

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Franz Glashüttner, Mag. Karl Snieder und Mag. Petra Kühberger im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus in der Beschwerdesache Bf vertreten durch BG Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Elisabethstraße 40, 8010 Graz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27.11.2014, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für die Jahre 2010 und 2011 in der Sitzung am 3. Juni 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die sich daraus ergebenden Steuerbeträge sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt, Feststellungen der Betriebsprüfung und Beschwerde

Nach einer bei der Beschwerdeführerin, deren Wirtschaftsjahr vom 1.4. – 31.3. läuft, durchgeführten Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2012 ergingen Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2010 und 2011 vom 27. November 2014.

Darin vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass nachstehende Beratungsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Unternehmenserwerb D Fördertechnik GmbH (DFT) angefallen und dementsprechend zu aktivieren sind.

2010:

Leistungszeitraum	Belegdatum	Leistungserbringer	Leistung	Entgelt
-------------------	------------	--------------------	----------	---------

17.02.-15.03.2010	26.03.2010	BG	Due-Diligence-Prüfung	30.000,00
-------------------	------------	----	-----------------------	-----------

2011:

Leistungszeitraum	Belegdatum	Leistungserbringer	Leistung	Entgelt
09.10.2009-22.03.2010	20.04.2010	DB	Rechtsberatung	54.809,58
01.04.2010-20.05.2010	30.06.2010	BG	Beratung Erwerb DFT	7.655,60

Im BP-Bericht wird vom FA folgendes ausgeführt:

„Unternehmens- wie auch steuerrechtlich sind unter Anschaffungskosten alle Aufwendungen zu verstehen, die geleistet werden, um Vermögensgegenstände zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie diesen Vermögensgegenständen einzeln zugeordnet werden können (§ 203 Abs. 2 UGB, § 5 EStG). Auch Nebenkosten sind darunter zu subsumieren und zu diesen wiederum zählen vorweggenommene AK, die dem Anschaffungsvorgang zeitlich vorangehen mit diesem aber in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen (z.B. Kaufgutachten).

Dem entgegen sind Beratungskosten allgemeiner Natur, die zur Abklärung von Beschaffungsalternativen dienen bzw. Maßnahmen zur Vorbereitung noch gänzlich unbestimmter und vielleicht später noch zu treffender Erwerbsentscheidungen (z.B. die Durchführung einer Marktstudie) steuerrechtlich nicht als Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren und stellen nicht aktivierungspflichtige Betriebsausgaben dar.“

Ferner versuchte das Finanzamt, nachstehende Chronologie des Unternehmenserwerbes DFT herauszuarbeiten (= Auszug aus dem BP-Bericht):

29.09.2009 - Vertraulichkeitsvereinbarung

Bereits zu diesem Zeitpunkt wurde im Hinblick auf einen geplanten Unternehmenserwerb zwischen der K AG und der DA AG (Verkäufer der D Fördertechnik GmbH = DFT) eine Vertraulichkeitsvereinbarung abgeschlossen.

„4.12.2009 – AR-Protokoll

V. Zustimmungspflichtige Geschäfte

... in diesem Bereich (Anm.: automatische Hängefördertechnik) sind wir mit einem Unternehmen im Gespräch, bei dem die Möglichkeit eines Kaufes besteht. Herr W präsentiert das Unternehmen anhand einer Powerpoint Präsentation. Das Unternehmen ist sehr solide und wäre eine ideale Ergänzung zu unseren Lösungen. Zur Zeit tritt K mit diesem Unternehmen oft parallel auf.

Mag. G ersucht um Information über den Preis. Herr W teilt mit, dass von einem EBIT von € 1,7 Mio. ausgegangen wird und davon ein 5faches Multiple berechnet wird, sodass sich ein Kaufpreis von etwa € 9 Mio. ergeben würde. Das Unternehmen stellt sich einen Betrag von € 10,5 Mio. vor.

Herr Dr. L teilt mit, dass er € 10 Mio. für ein derartiges Unternehmen als Kaufpreis für jedenfalls gerechtfertigt ansehen würde. (Anm.: Der Kaufpreis im Mai 2010 betrug schließlich genau 10 Mio. €). Es würde sehr gut zu K passen und es gibt ja auch bereits ein sehr gutes Verhältnis zur Geschäftsführung. ...

HR K ersucht um Auskunft wo der Vorteil für das Unternehmen wäre. Herr W teilt mit, dass diese derzeit keine Generalunternehmer-Projekte annehmen können und sie mit K viel mehr Möglichkeiten hätten. ...

Prof. K wirft die Frage auf, was für Konsequenzen der Kauf dieses Unternehmens durch unsere Konkurrenz wäre. Herr H teilt mit, dass wir dann bei diesem Unternehmen nicht mehr zukaufen könnten und dies natürlich für uns problematisch wäre.

Prof. N teilt mit, dass ein Multiple von 5,7 üblich ist. Herr W teilt noch mit, dass im Bereich Fashion in den letzten Jahren investiert wurde und auch weiter investiert wird.

Herr KR Dö wirft die Frage der Höhe der Beteiligung an diesem Unternehmen auf. Herr W teilt mit, dass ein Erwerb von 100% geplant ist, allerdings Gespräche mit den Geschäftsführern des Unternehmens geführt werden sollen. Es muss weiters die Marktsituation und das Potenzial für die nächsten Jahre dargestellt werden. Es soll daher eine entsprechende Marktstudie durchgeführt werden.

Herr Mag. G ersucht, die Bilanz des Unternehmens genau zu prüfen und eine Due Diligence durchzuführen. ...

Die Aufsichtsratsmitglieder stimmen dieser Vorgangsweise einstimmig zu.

Nach o.a. Protokoll wurde am 4.12.2009 bereits der Aufsichtsrat des Unternehmens von einem geplanten Beteiligungserwerb unterrichtet. Zum Zeitpunkt der Befassung des Aufsichtsrates mit einem solchen Thema ist in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass - nicht zuletzt wegen der Durchführung entsprechender Vorarbeiten und Besprechungen - die Entscheidung, diesen Unternehmenserwerb zu konkretisieren, bereits zu einem früheren Zeitpunkt gefallen ist.

Auch ein Kaufpreisangebot, das nur unwesentlich (5%) vom späteren Erwerbspreis abwich, war zu diesem Zeitpunkt (Anfang Dezember 2009 =Wj 2010) offensichtlich bereits vorhanden und eine Due-Diligence-Prüfung war bereits angedacht.

Trotz der vorstehend angeführten Indizien, dass vor Befassung des Aufsichtsrates mit einem Unternehmenserwerb bereits Dispositionen in dieser Richtung getätigt wurden bzw. Entscheidungen auf anderer Ebene getroffen wurden, war aus früher abgefassten Protokollen, die der Betriebsprüfung vorgelegt wurden, nichts Derartiges ersichtlich.

2.2.2010 - Vereinbarung eines „Letter of Intent“

(LoI = eine Absichtserklärung) zwischen K und DA AG betreffend den "möglichen Verkauf aller Gesellschaftsanteile an der D Fördertechnik GmbH in dem u.a. festgelegt wurde:

- *Möglichkeit der Durchführung einer umfassenden Due Diligence-Prüfung*
- *Kaufpreisangebot in der KW 11*
- *Kaufvertragsverhandlungen möglichst bis Anfang der KW 15 beendet zu haben*
- *alle bereits bestehenden schriftlichen oder mündlichen Erklärungen der Parteien im Hinblick auf die Transaktion durch gegenständlichen Lol zu ersetzen*
- *die eingangs angeführte Vertraulichkeitsvereinbarung weiterhin gelten lassen zu wollen*

9.2.2010 - Auftrag Due Diligence-Prüfung

22.2. - 26.2.2010 - Due Diligence-Prüfung B&G

21.5.2010 - Kaufvertrag DFT

25.5.2010 - 8.6.2010 - Umlaufbeschluss des AR

Genehmigung des Kaufvertrages (SPA = Share Purchase Agreement) vom 21.5.2010. Die Unterzeichnung durch die AR-Mitglieder erfolgte im Zeitraum 25.5.2010 bis 8.6.2010.“

Aus dieser Chronologie schließe das Finanzamt, so die Beschwerdeführerin in der Beschwerde vom 6.2.2015, dass es sich bei den gegenständlichen Beratungskosten keinesfalls um bloße Maßnahmen zur Vorbereitung einer noch gänzlich unbestimmten und später vielleicht erst noch zu treffenden Erwerbsentscheidung (wie z.B. bei einer Marktstudie) handle.

"Vielmehr ist davon auszugehen, dass das geprüfte Unternehmen bereits zum Zeitpunkt der Beauftragung der Due Diligence Prüfung die Absicht hatte, die DFT zu erwerben, falls das Prüfungsergebnis positiv ausfällt. Die Kausalität der Due Diligence für den Beteiligungserwerb bzw. die zweifelsfreie sachliche Zuordenbarkeit zu diesen sind daher uE gegeben (siehe auch BFH VIII R 62/05 vom 27.03.2007).“

Dabei lasse das Finanzamt außer Acht, wird in der Beschwerde weiters vorgebracht, dass für die Kaufentscheidung der in der Zeit vom 25.05.2010 bis 08.06.2010 gefasste Umlaufbeschluss des Aufsichtsrates ausschlaggebend sei, in dem letztendlich die Erwerbsentscheidung des Vorstandes (Abschluss des Kaufvertrages am 21.05.2010) vom Aufsichtsrat der Bf. genehmigt wurde.

Wörtlich wird in weiterer Folge eingewendet:

"Die Schlussfolgerung des Finanzamtes, dass aus der Vertraulichkeitsvereinbarung vom 29.09.2009 bzw. aus dem Aufsichtsratsprotokoll vom 04.12.2009 und dem Letter of Intent vom 02.02.2010 zu entnehmen sei, dass die Erwerbsentscheidung früher getroffen worden wäre, ist unrichtig und widerspricht auch den Erfahrungen des täglichen Lebens.

In diesem Zusammenhang darf auf § 95 (5) 2. Satz Z 1 AktG hingewiesen werden, wonach der Erwerb und die Veräußerung von Beteiligungen (§ 228 UGB) nur mit Zustimmung des Aufsichtsrats vorgenommen werden sollen.

"Die Verwendung des Modalverbs „sollen“ darf nicht zu dem Schluss verleiten, dass es im freien Ermessen des Aufsichtsrats steht, eine Angelegenheit zu genehmigen,

vielmehr darf ein tatbestandsmäßiges Geschäft nicht ohne Zustimmung des Aufsichtsrats vorgenommen werden; der Vorstand ist zur Vorlage verpflichtet. Der Vorstand ist von sich aus verpflichtet, die Maßnahme vorzulegen; ...

Der Aufsichtsrat erteilt seine Genehmigung oder Zustimmung mittels Beschlusses. Eine bloße Berichterstattung des Vorstands mit anschließender Diskussion ist ebenso wenig ausreichend wie die bloße Kenntnisnahme.“ (Kalss, zu § 95 Rz 94 u. 95 in Doralt/Novotny/Kalss (Hrsg.), Kommentar zum AktG, Band 1).

Zur Untermauerung unserer Rechtsauffassung dürfen wir weiters auf nachstehende Fachliteratur hinweisen:

MMag. Petritz, Steuerliche Verwertbarkeit von Due Diligence Kosten, Gesellschaftsrecht/News vom 13.12.2009, Dokument- ID: 273629

„Aus Unternehmens- wie steuerrechtlicher Sicht stellt sich beim Erwerber die Frage, ob die Due Diligence-Kosten aktivierungsfähig bzw. -pflichtig sind oder ob die Kosten direkt als Aufwand verwertet werden können.

Nach § 203 Abs. 2 UGB sind Anschaffungskosten definitionsgemäß 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. Da das Steuerrecht keine eigene Anschaffungskostendefinition enthält, ist auf den unternehmensrechtlichen Begriff abzustellen (EStR 2000, Rz 2164).

Die Gesetzesformulierung „zu erwerben“ schließt es nach hA aus, Aufwendungen, die nur mittelbar dem Zweck der Anschaffung dienen, noch als Anschaffungskosten zu aktivieren. Dem gleichzustellen (daher nicht zu aktivieren), sind Aufwendungen, die nur aufgrund des Erwerbs („gelegentlich des Erwerbs“) entstehen wie zB die Aufwendungen für die rechtliche und steuerliche Beratung in Form von Konzeptionskosten (Ellrott/Berndt, in Beck'scher BilKom 6, 2006, § 255, Rz 22). Die Aufwendungen müssen objektiv betrachtet, dem Zweck der Anschaffung dienen um der Aktivierung zugeführt werden zu können. Honorare aufgrund des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes, wie zB Vermittlungsprovisionen (VwGH 20.11.1990, 89/14/0090), Anwalts- und Notarhonorare (VwGH 7.1.1955, 3195/53) oder Maklerhonorare sind daher zu aktivieren. Aus den dargestellten Ausführungen geht somit noch nicht eindeutig hervor, ob Due Diligence Aufwendungen beim Erwerber aktivierungspflichtig sind oder sofort abgesetzt werden können.

Abstellen auf den Zeitpunkt des Erwerbsbeschlusses

Bei Kosten der Begutachtung und Besichtigung des Kaufgegenstandes (= kommt wohl Due Diligence Prüfungen sehr nahe) ist danach abzugrenzen, ob sie vor oder nach dem Entschluss zum Erwerb des Vermögensgegenstandes angefallen sind.

Aufwendungen der Entscheidungsphase, dh. Aufwendungen, um zu entscheiden, ob man diesen oder einen anderen Vermögensgegenstand erwerben soll, sind dem

Beschaffungsvorgang vorgelagert (ADS 6, § 255, Anm. 22). Sie genügen nicht dem Kriterium der Einzelzuordnung und gehen nicht wertbestimmend in den angeschafften Vermögensgegenstand ein.

Kosten für die Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsfindung zählen nicht zu den aktivierungspflichtigen Aufwendungen, da die Entscheidung, das Unternehmen zu kaufen oder eben nicht zu kaufen, idR erst nach dem Entschluss der Due Diligence erfolgt (Trenkwalder/Waitz-Ramsauer, in Polster-Grüll/Zöchling/Kranebitter [Hrsg.] Handbuch Merger & Acquisitions, 253).“

Entscheidende Bedeutung kommt somit der Frage zu, zu welchem Zeitpunkt die Erwerbsentscheidung getroffen worden ist.

Dazu führt Harald Galla, Abzugsfähigkeit von Due Diligence-Kosten (Taxlex 2008, S. 100 ff.) folgendes aus:

„Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Due Diligence hängen vom Anlass der Durchführung der Due Diligence ab. Aufwendungen einer Buy Side durchgeführten Due Diligence sind bis zur Erwerbsentscheidung sofort abzugsfähige Betriebsausgaben Due Diligence Aufwendungen, die nach der Erwerbsentscheidung anfallen, sind als Anschaffungsnebenkosten auf die Beteiligung zu aktivieren.“

Bertl/Hirschler, Bilanzielle Behandlung von Kosten einer due diligence im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung (RWZ 2007/83, 294).

„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 (vgl. § 203 Abs. 2 UGB).

Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes sind daher dem erworbenen Vermögensgegenstand einzeln zurechenbare Aufwendungen, die zeitlich gesehen anfallen bis zur Versetzung des Vermögensgegenstandes in den konkreten betriebsbereiten Zustand des betreffenden Unternehmens. Es ist somit nach der Definition des § 203 Abs. 2 UGB insbesondere das zeitliche Ende der Aktivierung angesprochen, nämlich das Versetzen in den betriebsbereiten Zustand. Dementsprechend bestehen an der Aktivierungspflicht von Liefer-, Montage- und Vertragserrichtungskosten zum Zwecke des Erwerbs des Vermögensgegenstandes keine Zweifel. Umstrittener ist im vorliegenden Zusammenhang der Beginn des zeitlichen Zusammenhangs mit dem Erwerb eines bestehenden Vermögensgegenstandes. Entsprechend der gesetzlichen Definition des § 203 Abs. 2 UGB müssen die Aufwendungen, die als Anschaffungskosten aktiviert werden müssen, dem erworbenen Vermögensgegenstand einzeln zugerechnet werden können. Eine einzelne Zurechnung setzt aber jedenfalls bei Anfall des entsprechenden Aufwands voraus, dass dieser Aufwand für den Erwerb eines bestimmten Vermögensgegenstandes anfällt.

Demensprechend wird in der Literatur danach unterschieden, ob der Aufwand nach dem Entschluss zum Erwerb eines bestimmten Vermögensgegenstandes angefallen ist oder davor. Soweit der Aufwand entstanden ist nach dem Entschluss zum Erwerb der Beteiligung, liegen aufgrund des Verursachungszusammenhanges Einzelkosten vor, die dementsprechend aufgrund der nachfolgenden Anschaffung einen aktivierungspflichtigen Aufwand darstellen. Sollte der getroffene Entschluss zur Anschaffung letztlich nicht umgesetzt werden, dh. von einer Anschaffung doch Abstand genommen werden, stellen diese Aufwendungen selbstverständlich mangels aktivierten Vermögensgegenstandes laufenden Aufwand dar. Sollten Aufwendungen anfallen, bevor eine Entscheidung zum Erwerb eines bestimmten Vermögensgegenstandes gefallen ist, stellen die Aufwendungen mangels Zurechenbarkeit zu einem bestimmten Vermögensgegenstand keine aktivierungsfähigen Anschaffungskosten dar.

Das Fassen einer „grundsätzlichen“ Erwerbsentscheidung setzt aber vielfach wieder entsprechende Informationen über den zu erwerbenden Vermögensgegenstand voraus, sodass gerade der Weg zur Entscheidungsfindung über den Erwerb bereits mit zahlreichen Kosten verbunden sein kann, so gerade bei Unternehmens- und Beteiligungskäufen in Form diverser Due Diligence-Gutachten, auf deren Basis dann die (grundsätzliche) Erwerbsentscheidung getroffen wird. All die Gutachten, die erst eine Entscheidungsgrundlage bilden und auf Basis derer eine (grundsätzliche) Erwerbsentscheidung getroffen wird, stellen somit nicht aktivierungsfähigen Aufwand dar. Wie schwierig die Abgrenzung im Einzelfall ist, wird letztendlich auch durch die EStR 2000, Rz 2186 und 2187 bestätigt. In Rz 2186 wird ausgeführt, dass Reise- und Besichtigungskosten oder Kosten der Begutachtung der Beschaffenheit und des Wertes des anzuschaffenden Gegenstandes aktivierungspflichtige Nebenkosten darstellen, wenn diese zu einem Vertragsabschluss führen. In dieser Allgemeinheit wird dies aber wiederum nur gelten können, wenn die Kosten nach der Erwerbsentscheidung für Anschaffung angefallen sind. Dies bestätigt uE die Aussage in Rz 2187, wonach Kosten der Entscheidungsvorbereitung und –findung nicht aktiviert werden dürfen, da die Entscheidungsvorbereitung und –findung durchaus auch mit Reise- und Besichtigungskosten und Kosten der Begutachtung der Beschaffenheit und des Wertes des anzuschaffenden Gegenstandes verbunden sein kann. Ganz allgemein werden in Rz 2187 Planungskosten als nicht aktivierungsfähig angesehen, wenn sie allgemeiner Natur sind und der Ermittlung von Beschaffungsalternativen dienen, wohingegen sie Anschaffungsnebenkosten darstellen, wenn sie nach der Entscheidung für eine bestimmte Beschaffungsalternative anfallen.“

Unter Hinweis auf diese nunmehr dargelegte herrschende Literatur vertreten wir die Auffassung, dass die streitgegenständlichen Rechts- und Beratungskosten in den Wirtschaftsjahren 2009/2010 und 2010/2011 Leistungen betreffen, die vor der Genehmigung dieses Beteiligungserwerbes durch den Aufsichtsrat (Umlaufbeschluss 25.5. bis 8.6.2010) erfolgten. Da dieser Beschluss des Aufsichtsrats letztendlich den entscheidungsrelevanten Zeitpunkt für den Beteiligungserwerb darstellt, handelt es sich bei den gegenständlichen Aufwendungen um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

Nicht unerwähnt bleiben soll die Tatsache, dass der Jahresabschluss der Bf. wirtschaftsprüfungspflichtig ist und im Zuge der Wirtschaftsprüfung ebenfalls die Rechtsauffassung vertreten wurde, dass die gegenständlichen Rechts- und Beratungskosten nicht zu aktivieren sind.

Wir stellen daher den Antrag, das BFG möge zu Recht erkennen, dass die vom Finanzamt im Wirtschaftsjahr 2009/10 in Höhe von € 30.000,00 im Wirtschaftsjahr 2010/11 in Höhe von € 62.465,18 aktivierten Rechts- und Beratungskosten sofort abzugsfähige und somit gewinnmindernde Betriebsausgaben darstellen.

Ferner dürfen wir darauf hinweisen, dass die bisher in den Bescheiden erfassten statistischen Daten betreffend den Forschungsfreibetrag unrichtig sind.

Wir ersuchen daher, diese Daten wie folgt richtig zu stellen:

	angefochtener Bescheid	BP Bericht
Forschungsfreibetrag 2010	€ 3.262.424,00	€ 2.447.763,55
Forschungsfreibetrag 2011	€ 3.432.083,00	€ 2.561.667,12

In Anbetracht der Tatsache, dass es sich hier um eine Rechtsfrage handelt, stellen wir den Antrag iSd § 262 Abs. 2 lit. a BAO auf Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung.

Ferner wird der Antrag gestellt, das BFG möge zu Recht erkennen, dass gegen ein das Beschwerdebegehren abweisendes Erkenntnis eine Revision gem. Art. 133 (4) B-VG zulässig ist, zumal diese Revision von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt."

Stellungnahme der Großbetriebsprüfung

Seitens der Außenprüfung wird zu den einzelnen Beschwerdepunkten im Schriftsatz vom 6.3.2015 wie folgt ausgeführt:

"In der vorliegenden Beschwerde wird zur Abgrenzung aufwandswirksamer Rechts- und Beratungskosten von aktivierungspflichtigen ausschließlich auf den Zeitpunkt der Zustimmung des AR abgestellt. Damit wären alle Beratungsaufwendungen die vor dieser formellen Zustimmung des AR liegen, nicht der erworbenen Beteiligung zuzurechnen und somit zu aktivieren, sondern als Sofortaufwand abzugsfähig.

Dieser Rechtsauslegung kann seitens der AP nicht gefolgt werden.

Bei der gegenständlichen Rechtsfrage geht es uE darum, ob ein vorliegender Aufwand bereits einem bestimmten Vermögensgegenstand zugeordnet werden kann und somit eine Kausalität zwischen diesem Aufwand und dem letztlich erworbenen

aktivierungspflichtigen Wirtschaftsgut, wie hier einer Beteiligung, vorliegt (s.a. die Ausführungen im AP-Bericht).

Der BFH bringt in seiner Entscheidung vom 27.3.2007, VIII R 62/05, zum Ausdruck, dass Gutachterkosten insoweit Anschaffungskosten einer Beteiligung darstellen, als sie nach einer „grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung“ entstehen. Die Abgrenzung einer solchen grundsätzlich gefassten Entscheidung trifft der BFH dabei von einer „Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung“.

In diesem Zusammenhang ist es uE wesentlich, auch darauf hinzuweisen, dass Aufzeichnungen, die im Zuge der Außenprüfung vorgelegt werden, idR bereits im Hinblick auf mögliche Feststellungen gesichtet werden. Im gegenständlichen Fall bedeutet das, dass Unterlagen, in denen eine grundsätzlich getroffene Kaufentscheidung dokumentiert wurde – so es solche gibt –, vermutlich nicht zur Vorlage gebracht werden, wenn sich daraus eine für das Unternehmen nachteilige Prüfungsfeststellung ergäbe. Dh aber auch, dass seitens der AP in solchen Fällen ein Vorliegen der grundsätzlichen Erwerbsentscheidung iSd BFH regelmäßig nur aus Indizien abgeleitet werden kann. Der auf diese Weise im Prüfungsverfahren ermittelte Zeitpunkt einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung lässt sich nach den Ausführungen im AP-Bericht für den Herbst 2009 festmachen. In dem Anfang Februar 2010 unterzeichneten „Letter of Intent“ wurde diese Entscheidung schließlich sogar – vorsichtig formuliert – in einer Parteienvereinbarung zum Ausdruck gebracht. Darin wird das Kaufinteresse an den Geschäftsanteilen der DFT GmbH „unter dem Vorbehalt und nach Durchführung einer Due Diligence“ festgehalten. Der unmittelbare Kausalzusammenhang zwischen Beratungsaufwand und dem Erwerb der Beteiligung DFT ist somit dokumentiert, weshalb auch die Kosten aktivierungspflichtige Nebenkosten des Anschaffungsvorganges der Beteiligung darstellen. Es handelt sich im gegenständlichen Fall also nicht um Beratungskosten für einen noch unbestimmten Erwerb, in einem Stadium, in dem noch geprüft wird, welche von mehreren in Frage kommenden Beteiligungen am ehesten den Anforderungen des Käufers entspricht und am Ende unter Umständen möglicherweise gar kein Erwerb stattfindet.

Das Beschwerdeargument, dass nur auf die formelle Zustimmung des AR abzustellen ist, geht an den Anforderungen der Anschaffungskostendefinition hinsichtlich des Vorliegens eines Verursachungszusammenhanges zwischen dem Aufwand und dem aktivierungspflichtigen Vermögenserwerb gänzlich vorbei. Die Genehmigung durch den Aufsichtsrat ist zwar der letzte Baustein der formalen Genehmigungsschiene für einen Beteiligungserwerb, eine grundsätzlich gefasste Kaufentscheidung, wie sie der BFH verlangt, wird dieser formellen Zustimmung jedoch in der Praxis zumeist weit vorgelagert sein.

Die in der Beschwerde dargelegte Auslegung hätte zur Folge, dass Due Diligence Prüfungen niemals aktivierungspflichtige Anschaffungskosten darstellen können, da diese ja wohl regelmäßig eine Grundlage für die formelle Zustimmung des AR darstellen. Die grundsätzliche Kaufentscheidung wird zu diesem Zeitpunkt aber längst – nicht nur auf

Vorstandsebene, sondern vermutlich auch im AR selbst – getroffen sein, wie sich auch aus den vorgelegten Unterlagen zu gegenständlichem Beschwerdefall ableiten lässt. Wäre die gegenständliche Due Diligence-Prüfung nicht durchgeführt worden, wäre auch der Kaufabschluss nicht zustande gekommen, wodurch uE der Verursachungszusammenhang dieser Einzelkosten zum Beteiligungserwerb zweifelsfrei dokumentiert wird.

Soweit die Kosten einer Due Diligence Prüfung einer später angeschafften Beteiligung zugeordnet werden können, liegen aktivierungspflichtige vorgelagerte Anschaffungskosten der Beteiligung vor."

In der mündlichen Verhandlung verwies der Vertreter der Bf. auf das Vorbringen in der Beschwerde und brachte ergänzend vor, dass diese Beratungskosten verglichen werden sollten einerseits mit den Anschaffungsnebenkosten einer Maschine, die anfallen, um die Maschine in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen und andererseits mit den Nebenkosten, die anfallen bei einem Erwerb einer Liegenschaft (öffentliche Abgaben und Vertragserrichtungsgebühren). Wenn man der Ansicht der Finanzverwaltung folgen sollte, würde es im vorliegenden Fall zu einem Ausweis eines Gewinnes im Zeitpunkt des Erwerbes kommen, der in der Form aber nicht gegeben sei. Im Zeitpunkt einer allfälligen Veräußerung würde es in selber Höhe zu einem Verlust kommen. Der Anschaffungspreis im vorliegenden Fall sei unbestritten als fremdüblich anzusehen.

Seitens der Finanzverwaltung wurde auf den vorliegenden Schriftsatz betr. die Stellungnahme zur Beschwerde verwiesen. Hinsichtlich des eben angeführten Beispiels eines Liegenschaftserwerbes wurde der Ansicht der steuerlichen Vertretung widersprochen, da es auch bei Kauf eines Grundstückes im Vorfeld zu Aufwendungen komme, die den Wert der Liegenschaft als solches nicht berührten und zweifelsfrei zu aktivieren seien. Weiters wurde auf § 203 Abs. 2 UGB verwiesen, der eine Definition der Anschaffungs-(neben)kosten enthalte. Die Behördenvertreterin verwies nochmals darauf, dass die anlässlich der Due Dilligence angefallenen Kosten ursächlich mit dem Beteiligungserwerb entstanden seien.

Der Vertreter der Bf. entgegnete, dass der endgültige Entschluss diese Beteiligung zu erwerben, erst nach der erfolgten DD erfolgt sei. Sollte man der Ansicht der Finanzverwaltung folgen, so wäre aus seiner Sicht jeder vor Erwerbsentscheidung angefallene Aufwand immer zu aktivieren. Diese Vorgangsweise widerspräche der herrschenden Lehre, es wurde dabei auf das umfangreiche Vorbringen in der Beschwerde verwiesen. Es sei dabei zwischen dem grundsätzlichen Interesse, eine Beteiligung zu erwerben und der konkreten Kaufentscheidung zu unterscheiden.

Die Behördenvertreter replizierten, dass Kosten einer Due Dilligence sowohl vor als auch nach Fällung einer Kaufentscheidung anfallen könnten. Im vorliegenden Fall sei aus Sicht des Finanzamtes die grundsätzliche Kaufentscheidung mit Datum 2.2.2010 gefallen. Festzuhalten sei auch, dass einzelne Mitglieder des Aufsichtsrates erst nach Abschluss

des Kaufvertrages ihre Zustimmung zur Anschaffung dieser Beteiligung gegeben hätten. Auch wurde betont, dass diese Rechtsfrage in der Literatur nicht einheitlich beurteilt werde. Im Gegensatz zu den Ausführungen der steuerlichen Vertretung werde von der Finanzverwaltung ins Treffen geführt, dass, wenn man den Argumenten der steuerlichen Vertretung folge, solche Aufwendungen niemals zu aktivieren seien.

Der Vertreter der Bf. brachte dagegen vor, dass die Kaufentscheidung sicher nicht mit 2.2.2010 gefallen sein könne. Beim Letter of Intent handle es sich um ein Dokument, in dem sich beide Vertragspartner gegenseitig absichern. Der Kaufvertrag selbst sei erst drei Monate nach Abschluss der DD geschlossen worden. Die letzte Genehmigung des Kaufvertrages durch ein Aufsichtsratsmitglied sei erst am 8.6.2010 erfolgt.

Über Befragen durch den Berichtersteller hinsichtlich des Inhaltes der Vertraulichkeitsvereinbarung vom 29.9.2009 gaben beide Verfahrensparteien an, diese Vereinbarung nicht zu kennen und sei diese auch über Anforderung der Betriebsprüfung im Prüfungsverfahren nicht vorgelegt worden.

Die Vertreterin des Finanzamtes betonte, im Prüfungsverfahren sämtliche für die Entscheidung wesentlichen Unterlagen erhalten zu haben. Das Unternehmen habe sich sehr kooperativ gezeigt.

Die Frage, seit wann die Bf. mit der Firma DFT in Geschäftsbeziehung stehe, konnte nicht geklärt werden und sei auch im Prüfungsverfahren kein Thema gewesen.

Die steuerliche Vertretung verwies nochmals auf das Protokoll des Aufsichtsrates vom 4.12.2009, worin ausgeführt wurde, dass im Zusammenhang mit dem möglichen Beteiligungserwerb Interesse gezeigt werde und es notwendig sei, die Marktsituation und das Potential für die nächsten Jahre darzustellen.

Über Befragen von Mag. Snieder, warum dieser Kaufvertrag mittels Umlaufbeschluss genehmigt wurde, gab der Parteienvertreter an, die Gründe dafür nicht zu kennen. Es wurden drei mögliche Varianten zur Diskussion gestellt.

1. Es habe sich dabei um eine dringende Angelegenheit unter Zeitdruck gehandelt,
2. es habe sich dabei um eine Entscheidung von untergeordneter Bedeutung gehandelt oder
3. der Aufsichtsrat habe sich im Vorfeld mit der Materie befasst und beschlossen dies im Umlaufweg zu entscheiden.

Herr Mag. Snieder erläuterte, dass in der Darstellung der Chronologie das AR-Protokoll des 1. Quartals 2010 fehle. Es gehe darum zu dokumentieren, wann im Aufsichtsrat die Entscheidung gefällt worden sei, einerseits diese Beteiligung zu erwerben und andererseits darüber mittels Umlaufbeschluss zu entscheiden.

Die FA-Vertreter verwies auf den Letter of Intent vom 2.2.2010, worin schon sehr detailliert über die Kaufpreisfindung geschrieben wurde und der Zeitpunkt des Kaufes mit der KW 15 angestrebt wurde.

Von der Betriebsprüfung wurde das AR-Protokoll vom 3.3.2010 zur Einsicht vorgelegt. Diesem Protokoll war jedoch zu diesem Thema nichts zu entnehmen.

Der steuerliche Vertreter verwies auf den Letter of Intent vom 2.2.2010, wonach das Kaufpreisanbot in der KW 11 erfolgen sollte. Die DD-Prüfung sei vom 22. bis 26.2.2010 = KW 8-9 erfolgt, somit vor dem Kaufpreisanbot und der damit im Zusammenhang stehenden Kaufentscheidung.

Nach Ansicht der Behördenvertretung sei die grundsätzliche Kaufentscheidung bereits vor der DD gefallen.

Der steuerliche Vertreter ersucht abschließend, das Ergebnis der DD hinsichtlich allfälliger Haftungsfragen zu würdigen.

Rechtslage, Erwägungen und Beweiswürdigung

Zu den steuerlichen Anschaffungskosten gehören Kosten, die dem Anschaffungsvorgang dienen. Als Anschaffungskosten gelten somit die Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und es in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen (vgl. VwGH vom 26. Juli 2005, 2002/14/0039, und vom 24. September 2007, 2006/15/0333), um es also zweckentsprechend nutzen zu können (vgl. VwGH vom 25. November 1999, 99/15/0169). Im Ergebnis besteht damit weitgehende Übereinstimmung mit dem Begriff der Anschaffungskosten nach § 203 Abs. 2 UGB (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 6 Tz 8 und Doralt/Mayr, EStG¹³, § 6 Tz 64).

Die Anschaffungskosten umfassen nicht nur den Kaufpreis, sondern auch alle sonstigen, durch den Erwerb des Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben, zu denen auch jene Kosten gehören, die **nach** der Anschaffung aufgewendet werden, um das angeschaffte Wirtschaftsgut für den Betrieb nutzbar zu machen (vgl. VwGH vom 19. April 2006, 2001/13/0294, unter Bezugnahme auf Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, § 6 EStG, Tz 30; VwGH vom 20. Mai 2010, 2007/15/0153).

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die **nachträglichen** Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Zu den Anschaffungsnebenkosten, die im § 203 Abs. 2 UGB (vormals HGB) nicht definiert sind, gehören nach der Rechtsprechung die Vertragserrichtungskosten (VwGH 24.10.1978, 1006/76), Aufwendungen für Rechtsanwalt oder Notar, Gerichtsgebühren, Schätzungskosten (VwGH 12.5.1967, 1302/66), beim Erwerb von Grundstücken die Grunderwerbsteuer, nicht aber die Zinsen für die Fremdfinanzierung der Anschaffung (VwGH 3.6.1986, 86/14/0012).

Das Bundesfinanzgericht geht sachverhaltsbezogen von folgender Chronologie aus:

Am 4.12.2009 wurde im Aufsichtsrat der Bf. beschlossen, eine Marktstudie zu erstellen, die Bilanzen des betreffenden Unternehmens genau zu prüfen und eine Due Diligence (DD) durchzuführen.

Im Letter of Intent vom 2.2.2010 wurde die weitere Vorgehensweise zwischen der Bf. und DFT festgehalten, nämlich die Durchführung einer DD zu ermöglichen, in der KW 11 ein Kaufpreisangebot abzugeben und Verhandlungen über den Kaufpreis bis Anfang der KW 15 beendet zu haben. Dies vorbehaltlich der Genehmigung durch die einzelnen Gremien der Parteien und des Abschlusses eines noch auszuverhandelnden Kaufvertrages.

Der Auftrag zur Durchführung der DD wurde am 9.2.2010 erteilt und laut Beleg der damit betrauten Steuerberatungsgesellschaft vom 26.3.2010 in der Zeit vom 17.2. bis 15.3.2010 (KW 7 bis KW 11) auch vorgenommen.

Über den Zeitraum 9.10.2009 bis 22.3.2010 wurde mit Datum 20.4.2010 von einer Rechtsanwaltskanzlei über Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem geplanten Beteiligungserwerb abgerechnet.

Die einschreitende Steuerberatungsgesellschaft legte am 30.6.2010 über die "Beratung Erwerb DFT" vom 1.4. - 20.5.2010 eine Honorarnote.

Am 21.5.2010 (KW 20) wurde letztlich der Kaufvertrag abgeschlossen und vom Aufsichtsrat der Bf. in der Zeit vom 25.5. bis 8.6.2010 (KW 21 bis KW 23) mittels Umlaufbeschlusses genehmigt.

Daraus ergibt sich für das Bundesfinanzgericht, dass die endgültige Kaufentscheidung erst mit Abschluss des Kaufvertrages getroffen und dieser durch die nachträgliche Genehmigung des AR wirksam wurde.

Es entspricht durchaus der Lebenserfahrung und den wirtschaftlichen Gepflogenheiten, im Zusammenhang mit einem geplanten Beteiligungserwerb zunächst strategische Überlegungen in Form von Marktstudien und/oder einer DD durchzuführen. Diese konkreten Aufwendungen stehen aber nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes nicht in einem derart engen Kontext mit dem späteren Erwerb, denn im Zeitpunkt der Prüfungshandlungen stand noch nicht fest, dass es zu einem späteren Kauf kommen wird, der Auftrag lautete nur, Grundlagen für eine Kaufpreisfindung für einen möglichen Beteiligungserwerb zu erarbeiten.

Es kann daher nicht von aktivierungspflichtigen Nebenkosten oder nachträglichen Anschaffungskosten gesprochen werden, sondern liegen hier sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Rechtsfrage, ob die im Zuge eines geplanten Erwerbes einer Beteiligung angefallenen Aufwendungen gem. § 203 UGB auf die Anschaffungskosten zu aktivieren sind oder sofortige Betriebsausgaben darstellen, fehlt eine Rechtsprechung des VwGH, sodass die Revision an den VwGH zuzulassen ist.

Graz, am 3. Juni 2015