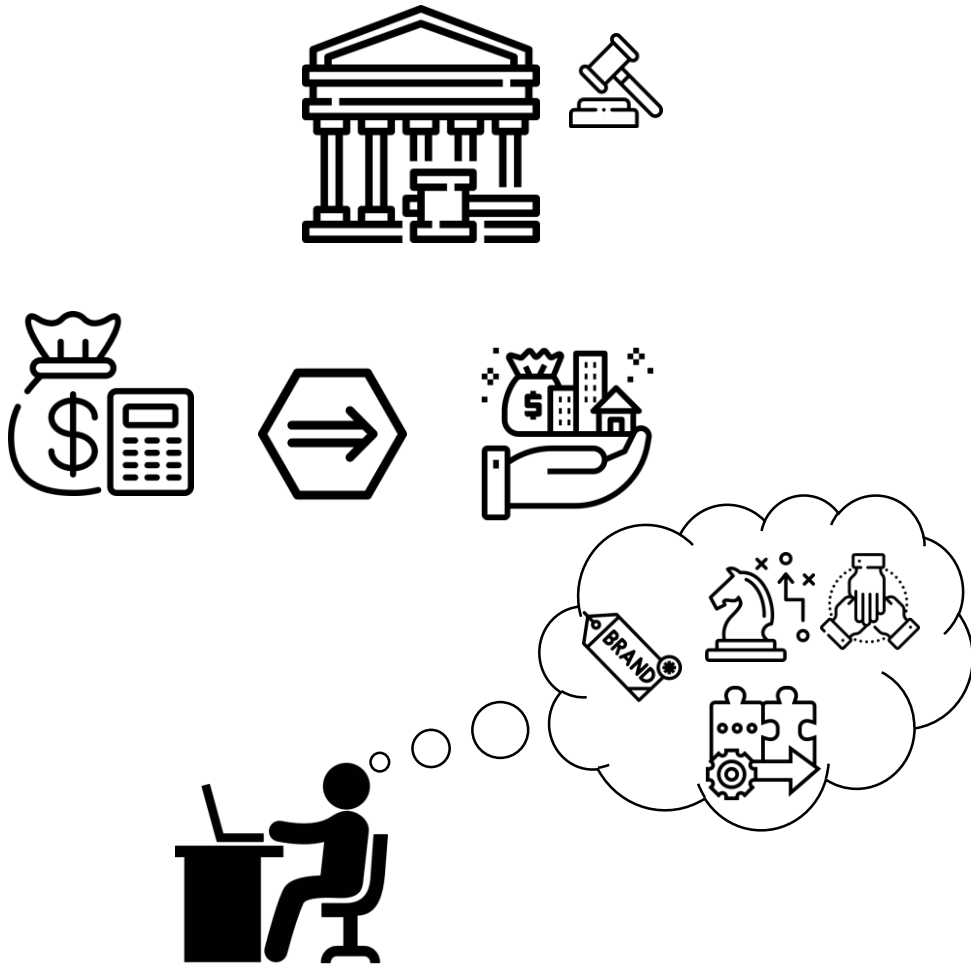


Fall 1 – Finanzverwaltung (cont') & eigene Auffassung

- Demnach lägen Einzelkosten analog zu Fertigungslöhnen dann vor, wenn die Lohnstunden den Umlagerungen zugeordnet werden könnten und die Arbeitnehmer nicht „in der gleichen Zeit auch andere Arbeiten ausgeführt haben.“
- Interpretation der Finanzverwaltung → da man keine Tätigkeiten zeitgleich ausführen könne, bezieht sich die Aussage des BFH auf eine Feststellung der für die nacheinander durchgeführten Tätigkeiten.
- Eigenes Verständnis: Fertigungslöhne sind deshalb Einzelkosten, weil die Mitarbeitenden der Fertigungsabteilung ausschließlich mit der Fertigung befasst sind. D. h. eine Zeiterfassung erübrigt sich, es wird lediglich die Fertigung als Tätigkeit ausgeübt, nicht zeitgleich andere Aufgaben.
- Zeitgleich bezieht sich m. E. hierbei auf die Arbeitszeit der Mitarbeitenden, wird die Umlagerung also von Buchhaltern durchgeführt, lägen keine Einzelkosten sondern Gemeinkosten vor. Sofern diese hingegen durch Lagerarbeiter erfolgt, könnten Einzelkosten vorliegen.

2. Gemeinkosten und Anschaffungen

Finale Veranlassung von Kosten

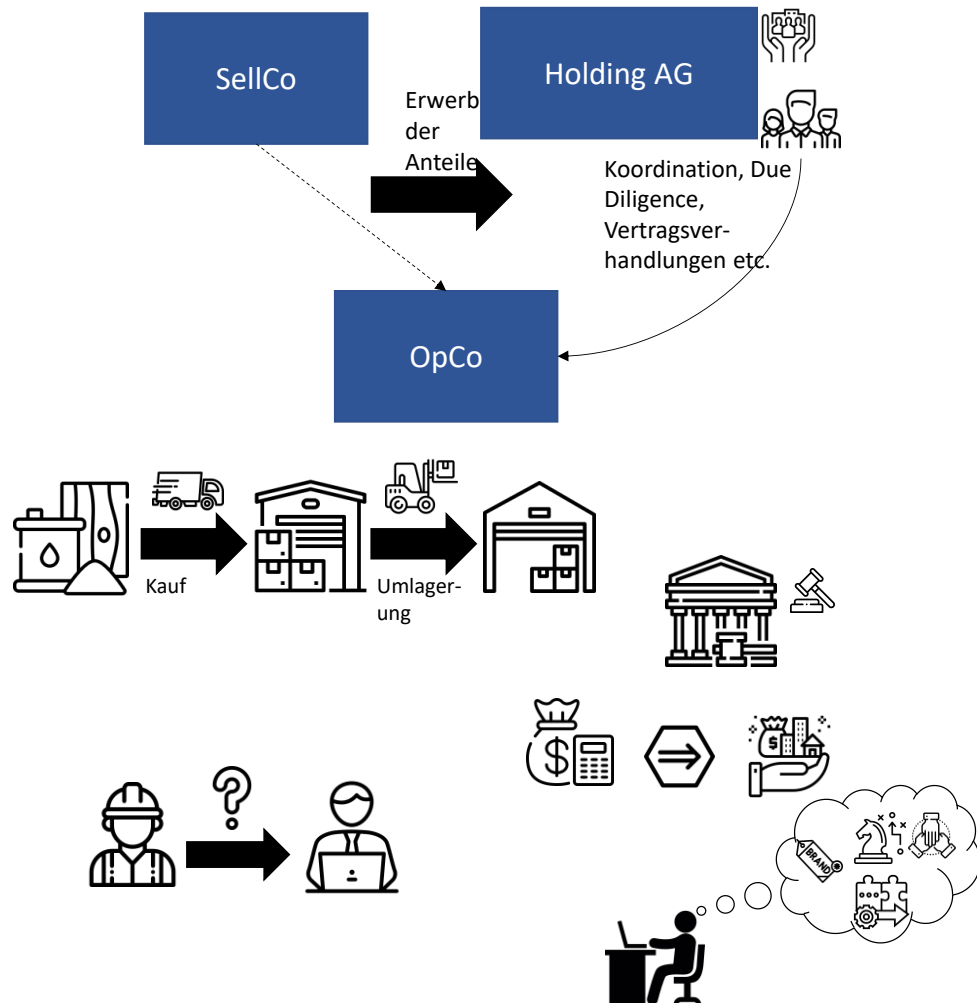


Fall 1 – eigene Auffassung (cont‘)

- Nach ständiger Rechtsprechung des BFH müssen vom Stpfl. aufgewendete Kosten zudem „final“ sein (sog. Finalitätskriterium; z. B. BFH, Urteil vom 19.04.1977 – VIII R 44/74, BStBl. II 1977, 600).
- Dies bedeutet, dass die Kosten infolge der Anschaffung aufgewendet worden sein müssen. Es muss mithin ein Ursache-Wirkungs-Zusammenhang bestehen.
- In diese Rechtsprechung ist auch das o. g. Urteil einzuordnen, welches sich mit den Löhnen der Lagerarbeiter als mögliche Einzelkosten befasst. Sofern die Lagerarbeiter lediglich die Umlagerungen ausüben, sind diese nur für die Tätigkeit im Zusammenhang mit der Anschaffung der Rohstoffe eingestellt worden und die Löhne mithin final durch die Anschaffungsvorgänge verursacht.
- Dies trifft m. E. aber nicht auf Mitarbeitende einer Holding zu. Diese sind i. d. R. nicht lediglich für Akquisitionen von Beteiligungen eingestellt, da das Aufgabenspektrum selbst einer M&A Abteilung deutlich vielfältiger ist

2. Gemeinkosten und Anschaffungen

Abschließende Überlegungen



Offene Fragen

- Kann es einen Unterschied machen, ob die Aufwendungen bei einer reinen Beteiligungsholding oder einer Managementholding anfallen?
- Ist das Vorhandensein einer M&A Abteilung „schädlich“?
- Hat ggf. eine Aufteilung von Kosten zu erfolgen?
- Wie sieht es mit allgemeinen zuordbaren Kosten wie Reisekosten aus?
- Keine Vergleichbarkeit einer Fertigungstätigkeit zu einer Anschaffung
- In moderner Arbeitsteilung typischerweise keine enge Aufgabenerledigung, sondern eine Vielzahl verschiedener Aufgaben, die nicht auf Beteiligungserwerbe reduziert werden können.
- Unechte Gemeinkosten sind aufgrund des Willens des Gesetzgebers hinzunehmen
- Auch das Urteil zu Gemeinkosten bei Gründung von Vorratsgesellschaften führt zu keiner abweichenden Beurteilung.

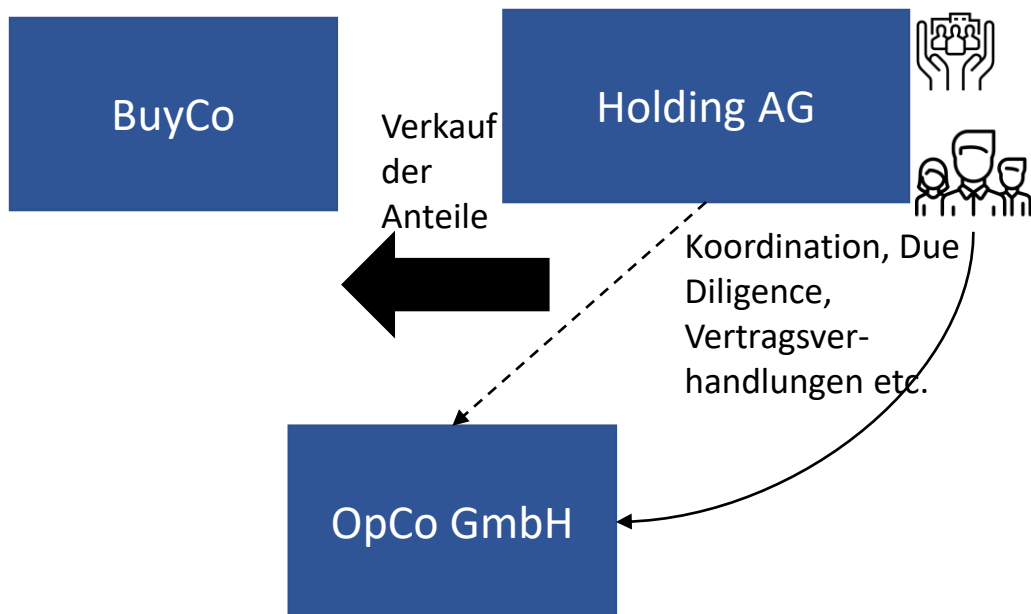
Agenda



1. Einleitung
2. Gemeinkosten und Anschaffungen
3. Gemeinkosten und Veräußerungen
4. Gemeinkosten und Verschmelzungen
5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen
6. Gemeinkosten und Anrechnung ausl. Steuern
7. Fazit

3. Gemeinkosten und Veräußerungen

Verkauf von Unternehmensbeteiligungen



Fall 2 – Die Veräußerung

- Holding AG ist eine reine Holdinggesellschaft, die über keine am Markt abgesetzte Tätigkeit verfügt. Diese möchte 100% der Anteile an OpCo GmbH an SellCo veräußern.
- Holding AG beschäftigt eigenes Personal, welches diverse Aufgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung übernimmt. Hierzu zählen Tätigkeiten der strategischen Verkaufsentscheidung (inkl. Erstellung allgemeiner Marktanalysen), Einholung von Gutachten und Erstellung eigener Analysen (Vendor Due Diligence), Führung von Vertragsverhandlungen, Durchführung von Betriebsbesichtigungen etc.
- Hierbei sind diverse Kosten entstanden, die z. T. einzeln abgegrenzt werden könnten (z. B. Reisekosten) als auch solche, die nicht einzeln abgegrenzt werden können (Gehälter der involvierten Mitarbeiter).

Ausgangsfrage:

- Liegen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder Veräußerungskosten vor, die in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns gem. § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 3 KStG einzubeziehen sind?

3. Gemeinkosten und Veräußerungen

Rechtsgrundlagen

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

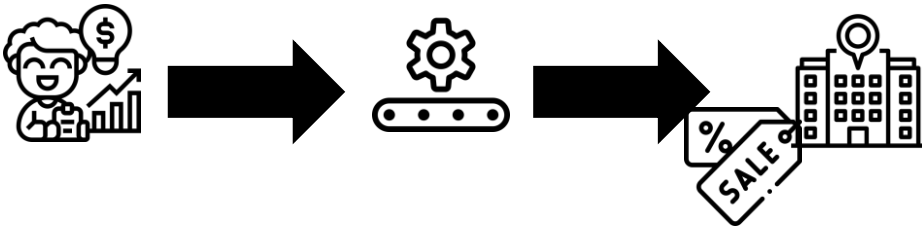
§ 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

(1) ...

(2) ...¹Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder § 17 außer Ansatz. ²Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert **nach Abzug der Veräußerungskosten** den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert). ³Satz 1 gilt entsprechend für Gewinne aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals oder aus dem Ansatz des in § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes bezeichneten Werts. ... [Hervorh. nicht im Original]

3. Gemeinkosten und Veräußerungen

Veräußerungen von Anteilen und Geschäftszweck

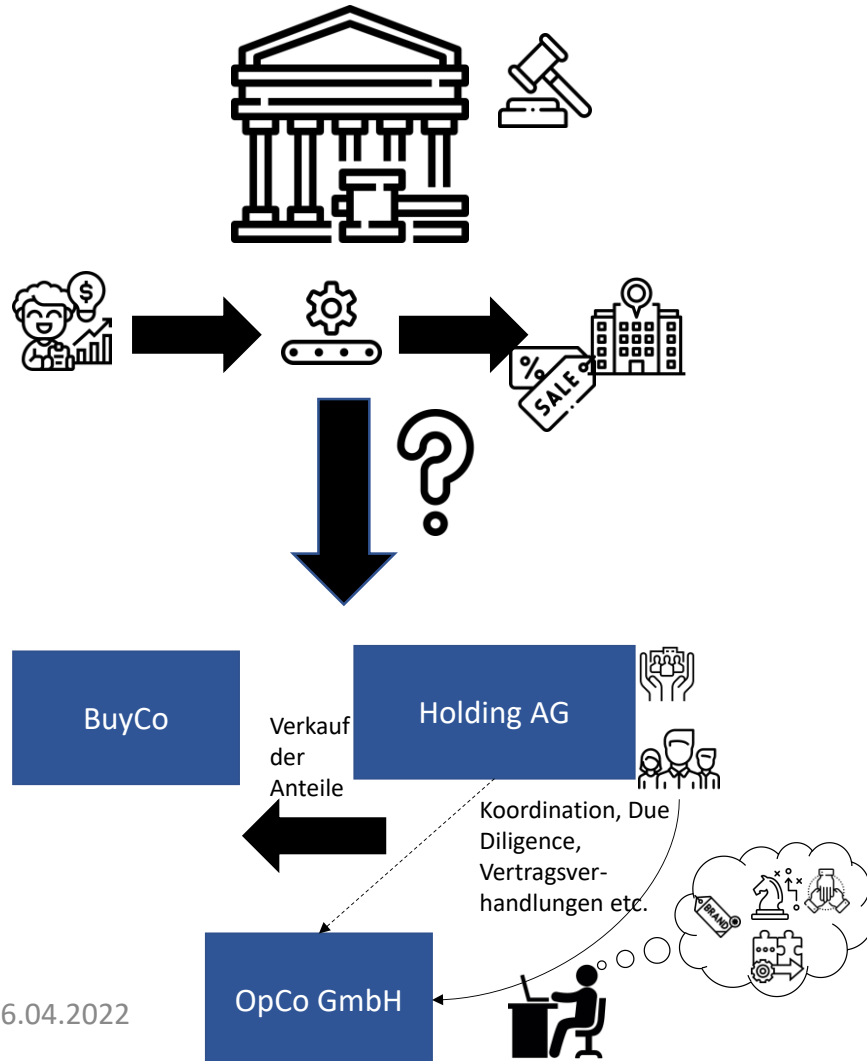


Fall 2 – BFH Urteil als Ausgangspunkt

- Ausgangspunkt der Überlegungen soll das BFH-Urteil vom 15.06.2016 (I R 64/14) sein.
- In dem zugrunde liegendem Sachverhalt ging es um ein Unternehmen, dessen Geschäftsgegenstand die Gründung und anschließende Veräußerung von GmbHs ging, im Wesentlichen um den Erwerbern den Gründungsaufwand zu ersparen.
- Fraglich war, ob die Kosten der Gesellschaft sämtlich Veräußerungskosten i. S. d. § 8b KStG darstellten oder nicht.
- Der BFH entschied, dass dies tatsächlich der Fall sei. Dies bedeutet, dass sämtliche Gehälter, die gezahlte Miete etc. als Veräußerungskosten gelten.
- Kosten gelten dann als Veräußerungskosten i. S. d. § 8b KStG, sofern ein Veranlassungszusammenhang zur Veräußerung besteht. Dies ist der Fall, sofern das auslösende Moment zumindest in Teilen auf die Veräußerung zurückgeführt werden kann. Insoweit sollte klar sein, dass Gemeinkosten generell geeignet sind, um als Veräußerungskosten zu gelten.

3. Gemeinkosten und Veräußerungen

Veranlassungszusammenhang und Gemeinkosten

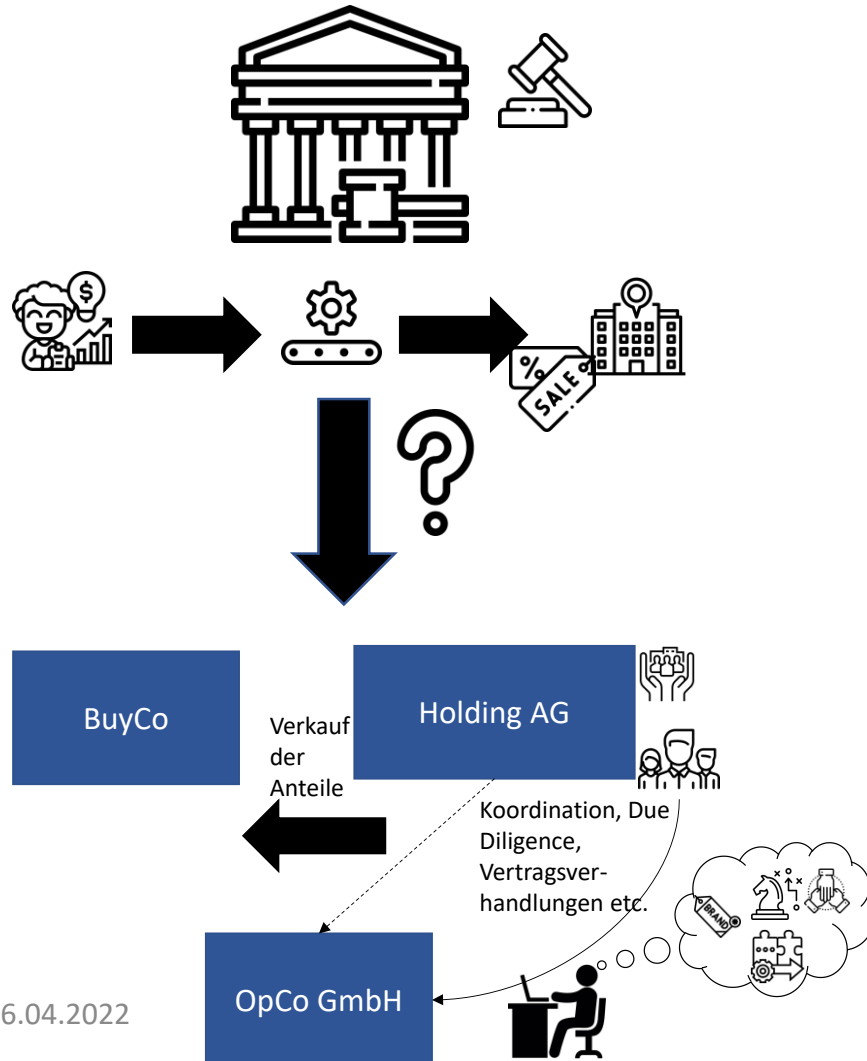


Fall 2 – Auffassung Finanzverwaltung & eigene Auffassung

- Die Finanzverwaltung sieht die Urteilsgrundsätze als uneingeschränkt übertragbar an. Dementsprechend wäre bei der Holding AG entsprechend ein Anteil der Gehälter der Mitarbeiter nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.
- Fraglich ist m. E. jedoch zunächst, ob die Rechtsprechung tatsächlich so einfach übertragbar ist. Bei einer Gesellschaft, deren Geschäftszweck in der Veräußerung selbst gegründeter Kapitalgesellschaften besteht, dürfte der Veranlassungszusammenhang der Gemeinkosten gegeben sein.
- Sofern der Geschäftszweck demgegenüber in dem Halten und Verwalten von Beteiligungen besteht und Veräußerungen eher aperiodisch (z. B. alle 5 Jahre) erfolgen, kann eine solche eindeutige Zuordnung m. E. nicht mehr erfolgen.
- Aus der Rechtsprechung des BFH zur Aufteilung gemischter Aufwendungen ist zudem bekannt, dass eine Aufteilung zu unterbleiben hat, sofern Veranlassungszusammenhänge untrennbar ineinander greifen und daher kein objektiver Aufteilungsmaßstab vorhanden ist.

3. Gemeinkosten und Veräußerungen

Abschließende Überlegungen



Fall 2 – Welche Gemeinkosten sind zuordbar?

- Sofern der Geschäftszweck allein in der kurzfristigen Veräußerung von Anteilen besteht, dürfte m. E. ein entsprechender Zusammenhang gegeben sein, so dass Gemeinkosten vollumfänglich zuzuordnen sind.
- Bei einem differenzierten Geschäftszweck wird m. E. keine vollumfängliche Zuordnung möglich sein, unabhängig davon, ob eine Management-Holding oder eine Beteiligungsholding die Anteile veräußert. Auch eine Beteiligungsholding hat i. d. R. einen differenzierten Geschäftsgegenstand, der in der Fruchtziehung der Erträge aus den gehaltenen Beteiligungen besteht. Insoweit sind die Gemeinkosten nicht rein durch die Veräußerung veranlasst.
- Überdies dürften speziell bei Gehältern der Umfang der Gemeinkosten mit der Höhe der Managementebene abnehmen. Wengleich die letztgültige Entscheidung auf der obersten Managementebene getroffen wird, dürfte die Entscheidung auf der unteren Ebene vorbereitet werden. Auf höheren Ebenen dürften zudem gleichlautende, schwer trennbare Veranlassungszusammenhänge bestehen die eine Zuordnung unmöglich machen.

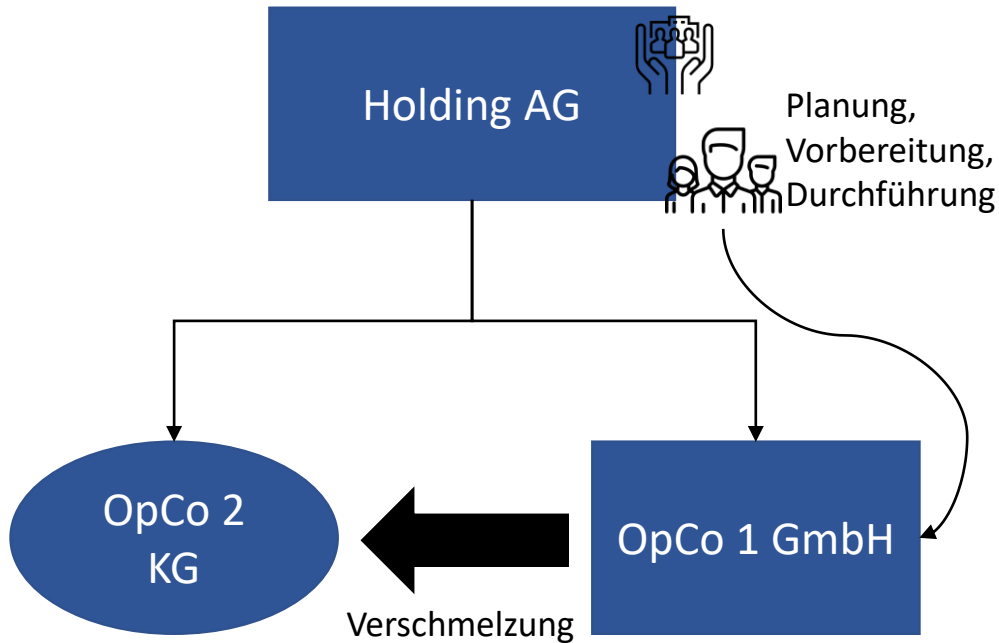
Agenda



1. Einleitung
2. Gemeinkosten und Anschaffungen
3. Gemeinkosten und Veräußerungen
4. **Gemeinkosten und Verschmelzungen**
5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen
6. Gemeinkosten und Anrechnung ausl. Steuern
7. Fazit

4. Gemeinkosten und Verschmelzungen

Verschmelzung von Unternehmensbeteiligungen



Fall 3 – Die Verschmelzung

- Holding AG ist eine reine Holdinggesellschaft, die über keine am Markt abgesetzte Tätigkeit verfügt. Diese möchte Ihre Tochtergesellschaften OpCo 1 GmbH und OpCo 2 KG per Sidestream-Merger miteinander verschmelzen.
- Holding AG beschäftigt eigenes Personal, welches diverse Aufgaben im Zusammenhang mit der Verschmelzung übernimmt. Hierzu zählen Tätigkeiten Planung, Erstellung eines Step Plans, Einholung von Gutachten, Vorbereitung und Durchführung sowie die „Nachsorge“, bei der im Rahmen der post-merger-integration Schritte zu Unternehmen sind, um Synergien zu heben.
- Hierbei sind diverse Kosten entstanden, die z. T. einzeln abgegrenzt werden könnten (z. B. Reisekosten) als auch solche, die nicht einzeln abgegrenzt werden können (Gehälter der involvierten Mitarbeiter).

Ausgangsfrage:

- Liegen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder Kosten des Vermögensübergangs vor, die dem Verschmelzungsergebnis zuzuordnen sind?

4. Gemeinkosten und Verschmelzungen

Rechtsgrundlagen

Umwandlungssteuergesetz

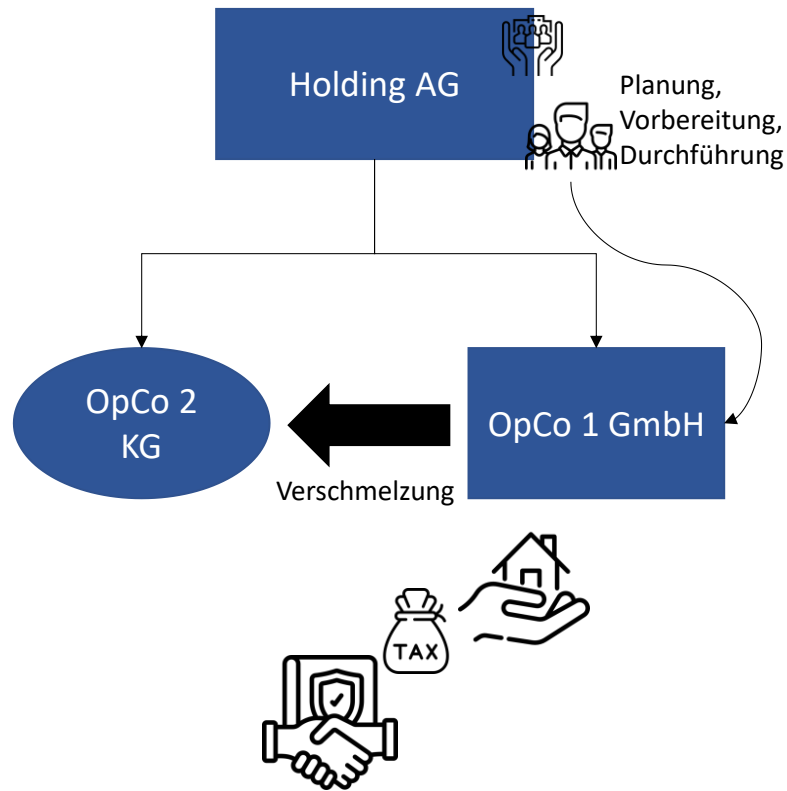
§ 4 Auswirkungen auf den Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers

(1) ...

(4) ...¹Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der **Kosten für den Vermögensübergang** und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (Absätze 1 und 2, § 5 Abs. 2 und 3). ²Für die Ermittlung des Übernahmegewinns oder Übernahmeverlusts sind abweichend von Satz 1 die übergegangenen Wirtschaftsgüter der übertragenden Körperschaft mit dem Wert nach § 3 Abs. 1 anzusetzen, soweit an ihnen kein Recht der Bundesrepublik Deutschland zur Besteuerung des Gewinns aus einer Veräußerung bestand. ³Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns oder des Übernahmeverlusts bleibt der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungstichtag nicht zum Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers gehören. [Hervorh. nicht im Original] ...

4. Gemeinkosten und Verschmelzungen

Gemeinkosten, Aktivierung und Verschmelzungsergebnis

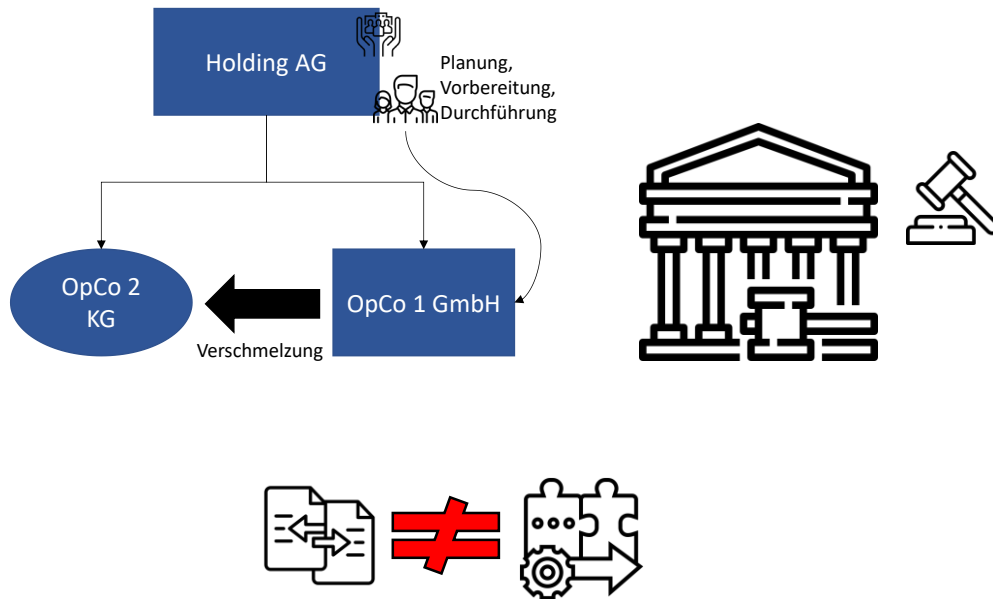


Fall 3 – Auffassung der Finanzverwaltung

- Als Kosten des Vermögensübergangs werden grundsätzlich sämtliche Kosten „infolge“ des Vermögensübergangs zugeordnet, d. h. auch sollte Kosten, die der Post-merger-integration zuzuordnen sind.
- Derartige Kosten können einen erheblichen Umfang aufweisen z. B. im Zusammenhang mit Software-Integration.
- Die Finanzverwaltung unterscheidet im Umwandlungssteuererlass zwischen objektbezogenen Kosten und nicht objektbezogenen Kosten.
- Objektbezogene Kosten sind als Anschaffungsnebenkosten auf die übergehenden Wirtschaftsgüter zu aktivieren. Hierzu zählt z. B. Grunderwerbsteuer infolge des Übergangs eines Grundstücks.
- Nicht objektbezogene Kosten sind demgegenüber sämtliche Kosten, die keinen konkreten Wirtschaftsgütern zugeordnet werden können. Diese sind dann dem Verschmelzungsergebnis zuzuordnen.
- Bei Einbringungen soll zudem derselbe Grundsatz gelten wie bei Anschaffungen, d. h. auch in diesem Fall sollen Gemeinkosten im Zusammenhang mit der Einbringung dem Einbringungsvorgang zuzuordnen und zu aktivieren sein.

4. Gemeinkosten und Verschmelzungen

BFH Rechtsprechung zum UmwStG a. F. weiterhin gültig

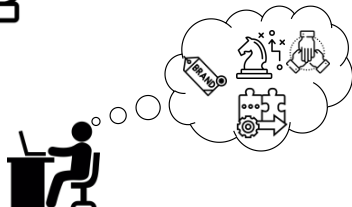
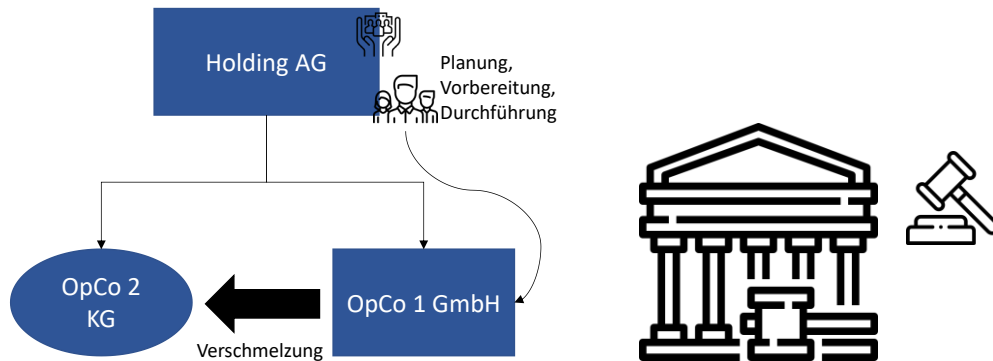


Fall 3 – Eigene Auffassung

- Die schematische Aufzählung der Ermittlung des Verschmelzungsergebnisses im Gesetz lässt m. E. den Schluss zu, dass der Gesetzgeber ein punktuelles Ereignis und die damit zusammenhängenden Kosten im Blick hatte.
- Kosten des Vermögensübergangs sind m. E. daher nicht mit Kosten infolge des Vermögensübergangs gleichzusetzen. Vielmehr hatte der Gesetzgeber nur die Kosten im Blick die aufgewendet werden müssen, um den Übergang der Wirtschaftsgüter zu bewirken.
- Kosten die anfallen, um Synergien zu heben, eine Integration umzusetzen oder weitere notwendige Schritte zur Assimilation der Überträgerin in die Übernehmerin sind demgegenüber nicht von dem Gesetz umfasst.
- Bereits nach Rechtslage vor dem SEStEG hat der BFH entschieden, dass für die Zuordnung der Kosten zum Vermögensübergang das objektive Veranlassungsprinzip gilt (BFH v. 22.4.1998 – I R 83/96, BStBl. II 1998, 698). Die Finanzverwaltung geht wohl auch von der Fortgeltung dieser Rechtslage aus, da die Unterscheidung zwischen objektbezogenen Kosten und nicht objektbezogenen Kosten dort getroffen wurde.

4. Gemeinkosten und Verschmelzungen

Abschließende Überlegungen



Fall 3 – Eigene Auffassung (cont')

- Entscheidend ist folglich das auslösende Moment der Kosten, wobei rein auf den Übergang des Vermögens und nicht etwaige Folgekosten abzustellen ist.
- Dies ist aus der Folgerichtigkeit zu fordern, da eine saubere Abgrenzung der Kosten sonst nicht möglich wäre und das Verschmelzungsergebnis ansonsten ggf. über Jahre hinweg immer wieder zu ändern wäre, sofern weitere Kosten anfallen, welche bei einer weiten Auslegung der Vorschrift hierunter fallen könnten.
- Überdies ist fraglich, welche Gemeinkosten als nicht objektbezogene Kosten gelten könnten, sofern auf den Vermögensübergang abgestellt wird.
- Hierunter könnten allenfalls anteilige Kosten für die Vorbereitung und Durchführung (z. B. bis zur notariellen Beurkundung der Verschmelzung) in Frage kommen. Dabei ist aber m. E. fraglich, ob überhaupt ein Anteil am auslösenden Moment Vermögensübergang bestimmbar ist oder ob nicht wiederum andere Veranlassungszusammenhänge eine solche Zuordnung unmöglich machen.

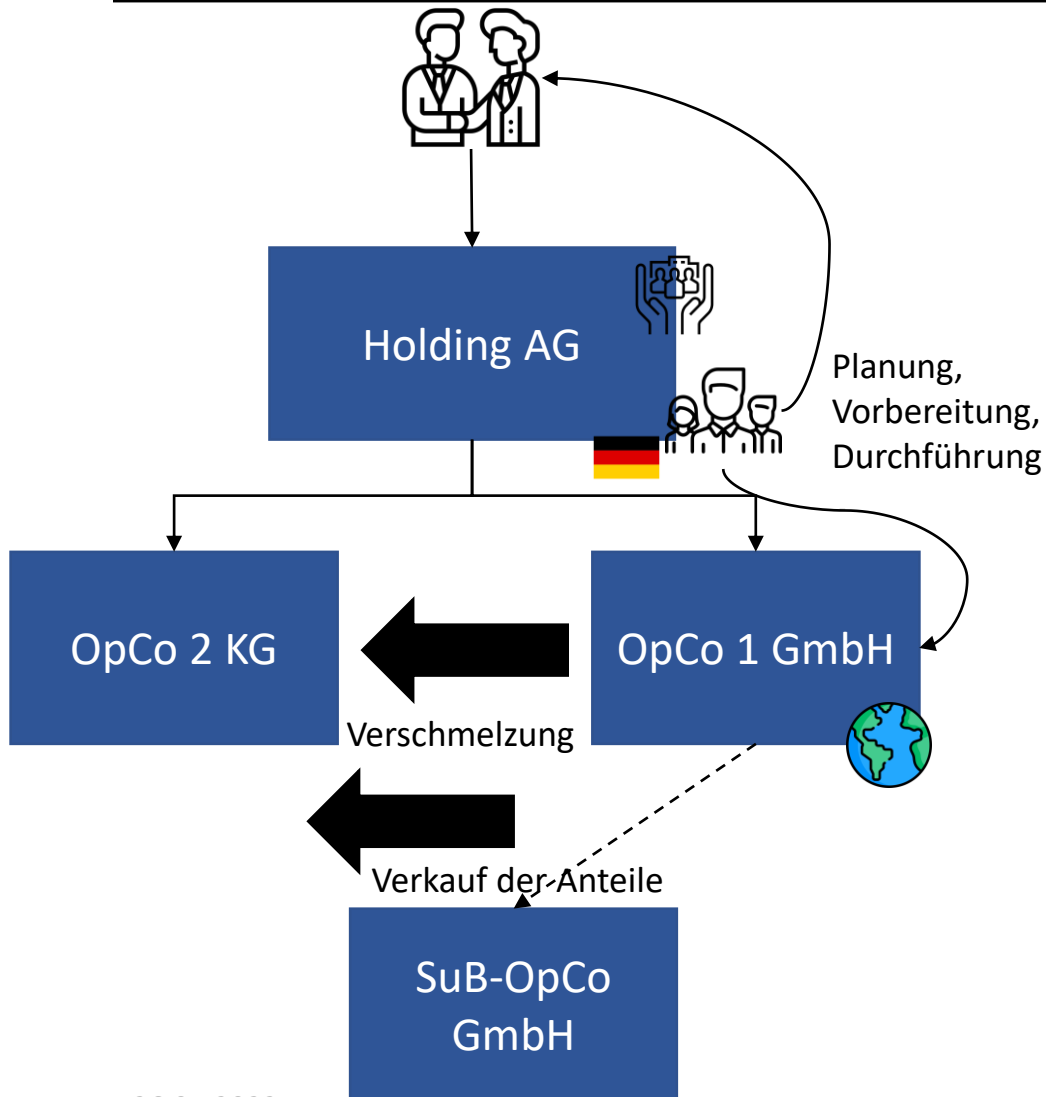
Agenda



1. Einleitung
2. Gemeinkosten und Anschaffungen
3. Gemeinkosten und Veräußerungen
4. Gemeinkosten und Verschmelzungen
5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen
6. Gemeinkosten und Anrechnung ausl. Steuern
7. Fazit

5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen

vGA, vE und § 1 AStG



Fall 4 – Die Leistungserbringung

- Holding AG ist eine reine Holdinggesellschaft, die über keine am Markt abgesetzte Tätigkeit verfügt. Diese erbringt diverse Tätigkeiten für
 - a. den Verkauf einer Beteiligung durch eine Tochtergesellschaft / die Verschmelzung zweier Tochterkapitalgesellschaften
 - b. den Verkauf einer Beteiligung, an der auch ein Gesellschafter beteiligt ist, der ebenfalls seine Anteile mitveräußert
 - c. Den Verkauf einer Beteiligung durch eine ausländische Tochtergesellschaft
- Holding AG beschäftigt eigenes Personal, welches diverse Aufgaben im Zusammenhang mit den o. g. Transaktionen erbringt. Hierzu zählen Tätigkeiten Planung, Erstellung eines Step Plans, Einholung von Gutachten, Vorbereitung und Durchführung sowie die „Nachsorge“.
- Hierbei sind diverse Kosten entstanden, die z. T. einzeln abgegrenzt werden könnten (z. B. Reisekosten) als auch solche, die nicht einzeln abgegrenzt werden können (Gehälter der involvierten Mitarbeiter).

Ausgangsfrage:

- Wann greifen Korrekturvorschriften, welche Gemeinkosten bei Leistungserbringung an Tochtergesellschaften, Gesellschafter oder verbundene Unternehmen?

5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen

Rechtsgrundlagen

Körperschaftsteuergesetz (KStG)

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(1) ...

(3) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht.

³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. ...

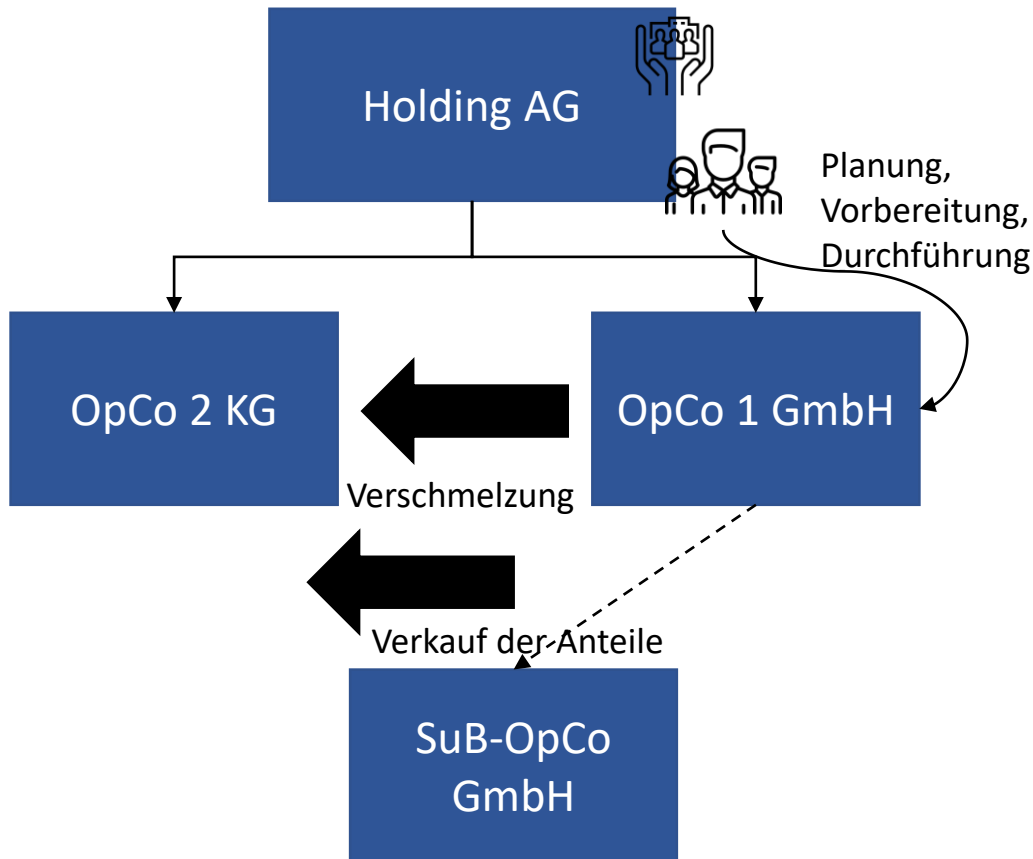
Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG)

§ 1 Berichtigung von Einkünften

(1) ¹Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. ...

5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen

Verdeckte Einlage

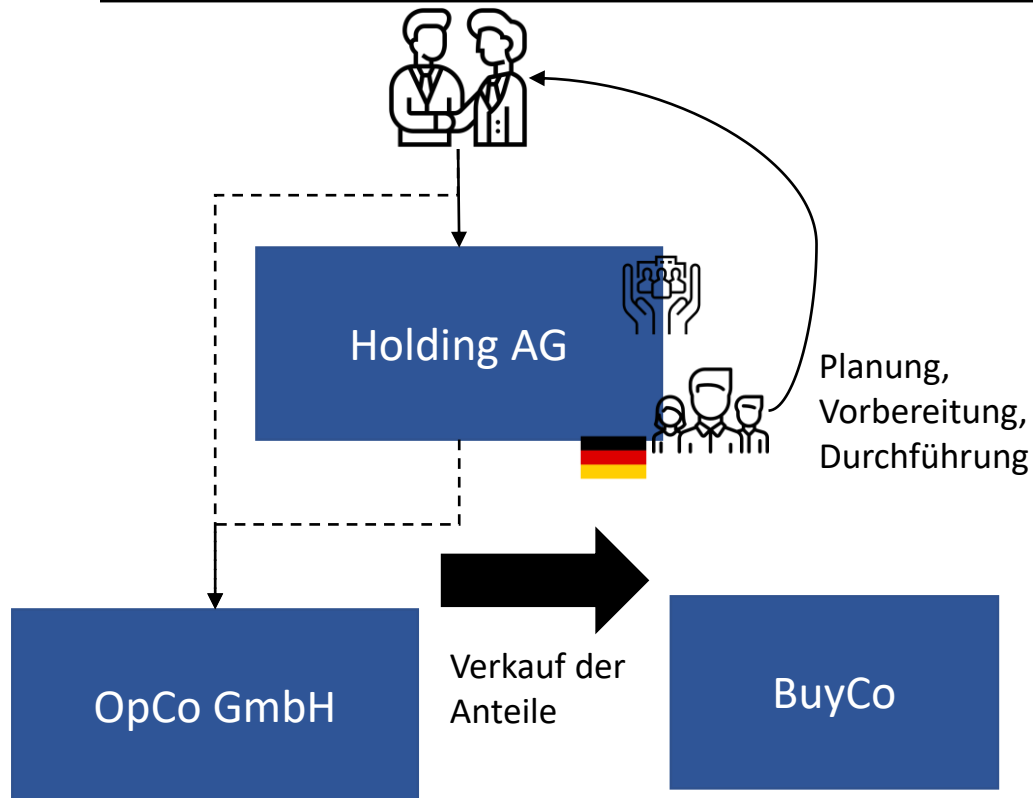


Fall 4a – Auffassung Finanzverwaltung & eigene Auffassung

- Sofern ein Verschmelzungs- oder Veräußerungsergebnis auf Ebene einer Tochtergesellschaft realisiert wird, Gemeinkosten aber auf Ebene der Muttergesellschaft angefallen sind, könnte eine entsprechende Berücksichtigung nur im Rahmen einer verdeckten Einlage erfolgen.
- Damit eine verdeckte Einlage angenommen werden kann, muss allerdings ein einlagefähiges Wirtschaftsgut vorliegen. Nutzungen sind demgegenüber nicht einlagefähig (BFH v. 22.11.1983 – VIII R 133/82).
- In Betriebsprüfungen wird z. T. damit argumentiert, dass fremde Dritte einen Vertrag über eine Leistungserbringung geschlossen hätten, insbesondere sofern auch externe Kosten angefallen sind (z. B. Einholung einer Due Diligence).
- Dies wäre m. E. aber nur im Falle der Drittkosten möglich, wenn tatsächlich die Voraussetzungen eines abgekürzten Vertragswegs vorlägen. In der Praxis bezieht die Holding aber regelmäßig im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Leistungen, insbesondere aufgrund der Koordinationsfunktion. Eine Weiterbelastung scheidet daher aus.

5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen

Verdeckte Gewinnausschüttung

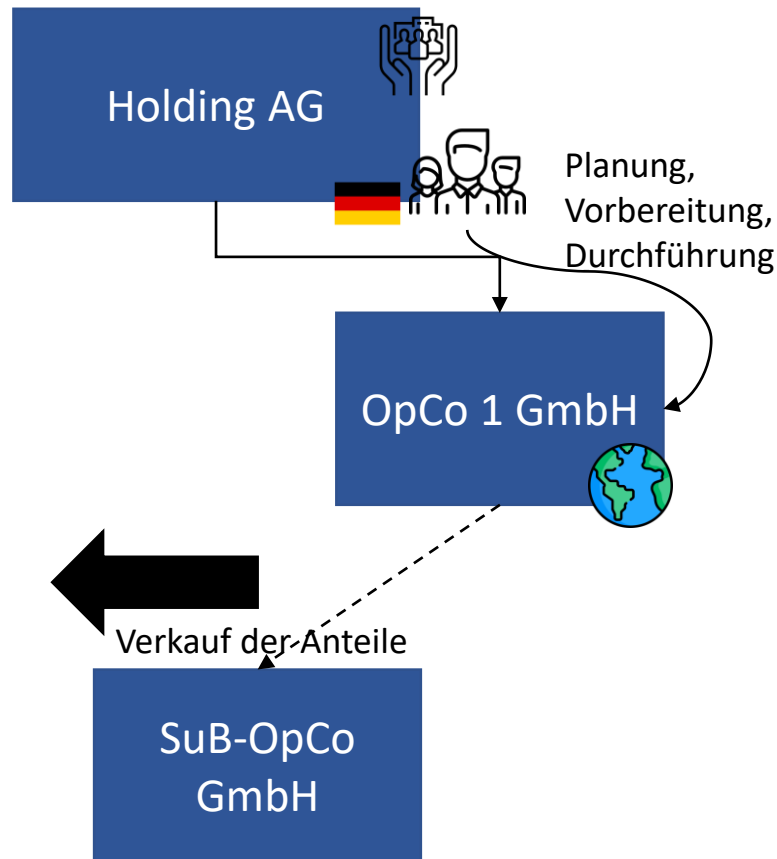


Fall 4b – Auffassung Finanzverwaltung & eigene Auffassung

- Sofern Leistungen an Gesellschafter oder verbundene Unternehmen erbracht werden, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sein.
- In diesem Falle wären die entsprechenden Gemeinkosten ggf. zusätzlich eines Gewinnaufschlags zu korrigieren und nicht abzugsfähig auf Ebene der Holding.
- Grundsätzlich kann m. E. keine vGA angenommen werden, wenn die Holding AG selbst an dem Verkaufsobjekt beteiligt ist. Die Aufwendungen werden dann im eigenen Interesse getätigt und es gelten die o. g. Grundsätze. Dass auch Gesellschafter (oder verbundene Unternehmen) Anteile im gleichen Zuge veräußern ist dann hinzunehmen, auch wenn diese „Trittbrettfahrer“ sind. Das eigene Interesse der Holding AG überwiegt hier eine Leistungserbringung an Dritte.
- Nur sofern Holding AG keine eigenen Anteile besitzt und Gesellschafter oder verbundene Unternehmen auf die Ressourcen der Holding zugreifen kann etwas anderes gelten. Insoweit ist dann aber auf den Fremdvergleichsgrundsatz abzustellen, Gemeinkosten mithin nur von Bedeutung, sofern auf die Kostenaufschlagsmethode angewendet wird

5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen

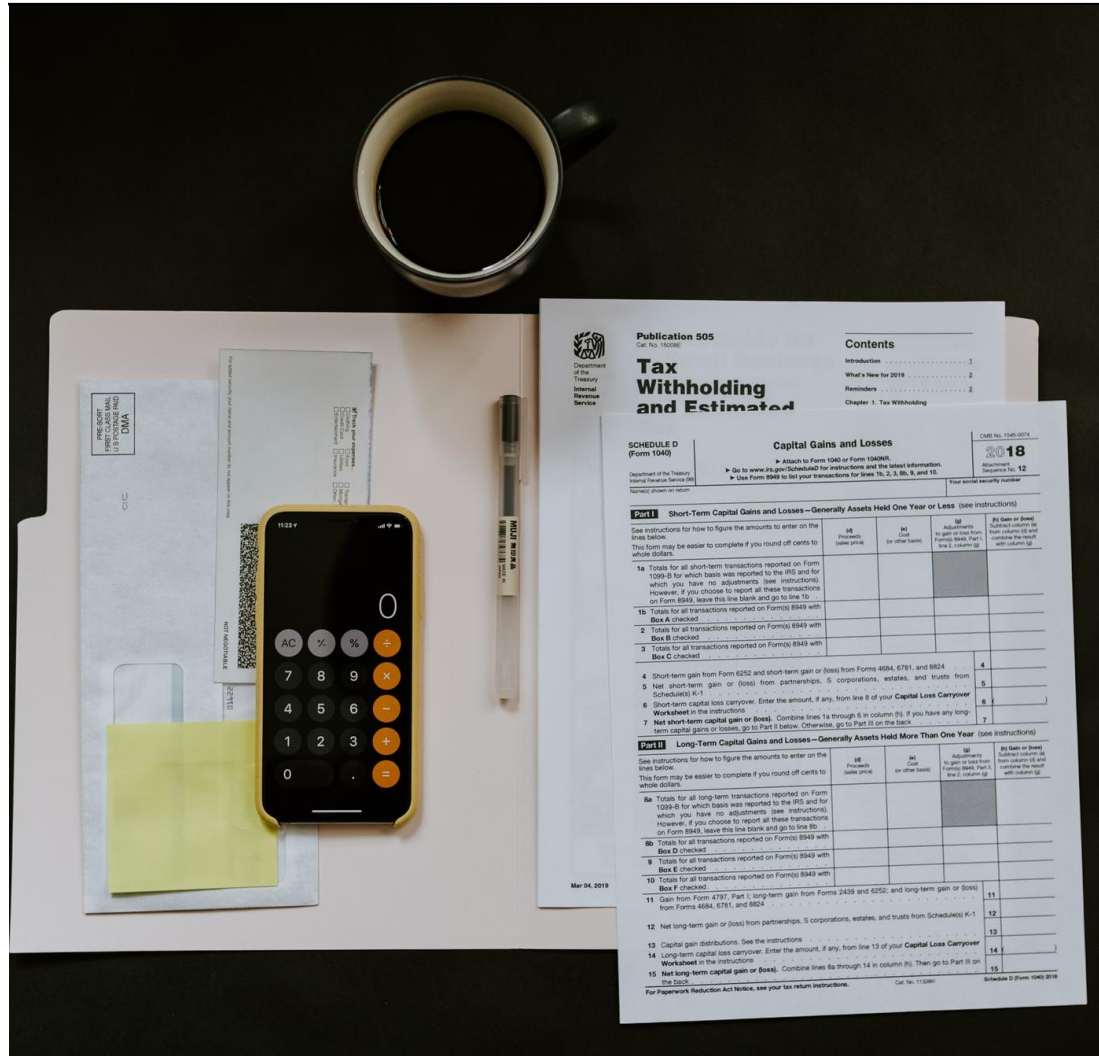
Verdeckte Einlage



Fall 4c – Eigene Auffassung

- In Abgrenzung zum Fall der verdeckten Einlage ist bei einer grenzüberschreitenden Erbringung von Leistungen eine Korrektur gem. § 1 AStG denkbar. Insoweit könnten auch Nutzungen und Leistungen Gegenstand einer Korrektur sein.
- Eine Korrektur ist m. E. nur dann möglich, sofern durch die Holding eine Leistung erbracht wird, für die ein fremder Dritter bereit wäre eine entsprechende Vergütung zu zahlen.
- Zu berechnen ist dann der Betrag, welcher dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Gemeinkosten kommt dann eine besondere Bedeutung zu, wenn nach der Kostenaufschlagsmethode abzurechnen ist (was nach den OECD-Guidelines und in der Praxis aber bei derartigen Leistungen der Fall sein dürfte).
- AUSNAHME: Innerhalb der EU gilt nach der Hornbach-Rechtsprechung des EuGH (31.5.2018 – C-382/16) aber, dass besondere wirtschaftliche Gründe für eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz sprechen können. Nach den OECD-Guidelines ist es zudem denkbar, dass bestimmte Vorteile innerhalb von Konzernen nicht vergütet werden.
- Betriebswirtschaftlich ist die Bündelung von Anteilen unter substanzschwachen Landesholdings durchaus üblich. Diesbezüglich ist ebenfalls die Koordinationsfunktion der Holding zu beachten.

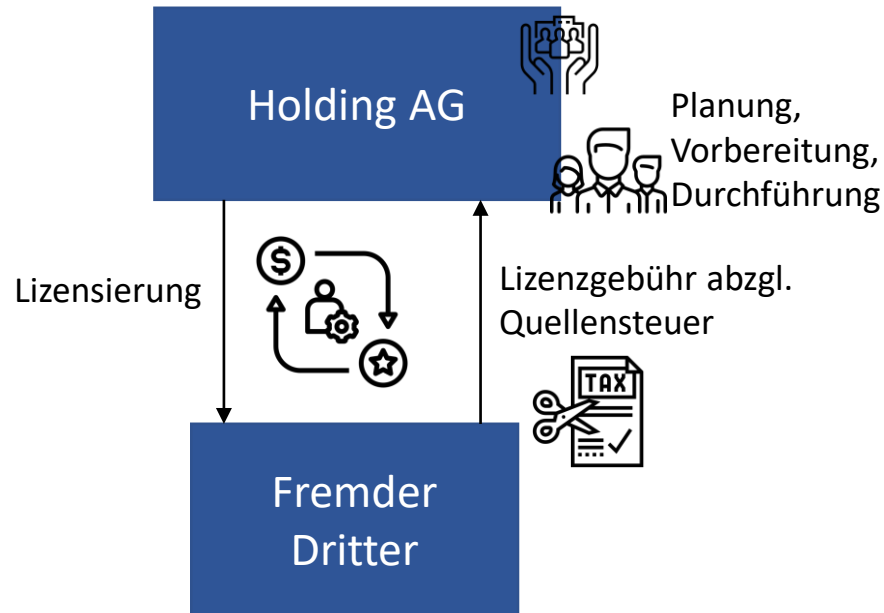
Agenda



1. Einleitung
2. Gemeinkosten und Anschaffungen
3. Gemeinkosten und Veräußerungen
4. Gemeinkosten und Verschmelzungen
5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen
6. Gemeinkosten und Anrechnung ausl. Steuern
7. Fazit

6. Gemeinkosten und Steueranrechnung

Anrechnung ausl. Steuern



Fall 5 – Die Lizenzierung

- Holding AG ist eine reine Holdinggesellschaft, die allerdings auch alle Rechte an Markennamen innehat. In ausländische Staaten werden hierbei Lizenzen vergeben, so dass dort Produkte unter Verwendung des Markennamens von fremden Dritten veräußert werden. Hierfür ist dann eine Lizenzgebühr zu entrichten.
- Die Lizenzgebühren werden häufig unter Abzug ausländischer Quellensteuern entrichtet, z. T. kann Holding AG diese nicht mindern, sondern hat die Quellensteuern zu tragen.
- Diese sollen dann auf die inländische Steuer angerechnet werden.

Ausgangsfrage:

- Welche Kosten stehen im Zusammenhang mit der Erzielung der Lizenzgebühren und mindern entsprechend die ausländischen Einkünfte?

6. Gemeinkosten und Steueranrechnung

Rechtsgrundlagen

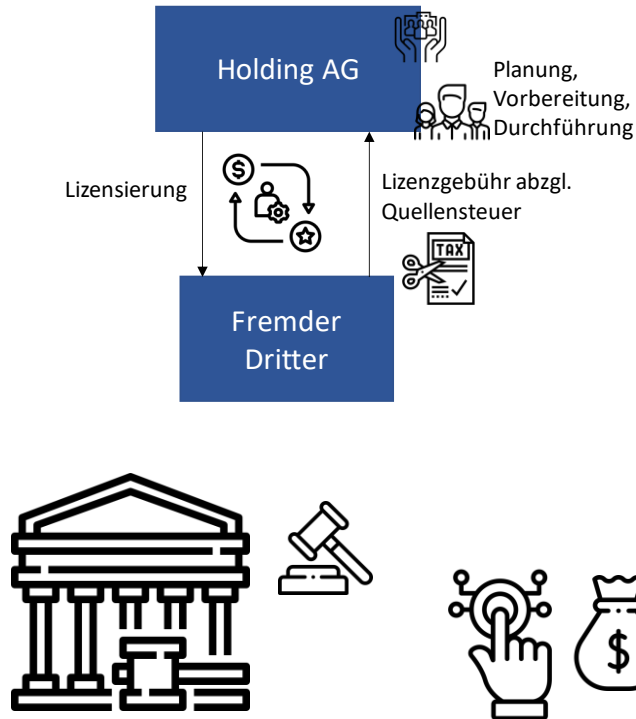
Einkommensteuergesetz (EStG)

§ 34c

- (1) ¹Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die mit ausländischen Einkünften in dem Staat, aus dem die Einkünfte stammen, zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, ist die festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die deutsche Einkommensteuer anzurechnen, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt; das gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die § 32d Absatz 1 und 3 bis 6 anzuwenden ist. ... ⁴Gehören ausländische Einkünfte der in § 34d Nummer 3, 4, 6, 7 und 8 Buchstabe c genannten Art zum Gewinn eines inländischen Betriebes, sind bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen, die mit den diesen Einkünften zugrunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ...

6. Gemeinkosten und Steueranrechnung

Einnahmen und Veranlassungszusammenhang



Fall 5 – Auffassung Finanzverwaltung & eigene Auffassung

- In der Praxis kommt es häufig vor, dass die Frage, welche Aufwendungen mit den ausl. Einkünften im Zusammenhang stehen, von Vertretern der Finanzverwaltung weit ausgelegt wird und entsprechend umfangreich Kosten zur Minderung der ausl. Einkünfte herangezogen werden (z. B. auch anteilige Kosten der Geschäftsführung etc.).
- Gem. Rechtsprechung des BFH (z. B. v. 06.04.2016 – I R 61/14) gilt für die Ermittlung der ausl. Einkünfte bzw. der hiermit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen das Veranlassungsprinzip.
- In Abgrenzung zu punktuellen Ereignissen wie der Veräußerung einer Beteiligung ist bei Lizenzannahmen zu berücksichtigen, dass es sich hierbei um periodische Erträge aus der Fruchtziehung des Wirtschaftsguts handelt. Durch die laufenden Einnahmen können die für die Verwaltung des Wirtschaftsguts getätigten Aufwendungen mithin anhand des Verhältnisses der Erträge geschätzt werden, sofern kein anderer Aufteilungsmaßstab glaubhaft gemacht wird.
- Aufwendungen der Geschäftsführung können m. E. aber nur in Einzelfällen durch die Lizenzannahmen mitveranlasst sein, insbesondere sofern die Lizenzen selbst einen wesentlichen Teil des Geschäftsbetriebs der Holding ausmachen.

Agenda



1. Einleitung
2. Gemeinkosten und Anschaffungen
3. Gemeinkosten und Veräußerungen
4. Gemeinkosten und Verschmelzungen
5. Gemeinkosten und Gewinnkorrekturen
6. Gemeinkosten und Anrechnung ausl. Steuern
7. Fazit

7. Fazit

- In der Praxis ist in der jüngeren Vergangenheit eine Tendenz in Betriebsprüfungen zu beobachten, dass Gemeinkosten bei Holding-Gesellschaften nicht zum Abzug zugelassen werden oder sich anderweitig nachteilig für den Stpfl. auswirken.
- Bei der Akquisition von Anteilen an Gesellschaften oder anderen Wirtschaftsgütern ist eine Aktivierung von Gemeinkosten als Anschaffungsnebenkosten abzulehnen. Die Tendenz, Gemeinkosten als Einzelkosten umzuqualifizieren ist m. E. ebenfalls abzulehnen.
- Bei der Veräußerung von Anteilen an Gesellschaften kommt eine Zuordnung von Gemeinkosten zum Veräußerungsergebnis grundsätzlich in Betracht. Da es sich bei der Veräußerung um ein punktuelles Ereignis handelt, fehlt es m. E. aber in der überwiegenden Zahl der Fälle an dem auslösenden Moment und dem erforderlichen Veranlassungszusammenhang.
- In Bezug auf Umwandlungsergebnisse ist m. E. streng zu trennen zwischen Kosten zur Bewirkung des Vermögensübergangs und den Kosten infolge des Vermögensübergangs. Für erstere dürfte eine Zuordnung von Gemeinkosten erfolgen, für letztere nicht. Auch hierbei ist allerdings zu bedenken, dass es sich bei der Verschmelzung um ein punktuelles Ereignis handelt, welches i. d. R. das auslösende Moment der Kosten vermissen lässt.
- Im Hinblick auf „klassische“ Korrekturmaßstäbe wird eine Versagung des Abzugs von Gemeinkosten als Betriebsausgaben ebenfalls nur im Einzelfall möglich sein. Sowohl bei dem Institut der verdeckten Gewinnausschüttung als auch § 1 AStG ist auf den Fremdvergleichsgrundsatz abzustellen, wonach Gemeinkosten allenfalls indirekt Berücksichtigung finden können. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass Aufwendungen durchaus im Eigeninteresse der Holding anfallen können. Die Annahme einer verdeckten Einlage dürfte hingegen regelmäßig ausscheiden.
- Im Zusammenhang mit der Steueranrechnung sind schließlich durchaus Gemeinkosten den ausl. Einkünften zuzurechnen, sofern diese nicht auf punktuellen Ereignisse beruhen. Beim Umfang ist allerdings kein weiter Maßstab anzusetzen sondern entsprechend im Einzelfall zu prüfen, inwieweit ein Veranlassungszusammenhang besteht.

7. Fazit

„Die wahre Großzügigkeit gegenüber der Zukunft besteht darin, alles der Gegenwart zu geben.“ – *Albert Camus*

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit!