

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Prof. Dr. Holger Kahle
Dipl. oec. Matthias Hiller

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Kahle/Hiller, ifst-Schrift Nr. 495 (2014)

ISBN: 978-3-89737-040-1

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.fachverlag-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachverlag.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Prof. Dr. Holger Kahle
Dipl. oec. Matthias Hiller

Universität Hohenheim

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift Nr. 495:

Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Beim Erwerb von Unternehmen bzw. Unternehmensanteilen fallen regelmäßig Kosten für zivilrechtliche, betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Beratung an, die einen beträchtlichen Umfang erreichen können. Es ist umstritten, unter welchen Voraussetzungen diese Aufwendungen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen oder ob sie zu den Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu rechnen sind. Die aktuelle Diskussion entzündet sich insbesondere an der Behandlung von Due Diligence-Aufwendungen und der damit verbundenen Frage, ob diese in die Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung einzurechnen sind. Hierbei kann auf eine Fülle divergierender Literaturmeinungen zurückgegriffen werden. Dies war Anlass für das Institut Finanzen und Steuern, die vorliegende Ausarbeitung anzulegen.

Die besondere praktische Relevanz dieser Fragestellung ergibt sich mit Blick auf die Höhe der Zugangsbewertung in der Steuerbilanz, da Beteiligungen im Körperschaftsteuersystem letztlich nicht aufwandswirksam abgeschrieben werden können. Wird die Beteiligung von einer Kapitalgesellschaft gehalten, ist die Steuerwirksamkeit einer Teilwertabschreibung nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG ausgeschlossen.

Die vorliegende Schrift soll hier zur Klärung beitragen, indem sie untersucht, unter welchen Voraussetzungen und ab welchem Zeitpunkt beim Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft Anschaffungsnebenkosten vorliegen. Ausgehend von der allgemeinen Definition der Anschaffungskosten bzw. -nebenkosten wird untersucht, ob die im Bereich der Überschusseinkünfte ergangenen BFH-Urteile auch im Zusammenhang mit Gewinnermittlern anzuwenden sind. Die im Bereich der Überschusseinkünfte getroffenen BFH-Entscheidungen stellen als Ansatzkriterium auf eine „grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung“ ab. Schwerpunkt der Ausarbeitung ist die Frage, zu welchem Zeitpunkt das Treffen einer solchen „grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung“ unter ökonomischen Kriterien bejaht werden kann.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Februar 2014

Inhaltsverzeichnis

Untersuchungsergebnisse auf einen Blick: Thesen zu Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	7
I. Themeneinführung	9
1. Hintergrund der vorliegenden Untersuchung	9
2. Grundlagen des Ansatzes und der Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	9
II. Anschaffungskosten als zentraler Bewertungsmaßstab	11
1. Anschaffungskostenprinzip	11
2. Definition der Anschaffungskosten	13
3. Anschaffungskosten-Zeitraum	15
III. Grundlagen der Anschaffungsnebenkosten	17
1. Begriff der Anschaffungsnebenkosten	17
2. Typische Fälle von Anschaffungsnebenkosten	22
IV. Abgrenzung von Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	25
1. Maßgeblichkeit einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung nach der BFH-Rechtsprechung im Zusammenhang mit den Überschusseinkünften?	25
2. Einzelschritte eines Beteiligungserwerbs	30
3. Grundsätzliche Erwerbsentscheidung mit dem Letter of Intent?	34
4. Due Diligence-Aufwendungen	36
a. Due Diligence und Erwerbsentscheidung	36
b. Systematische Einwände gegen Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten	41
c. Bilanzierung vorperiodischer Anschaffungsnebenkosten	44
d. Vergeblicher Due Diligence-Aufwand	45
V. Literaturhinweise	47

Untersuchungsergebnisse auf einen Blick: Thesen zu Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

1. Die Höhe der Zugangsbewertung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist von besonderer Bedeutung, denn ein zu hoher Wertansatz bei der Zugangsbewertung wird u.U. bis zu einer Veräußerung konserviert, da sich Beteiligungen einer planmäßigen Wertminderung entziehen.

Wird die Beteiligung von einer anderen Kapitalgesellschaft gehalten, ist die Höhe der Zugangsbewertung besonders relevant, da die Steuerwirksamkeit einer Teilwertabschreibung nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG ausgeschlossen ist.

2. Im Rahmen eines Beteiligungserwerbs geht der BFH davon aus, dass die Aufwendungen ab einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung als Anschaffungsnebenkosten aktivierungspflichtig sind. Demnach stellen Akquisitionsaufwendungen dann Anschaffungsnebenkosten dar, wenn sie unmittelbar im Zusammenhang mit einem Erwerb stehen und nach einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung anfallen.
3. Stellenweise wird von einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung ab dem Abschluss eines „Letter of Intent“ (LOI) ausgegangen. Dies ist u.E. nicht überzeugend, da im Zeitpunkt des Abschlusses eines LOI noch keine Einigung hinsichtlich des Kaufpreises besteht; insofern lässt sich eine Erwerbsentscheidung nicht treffen.
4. Für die Einordnung von Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten oder Betriebsausgaben kann nur auf BFH-Urteile zu Überschusseinkünften abgestellt werden. Aufgrund der unterschiedlichen Wertungsentscheidungen des Gesetzgebers im Zusammenhang mit § 8b KStG sollte von einer unmittelbaren Übertragung dieser Rechtsprechung auf Gewinnermittler abgesehen werden.
5. Aufwendungen für ein Due Diligence-Gutachten entstehen regelmäßig vor dem Treffen einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung, so dass sie nicht als Anschaffungsnebenkosten zu behandeln sind. Es hängt aber von den Umständen des Einzelfalls ab, wann der Zeitpunkt der grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung vorliegt.

6. Die Bewertung zu Anschaffungskosten setzt ein bewertbares Wirtschaftsgut voraus. Kosten der Entscheidungsvorbereitung und -findung ergeben sich unabhängig vom Zugang eines werthaltigen Bewertungsobjekts. Es widerspricht dem Vorsichtsprinzip, solche Ausgaben als Anschaffungsnebenkosten anzusehen. Der Begriff der Anschaffungsnebenkosten sollte restriktiv ausgelegt werden.
7. Vergebliche Due Diligence-Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb werden nicht vom Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG erfasst.

I. Themeneinführung

1. Hintergrund der vorliegenden Untersuchung

Erwerbsnebenkosten kommt bei Beteiligungserwerben wirtschaftlich regelmäßig eine hohe Bedeutung zu. Obwohl es hier nicht um Sonderfälle der Bilanzierungspraxis geht, wird in Betriebsprüfungen über die Frage, wie diese Nebenkosten beim Erwerber steuerbilanziell zu behandeln sind, seit Jahren heftig und ohne einigendes Ergebnis bzw. eine klärende Rechtsprechung gestritten. Im Kern geht es um die Frage, ob Nebenkosten des Beteiligungserwerbs als Betriebsausgaben einzuordnen sind und damit den steuerlichen Gewinn im betroffenen Veranlagungszeitraum mindern, oder ob sie als Anschaffungsnebenkosten Teil der Anschaffungskosten sind.

Die vorliegende Schrift soll hier zur Klärung beitragen, indem sie untersucht, unter welchen Voraussetzungen und ab welchem Zeitpunkt beim Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft Anschaffungsnebenkosten vorliegen. Die aktuelle Diskussion entzündet sich dabei insbesondere bezüglich der Kosten für eine Due Diligence; die hierzu bereits vorliegende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bezieht sich bislang nur auf Überschusseinkünfte. Fraglich ist, inwieweit diese Urteile auf die steuerliche Gewinnermittlung übertragen werden können.

Nach einer kurzen inhaltlichen Einordnung zum Ansatz und zur Bewertung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im nachfolgenden Unterabschnitt werden zunächst die Anschaffungskosten als zentraler Bewertungsmaßstab skizziert (II.), um anschließend die Grundlagen der Anschaffungsnebenkosten aufzuzeigen (III.). Hierauf basierend wird eine Abgrenzung der Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vorgenommen (IV.).

2. Grundlagen des Ansatzes und der Bewertung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist im Erwerbszeitpunkt nach dem Vollständigkeitsprinzip (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) in der Handels- und Steuerbilanz zu aktivieren.¹ Die Zugangsbewertung erfolgt

¹ Zum Begriff der Beteiligung bzw. eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft vgl. z.B. *Schnitger*, in: Schnitger/Fehrenbacher (Hrsg.), Kommentar Körperschaftsteuer, Wiebaden 2012, § 8b KStG Rz. 263 ff.; *Rengers*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, München, § 8b KStG Rz. 210 ff. (Juni 2013).

handels- und steuerrechtlich mit den Anschaffungskosten (§§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG). Nichtabnutzbare Wirtschaftsgüter entziehen sich einer planmäßigen Abschreibung. Jedoch können außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden. So sieht § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG ein Wahlrecht zur Abschreibung der Beteiligung auf den Teilwert vor, wenn eine dauerhafte Wertminderung eintritt und die Anteile im Betriebsvermögen gehalten werden.²

Im Rahmen der Zugangsbewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sind auch die Anschaffungsnebenkosten einzurechnen; hierzu zählen etwa Beurkundungs- und Eintragungsgebühren.³ Darüber hinaus fallen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Unternehmen und Unternehmensanteilen regelmäßig Kosten für betriebswirtschaftliche, zivilrechtliche und steuerrechtliche Beratung (Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Fachanwälte, Bankgutachten usw.⁴) an, die im Einzelfall einen bedeutenden Umfang erreichen können (z.B. die Kosten für eine Due Diligence-Prüfung).⁵ Außerdem sind Finanzierungskosten und die Grunderwerbsteuer als typische Aufwendungen bei M&A-Transaktionen zu nennen.⁶ Es ist umstritten, ob diese Aufwendungen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen oder zu den Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zu rechnen sind.⁷ Diese Frage ist nicht nur relevant für den Zeitpunkt der Berücksichtigung der Aufwendungen, sondern auch dafür, ob Letztere überhaupt steuerlich abgezogen werden können.

Sofern die Anteile an der Kapitalgesellschaft dem Betriebsvermögen einer natürlichen Person zuzurechnen sind, sind die Kosten einer Due Diligence

² Vgl. im Einzelnen z.B. *Kahle/Hiller*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012, Rz. 917 ff. Im Gegensatz hierzu werden bei einem asset deal die Anschaffungskosten entweder durch planmäßige Abschreibungen, Teilwertabschreibungen oder bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns steuerlich wirksam, vgl. *Moran/Kinzel*, in: Kneip/Jänisch (Hrsg.), Tax Due Diligence, 2. Aufl., München 2010, B III, Rz. 685.

³ Vgl. *Richter*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 1094 (Dezember 2011); *Schubert/Gadek*, in: Förtschle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 141.

⁴ Vgl. *Pyszka*, DStR 2010, 1323.

⁵ Vgl. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2034; *Trossen*, EFG 2011, 268.

⁶ Vgl. *Lohmann/von Goldmann/Achatz*, BB 2008, 1593.

⁷ Vgl. z.B. *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, 11. Aufl., Münster 2011, Rz. 232; *Hoffmann*, StuB 2011, 81.

nach dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3c Abs. 2 EStG unmittelbar zu 60 % steuerlich abzugsfähig, wenn Anschaffungsnebenkosten verneint werden. Ist Letzteres nicht der Fall, wirken sich die Beträge zu 60 % bei einer Teilwertabschreibung oder einer Veräußerung der Beteiligung steuermindernd aus.

Wird die Beteiligung von einer anderen Kapitalgesellschaft gehalten, ist die Höhe der Zugangsbewertung besonders relevant. Werden die Kosten einer Due Diligence als Betriebsausgaben qualifiziert, verringern sie sofort und in voller Höhe das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft. Wenn hingegen Anschaffungsnebenkosten vorliegen, führen sie im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung zu einem entsprechend geringeren Veräußerungsgewinn, der zu 5 % der Besteuerung unterliegt (§ 8b Abs. 2, 3 KStG). Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste dürfen das Einkommen einer Kapitalgesellschaft nicht mindern (§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG). Auch kann es für Steuerpflichtige u.U. vorteilhaft sein, eine Teilwertabschreibung bei Beteiligungen zu unterlassen, da im Falle einer Wertaufholung in den Folgeperioden eine Zuschreibungspflicht besteht und damit 5 % des Zuschreibungsbetrages gemäß § 8b Abs. 3 S. 3 KStG i.V.m. § 8b Abs. 3 S. 1 KStG zu versteuern sind (Zuschreibungsfall).⁸

II. Anschaffungskosten als zentraler Bewertungsmaßstab

1. Anschaffungskostenprinzip

Vermögensgegenstände dürfen gemäß § 253 Abs. 1 HGB höchstens mit ihren Anschaffungskosten (bzw. Herstellungskosten) bewertet werden (Anschaffungskostenprinzip⁹). Diese Wertobergrenze resultiert aus dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), nach dem erst der Umsatz erfolgswirksam ist; sie soll die Erfolgsneutralität von Anschaffungsvorgängen und grundsätzlich auch von Herstellungsvorgängen sicherstellen.¹⁰ An-

⁸ Vgl. *Herzig/Briesemeister*, Ubg 2009, 162 f.; *Roser*, GmbHR 2011, 847; *Starke/Günther*, Ubg 2013, 93.

⁹ Vgl. *Ballwieser*, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, B 105, Rz. 35, 41 (Oktober 2009); *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 147; *Leffson*, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987, 252–255.

¹⁰ Vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl II 1993, 96; *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 147; *Moxter*, Bilanzlehre, Bd. II, 3. Aufl., Wiesbaden 1986, 42; *Ballwieser*, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, B 105, Rz. 33, 35 (Oktober 2009); *Küting/Lauer*, DB 2013, 1185.

schaffungsvorgänge sind demnach als bloße Vermögensumschichtung abzubilden.¹¹ Umsatzneutrale Zugänge sind erfolgsneutral, umsatzinduzierte Vorgänge erfolgswirksam zu behandeln.¹² Das Anschaffungskostenprinzip verlangt somit, dass alle einem Erwerb zurechenbaren Kosten als Anschaffungskosten aktiviert werden.¹³ Um dem Erfolgsneutralitätsprinzip zu entsprechen, ist es zudem erforderlich, dass in die Anschaffungs- und Herstellungskosten nur pagatorische Kosten eingerechnet werden.¹⁴ Somit dürfen nur die tatsächlich angefallenen Ausgaben aktiviert werden; für nicht-pagatorische Teile der kalkulatorischen Kostenarten (z.B. kalkulatorische Eigenkapitalzinsen, kalkulatorischer Unternehmerlohn) besteht ein Aktivierungsverbot.¹⁵

Auch in der Steuerbilanz werden Wirtschaftsgüter in der Regel mit den (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG).¹⁶ Grundsätzlich muss zwar der steuerliche Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG beachtet werden, jedoch gelten über das Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) die Bewertungsvorschriften des HGB, wenn eine steuerliche Regelung nicht vorhanden oder

¹¹ Vgl. BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl II 2006, 656; *Moxter*, Bilanzlehre, Bd. II, 3. Aufl., Wiesbaden 1986, 41; *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 5; *Küting/Cassel*, StuB 2011, 285.

¹² Vgl. *Moxter*, Bilanzlehre, Bd. II, 3. Aufl., Wiesbaden 1986, 42; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 184 m.w.N.; *Ballwieser*, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, B 105, Rz. 36 ff. (Oktober 2009); *Mathiak*, DStJG 1984, 99 f.

¹³ Vgl. *Wohlgemuth/Radde*, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, B 162, Rz. 20 (Oktober 2009).

¹⁴ Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Aufl., Herne 2013, § 255 HGB Rz. 126.

¹⁵ Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 208.

¹⁶ Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht für Steuerpflichtige, die in den Anwendungsbereich des § 340 HGB fallen, bei der Bewertung von Finanzinstrumenten des Handelsbestandes, sofern diese nicht zu einer Bewertungseinheit i.S.d. § 5 Abs. 1a S. 2 EStG gehören (§ 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG). In diesem Fall hat die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich eines Risikoabschlages (§ 340e Abs. 3 HGB) zu erfolgen, vgl. *Kahle/Hiller*, WPg 2013, 411 f.; *Ochs/Behnes*, Ubg 2013, 681.

unvollständig ist.¹⁷ So wird mangels einer eigenständigen steuerlichen Definition auch im Bilanzsteuerrecht auf die handelsrechtliche Definition der Anschaffungskosten abgestellt.¹⁸ Die handelsrechtliche und die steuerrechtliche Bedeutung der Anschaffungskosten stimmen damit überein.¹⁹

2. Definition der Anschaffungskosten

Gemäß § 255 Abs. 1 HGB sind Anschaffungskosten definiert als „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 sind abzusetzen.“ Anschaffungskosten ergeben sich damit nach folgendem Schema:

$$\begin{array}{l} \text{Anschaffungspreis}^{20} \\ - \text{Anschaffungspreisminderungen} \\ + \text{Kosten der Versetzung in die Betriebsbereitschaft} \\ + \text{Anschaffungsnebenkosten} \\ + \text{nachträgliche Anschaffungskosten} \\ \hline = \text{Anschaffungskosten} \end{array}$$

¹⁷ Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 5; *Wendt*, in: Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Festschrift Kirchhof, Bd. II, Heidelberg u.a. 2013, 1964; *Herrmann*, in: Frotscher (Hrsg.), EStG, Freiburg, § 6 Rz. 25 m.w.N. (Juli 2010).

¹⁸ Vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159; BFH v. 26.4.2006 – I R 49, 50/04, BStBl II 2006, 656; BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349; BFH v. 17.12.1996 – IX R 47/95, BStBl II 1997, 348; BFH v. 14.11.1985 – IV R 170/83, BStBl II 1986, 60; *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, München, § 6 EStG Rz. 90 (März 2010); *Fischer*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 6 EStG Rz. 22; *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 271 (Mai 2013); *Wichmann/Kemcke*, DSzZ 2012, 514, 521 f.; *Schmidtmann*, Ubg 2013, 674.

¹⁹ Vgl. BFH v. 29.4.1999 – IV R 40/97, BStBl II 1999, 828; *Kußmaul*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl., München 2014, 58 f.; *Meyerling*, StuW 2009, 42.

²⁰ Nach § 9b Abs. 1 EStG gehört die (abziehbare) Vorsteuer handels- und steuerrechtlich nicht zu den Anschaffungskosten eines Wirtschaftsgutes, vgl. *Mellinghoff*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 9b EStG Rz. 5 ff.

Voraussetzung für die Aktivierung als Anschaffungskosten ist jeweils, dass die Aufwendungen dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB). Gemeinkosten zählen zwar zu den Herstellungskosten, nicht aber zu den Anschaffungskosten.²¹ Das gilt auch steuerrechtlich.²²

Die Beurteilung, ob Anschaffungskosten vorliegen, erfolgt weniger nach rechtlichen als vielmehr nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten.²³ Maßgebend ist letztlich die Zweckbestimmung der Aufwendungen. Die Definition der Anschaffungskosten beinhaltet demnach einen finalen Anschaffungskostenbegriff,²⁴ wonach alle Ausgaben, deren Zweck es ist, das Wirtschaftsgut von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen, in die Anschaffungskosten einzubeziehen sind, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. „Ist ein finaler auf die Anschaffung (...) zielender Zusammenhang der einzelnen Ausgaben gegeben, sind diese Beiträge zwingend (...) einzubeziehen.“²⁵ Ein nur kausaler

²¹ Vgl. *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 16; *Kirsch*, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung Kommentar, Bonn, § 255 HGB Rz. 65 (Januar 2011); *Ekkenga*, in: Claussen/Scherrer (Hrsg.), Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht, Köln 2011, § 255 HGB Rz. 4; *Siegel*, in: Fischer/Hömborg (Hrsg.), Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung, Festschrift Baetge, Düsseldorf 2007, 601.

²² Vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349; BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl II 1988, 892; H 6.2 EStH 2012; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 186; *Mathiak*, DStJG 1984, 125 f.; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 9 Rz. 232; *Kupsch*, StbJb 1989/90, 94; *Kaminski/Strunk*, Stbg 2011, 67.

²³ Vgl. BFH v. 15.2.1955 – I 110/54 U, BStBl III 1955, 111; BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl II 1997, 811; BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349.

²⁴ Vgl. BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl III 1966, 672; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl II 1984, 103; BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl II 2012, 242; *Weber-Grellet*, Bilanzsteuerrecht, 11. Aufl., Münster 2011, Rz. 231; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 9 Rz. 233; *Döllerer*, JbFfSt 1976/77, 197; *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, München, § 6 EStG Rz. 90 (April 2012); *Mathiak*, DStJG 1984, 117.

²⁵ *Knop/Kütting*, in: Kütting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., Stuttgart, § 255 HGB Rz. 27 (November 2009).

oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung reicht als solcher nicht aus.²⁶

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG definiert als „Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.“ Die Rechtsprechung geht von einem kausalen, durch das Veranlassungsprinzip geprägten Begriff der Betriebsausgaben aus; die Aufwendungen müssen „objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt“²⁷ sein. Für die Beurteilung, ob Betriebsausgaben vorliegen, kommt es auf die Notwendigkeit, Üblichkeit und Angemessenheit von Aufwendungen regelmäßig nicht an.²⁸

3. Anschaffungskosten-Zeitraum

Der Anschaffungsvorgang setzt die Erlangung des rechtlichen Eigentums oder zumindest des wirtschaftlichen Eigentums an dem betreffenden Vermögensgegenstand voraus; der Anschaffungszeitpunkt entspricht grundsätzlich dem Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über den Vermögensgegenstand.²⁹ Der Vermögensgegenstand ist ab diesem Zeit-

²⁶ Vgl. BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl II 1968, 547; BFH v. 12.11.1975 – I R 135/73, BStBl II 1976, 297; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl II 1978, 620; BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 184; *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 8; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, 518. Zur Auslegung der Anschaffungs- und Herstellungskosten mit Bezug auf das Veranlassungsprinzip vgl. *Prinz*, StuW 1996, 273.

²⁷ BFH v. 18.9.1984 – VIII R 324/82, BStBl II 1985, 92; vgl. auch BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl II 1984, 160; im Einzelnen *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 4 Rz. 470 ff. Vgl. umfassend zum Veranlassungsprinzip *Prinz*, StuW 1996, 267 ff.; *Kreft*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Köln, § 9 EStG Rz. 140 ff. (Dezember 2010).

²⁸ Vgl. *Prinz*, StuW 1996, 271 m.w.N.

²⁹ Vgl. BFH v. 17.12.2009 – III R 92/08, BFH/NV 2010, 757; BFH v. 29.1.2003 – III R 53/00, BStBl II 2003, 565; BFH v. 22.8.1966 – GrS 2/66, BStBl II 1966, 672; BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl II 1977, 553; BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl II 1992, 398, *Mathiak*, DStJG 1984, 118; *Schubert/Gadek*, in: Förtschle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 31; *Waschbusch*, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz Kommentar, 3. Aufl., Freiburg 2012, § 255 Abs. 1 HGB Rz. 4. Regelmäßig hat ein Erwerber dann die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Wirtschaftsgut, wenn Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf ihn übergegangen sind, vgl. BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl II 1977, 553; BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl II 2003, 751.

punkt beim erwerbenden Unternehmen zu bilanzieren. Anschaffungsvorgänge sind regelmäßig zeitraumbezogen, indem Anschaffungskosten bereits vor und erst nach dem Anschaffungszeitpunkt anfallen können.³⁰ Der Bestimmung des Endes dieses „Anschaffungskosten-Zeitraumes“³¹ kommt aufgrund des Einbezugs nachträglicher Anschaffungskosten keine zentrale Bedeutung zu;³² der Zeitraum endet, sobald die erstmalige Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes hergestellt ist.³³ Ausgaben nach dem Anschaffungszeitpunkt gehören also zu den Anschaffungskosten, sofern es sich um Aufwendungen für die Versetzung in den Zustand der Betriebsbereitschaft³⁴ oder nachträgliche Anschaffungskosten³⁵ handelt.

Demgegenüber ist die Bestimmung des Beginns des Anschaffungskosten-Zeitraums für den Umfang der Anschaffungs(neben)kosten sehr bedeutend.³⁶ Gemäß dem finalen Gehalt des Anschaffungskostenbegriffs muss am Bilanzstichtag mit der Anschaffung begonnen worden sein (z.B. durch Abschluss eines Kaufvertrags über ein bestimmtes Wirtschaftsgut oder durch die Erteilung eines Auftrags bzw. einer Vollmacht zum Abschluss eines derartigen

³⁰ Vgl. BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl II 1997, 811; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl II 1984, 101; BFH v. 14.8.1956 – I 82/56 U, BStBl III 1956, 321; *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 9, 11; *Ortmann-Babel*, in: Lademann, EStG, Stuttgart, § 6 Rz. 222 (April 1997); *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Aufl., Herne 2013, § 255 HGB Rz. 10, 122; *Waschbusch*, in: Bertram u.a. (Hrsg.), Haufe HGB Bilanz Kommentar, 3. Aufl., Freiburg 2012, § 255 Abs. 1 HGB Rz. 6; *Wichmann*, FR 1997, 592.

³¹ So *Mathiak*, DStJG 1984, 118.

³² Vgl. *Kupsch*, StbJb 1989/90, 99.

³³ Vgl. *Kirsch*, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung Kommentar, Bonn, § 255 HGB Rz. 28 (Januar 2011); *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 12.

³⁴ Vgl. im Einzelnen *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 27; *Kahle*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Bonn, § 255 HGB Rz. 30 ff. (August 2013).

³⁵ Vgl. im Einzelnen *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 16 ff.; *Kahle*, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Bonn, § 255 HGB, Rz. 108 ff. (August 2013).

³⁶ Vgl. *Kupsch*, StbJb 1989/90, 99.

Kaufvertrags).³⁷ Der Anschaffungskosten-Zeitraum beginnt mit der ersten Handlung, die zum Zweck des späteren Erwerbs des Vermögensgegenstandes (bzw. Wirtschaftsgutes) erfolgt.³⁸ Somit wird das Erfolgsneutralitätsprinzip so weit interpretiert bzw. der Anschaffungsvorgang so weit ausgelegt, dass der Zeitraum, in dem Anschaffungskosten anfallen können, beginnen kann, ehe das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an einem Bewertungsobjekt vorliegt.³⁹ Nicht zur ersten Handlung, die auf den Erwerbsvorgang gerichtet ist, zählen die Aufwendungen für die Bewertung von Beschaffungsalternativen.⁴⁰

III. Grundlagen der Anschaffungsnebenkosten

1. Begriff der Anschaffungsnebenkosten

Der Begriff der Anschaffungsnebenkosten nach § 255 Abs. 1 S. 2 HGB ist ebenso wie der allgemeine Anschaffungskostenbegriff für das Steuerrecht maßgeblich.⁴¹ Auch die Anschaffungsnebenkosten müssen in einem finalen Bezug zum Erwerb des Vermögensgegenstands bzw. Wirtschaftsgutes stehen.⁴² Die Aufwendungen müssen demnach objektiv betrachtet dem Zweck der Anschaffung dienen; die Rechtsprechung stellt darauf ab, ob diese Aufwendungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten einem konkreten Be-

³⁷ Vgl. BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl II 1984, 101.

³⁸ Vgl. *Kirsch*, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung Kommentar, Bonn, § 255 HGB Rz. 27 (Januar 2011); *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 9.

³⁹ Vgl. BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl II 1984, 103; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 184.

⁴⁰ Vgl. *Knop/Kütting*, in: Kütting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., Stuttgart, § 255 HGB Rz. 28 (November 2009).

⁴¹ Vgl. BFH v. 19.12.2000 – IX R 100/97, BStBl II 2001, 345; BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349.

⁴² Vgl. BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl II 1977, 600; BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl II 2011, 761; *Hick*, in: Prinz/Kanzler (Hrsg.), Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Herne 2012, Rz. 4253; *Henrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 9 Rz. 233, 237; *Engler*, BB 2006, 749.

schaffungsvorgang tatsächlich zugeordnet werden können.⁴³ Ein nur kausaler oder zeitlicher Zusammenhang mit der Anschaffung reicht also nicht aus, um das Vorliegen von Anschaffungsnebenkosten bejahen zu können.⁴⁴

Unter die Anschaffungsnebenkosten sind alle Ausgaben zu subsumieren, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem Erwerb und der Verwertung eines Bewertungsobjektes in Betriebsbereitschaft stehen, soweit sie dem Gut einzeln zugeordnet werden können.⁴⁵ Anschaffungsnebenkosten lassen sich also in Erwerbsnebenkosten und in Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft unterteilen.⁴⁶ Sie fallen zwangsläufig im Gefolge der Anschaffung an.⁴⁷ Die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten setzt voraus, dass auch die Anschaffungs(haupt)kosten aktiviert werden können.⁴⁸ Der Einbezug von Anschaffungsnebenkosten war dabei schon bei Einführung der Anschaffungskosten als Regelbewertungsmaßstab im EStG 1934

⁴³ Vgl. BFH v. 3.8.2005 – I R 36/04, BStBl II 2006, 369; BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349; BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl II 1997, 811. Auch bei einem unentgeltlichen Erwerb liegen Anschaffungsnebenkosten vor, soweit Aufwendungen der Überführung eines Wirtschaftsguts von einer fremden in die eigene Verfügungsmacht dienen (z.B. Notar- und Eintragungskosten), vgl. BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BFH/NV 2013, 1853; hierzu *Weber-Grellet*, FR 2013, 995; gl. A. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 53; *Lambrecht*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 7 EStG Rz. 18; *Grube*, FR 2007, 538 f.; a.A. *Wacker*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 16 Rz. 76.

⁴⁴ Vgl. BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl II 2011, 761; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 9 Rz. 237, a.A. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 50.

⁴⁵ Vgl. BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/74, BStBl II 1977, 600; BFH v. 6.7.1989 – IV R 27/87, BStBl II 1990, 127; BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl II 1992, 64; BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl II 2011, 761; *Ditz/Tchervenjachki*, DB 2011, 2676; *Kroppen*, JbFfSt 2006/07, 688 f.; *Ekkenga*, in: Claussen/Scherrer (Hrsg.), Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht, Köln 2011, § 255 HGB Rz. 36.

⁴⁶ Vgl. BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl II 1984, 102; *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Heidelberg, § 6 EStG Rz. B 83 (Mai 2008); *Kupsch*, StbJb 1989/90, 110.

⁴⁷ Vgl. z.B. BFH v. 17.10.2001 – I R 32/00, BStBl II 2002, 349; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl II 2012, 242.

⁴⁸ Vgl. BFH v. 19.6.1997 – IV R 16/95, BStBl II 1997, 808; H 6.2 EStR 2012 (Stichwort: Nebenkosten); *Herrmann*, in: Frotscher (Hrsg.), EStG, Freiburg, § 6 Rz. 129 (Juli 2008); *Fischer*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 6 EStG Rz. 34.

vorgesehen.⁴⁹ Hier wurden die Anschaffungskosten als Bewertungsmaßstab eingeführt „mit dem Ziel, sie, soweit mit den fiskalischen Belangen vereinbar, an die kaufmännische Übung anzupassen.“⁵⁰ Insofern kann der Einbezug von Anschaffungsnebenkosten in die Anschaffungskosten als „fiskalisch motiviert“⁵¹ angesehen werden.

Der Ansatz von Anschaffungsnebenkosten rechtfertigt sich dadurch, dass nur durch deren Ansatz dem Erfolgsneutralitätsprinzip entsprochen wird:⁵² „Die Nichtaktivierung dieser zusätzlich zu den Erwerbskosten anfallenden Aufwendungen führte zu einer anschaffungsbedingten Vermögensminderung.“⁵³ Für den Ansatz von Anschaffungsnebenkosten ist es nicht zwingend, dass die Aufwendungen objektiv gesehen notwendig waren.⁵⁴

Es ist grundsätzlich unerheblich, ob die Anschaffungsnebenkosten den Wert des Vermögensgegenstandes erhöhen.⁵⁵ Maßgebend ist vielmehr, dass der Erwerber diese Aufwendungen in seinem Entscheidungskalkül trägt.⁵⁶ Demnach können Anschaffungsnebenkosten „nur solche Aufwendungen sein, die im Kalkül der Erwerbsentscheidung eine Rolle gespielt haben (Entscheidungsbezug der Anschaffungsnebenkosten). Denn nur dann kann davon ausgegangen werden, daß der Wert des Vermögensgegenstandes für den Kaufmann auch diese Kosten beinhaltet. Dies gebietet der Grundsatz der

⁴⁹ Vgl. Begründung zum Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RStBl 1935, 38.

⁵⁰ Begründung zum Einkommensteuergesetz v. 16.10.1934, RStBl 1935, 38.

⁵¹ Engler, BB 2006, 748.

⁵² Vgl. Moxter, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 153; Engler, BB 2006, 748.

⁵³ Moxter, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 184.

⁵⁴ Vgl. Ordelleide, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 226. So auch im Rahmen des Veranlassungsprinzips Prinz, StuW 1996, 271.

⁵⁵ Vgl. BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl II 1992, 70; gl. A. Kulosa, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 50; Hennrichs, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 9 Rz. 237. Kritisch hierzu bereits Bühler, Bilanz und Steuer, 4. Aufl., Berlin/Frankfurt 1950, 242.

⁵⁶ Vgl. Ordelleide, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 226; Moran/Kinzel, in: Kneip/Jänisch (Hrsg.), Tax Due Diligence, 2. Aufl., München 2010, B III, Rz. 670.

Erfolgsneutralität des Anschaffungsvorganges.⁵⁷ Da dieser Entscheidungsbezug von Anschaffungsnebenkosten ein subjektives Kriterium darstellt und damit schwer nachprüfbar ist, „muß auf objektivierte Indikatoren des Entscheidungsbezugs der Aufwendungen abgestellt werden.“⁵⁸ Im Wesentlichen hängt es vom Einzelfall ab, welche Indikatoren hierfür geeignet sind. So kann ein zeitlicher Zusammenhang eine „Indikatorfunktion“ für das Bejahen von Anschaffungsnebenkosten haben.⁵⁹

Für alle aktivierungsfähigen Anschaffungsnebenkosten besteht grundsätzlich eine Aktivierungspflicht.⁶⁰ Ausnahmen können sich ergeben, wenn der Aufwand für die Ermittlung der Anschaffungsnebenkosten in keinem angemessenen Verhältnis zu deren Höhe steht oder ihre Höhe im Verhältnis zu den gesamten Anschaffungskosten als unwesentlich eingestuft werden kann; in diesen Fällen darf mit Blick auf die Wirtschaftlichkeit der Rechnungslegung von einer Aktivierung abgesehen werden.⁶¹ Grundsätzlich können extern und intern anfallende Anschaffungsnebenkosten angesetzt werden, wobei bei intern anfallenden Anschaffungsnebenkosten eine Einrechnung von Gemeinkosten ausscheidet.⁶²

⁵⁷ *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 226.

⁵⁸ *Ordelleide*, in: in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, Festschrift Felix, Köln 1989, 226 (im Original z.T. kursiv).

⁵⁹ Vgl. *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 227 (auch direktes Zitat); *Korn/Strahl*, in: Korn u.a. (Hrsg.), EStG, Bonn, § 6 Rz. 64 (Dezember 2005).

⁶⁰ Vgl. *Jonas/Elprana*, in: Heidel/Schall (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Baden-Baden 2011, § 255 HGB Rz. 31.

⁶¹ Vgl. *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 224 f.; *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 21; *Tiedchen*, in: Henrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 31, die als Beispiel Provisionen und Spesen bei der Anschaffung von Investmentanteilen aufführt (mit Bezug auf *Häuselmann*, BB 1992, 317).

⁶² Vgl. BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl II 1988, 892; *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 27; *Peter/Graser*, DStR 2009, 2033; *Tiedchen*, in: Henrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 25.

Auch in die Anschaffungsnebenkosten dürfen entsprechend § 255 Abs. 1 S. 1 HGB nur Einzelkosten einbezogen werden. Gemeinkosten stellen also keine Anschaffungsnebenkosten dar, was auch steuerrechtlich gilt.⁶³ Die Verrechnung von bestimmten Anschaffungsnebenkosten (z.B. Transportversicherung) durch pauschale Zuschlagssätze wird generell als zulässig angesehen, sofern keine Verrechnung von Gemeinkosten erfolgt und die pauschal zugerechneten Anschaffungsnebenkosten nicht wesentlich von den tatsächlichen abweichen.⁶⁴ Eine Pauschalierung wird dabei nur bei unechten Gemeinkosten als zulässig angesehen, bei denen aus Vereinfachungsgründen eine Verrechnung durch Schlüsselung vorgenommen wird, ohne dass dabei ein wesentlich anderer Anschaffungskostenbetrag entsteht als bei direkter Verrechnung.⁶⁵ Aufgrund ihres Gemeinkostencharakters zählen etwa Kosten der Warenannahme, der Einkaufsabteilungen und der Lagerhaltung, die Transportkosten der erworbenen Gegenstände mit eigenen Fahrzeugen und die Kosten eines Vertreters nicht zu den Anschaffungsnebenkosten.⁶⁶

⁶³ Vgl. BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl II 1972, 422; BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl II 1981, 470; *Kaminski/Strunk*, Stbg 2011, 67; *Hick*, in: *Prinz/Kanzler* (Hrsg.), *Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht*, Herne 2012, Rz. 4260; *Herrmann*, in: *Frotscher* (Hrsg.), *EStG*, Freiburg, § 6 Rz. 131 (Juli 2008); *Wohlgemuth/Radde*, in: *Böcking u.a.* (Hrsg.), *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, München, B 162, Rz. 103 (Oktober 2009); *Stobbe*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG*, KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 292 (September 2010).

⁶⁴ Vgl. *Schubert/Gadek*, in: *Förschle u.a.* (Hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 202; *Wohlgemuth*, in: *Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann* (Hrsg.), *Handbuch des Jahresabschlusses*, Köln, Abt. 1/9 Rz. 28 ff. (Mai 2011); *ADS*, *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen*, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 31; *Kirsch*, in: *Hofbauer/Kupsch* (Hrsg.), *Rechnungslegung Kommentar*, Bonn, § 255 HGB Rz. 66 (Januar 2011); *Wohlgemuth/Radde*, in: *Böcking u.a.* (Hrsg.), *Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung*, München, B 162, Rz. 106 ff. (Oktober 2009).

⁶⁵ Vgl. *Kirsch*, in: *Hofbauer/Kupsch* (Hrsg.), *Rechnungslegung Kommentar*, Bonn, § 255 HGB Rz. 66 (Januar 2011); *Wohlgemuth*, in: *Schulze-Osterloh/Henrichs/Wüstemann* (Hrsg.), *Handbuch des Jahresabschlusses*, Köln, Abt. 1/9 Rz. 28 ff. (Mai 2011);

⁶⁶ Vgl. *ADS*, *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen*, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 28.

2. Typische Fälle von Anschaffungsnebenkosten

Im Einzelnen werden zu den Anschaffungsnebenkosten die Nebenkosten des Erwerbs (z.B. Provisionen⁶⁷), die Nebenkosten der Verbringung in die Unternehmung (z.B. Zölle, Transportversicherung, Verpackung) sowie die Nebenkosten der Inbetriebnahme bzw. der Versetzung des Vermögensgegenstandes in den betriebsbereiten Zustand (z.B. Kosten der Fundamentierung, Montagekosten, Kosten für Probeläufe und Sicherheitsüberprüfungen, nicht aber Aufwendungen für die Schulung des Bedienungspersonals) gezählt.⁶⁸ Fallen Prozesskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes an, sind sie im Grundsatz nur dann als Anschaffungsnebenkosten anzusehen, wenn mit ihnen von vornherein gerechnet wurde und sie bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt wurden.⁶⁹

Kosten der Finanzierung (z.B. Bereitstellungsprovisionen, Beratungskosten im Zusammenhang mit der Finanzierung, Prospektkosten) stehen regelmäßig in keinem direkten, sondern vielmehr in einem nur mittelbaren Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang und sind daher nicht als Anschaf-

⁶⁷ Vgl. z.B. BFH v. 24.8.1995 – IV R 27/94, BStBl II 1995, 895; BFH v. 14.12.2011 – I R 108/10, BStBl II 2012, 242.

⁶⁸ Vgl. im Einzelnen *Korn/Strahl*, in: Korn u.a. (Hrsg.), EStG, Bonn, § 6 Rz. 70 (Juli 2003); *Kirsch*, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung Kommentar, Bonn, § 255 HGB Rz. 64 (Januar 2011); *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 153 f.; *Herrmann*, in: Frotscher (Hrsg.), EStG, Freiburg, § 6 Rz. 132 m.w.N. (Juli 2008). *Husemann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl., Düsseldorf 1976, 90 ff.; *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 22 ff.; *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 25 ff.

⁶⁹ Vgl. *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 23; *Kirsch*, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung Kommentar, Bonn, § 255 HGB Rz. 64 (Januar 2011).

fungsnebenkosten zu qualifizieren.⁷⁰ Die Finanzierungskosten sind folglich als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben zu erfassen.⁷¹

Darüber hinaus wird der Einbezug der Grunderwerbsteuer als Nebenkosten der Anschaffung diskutiert. Der Einbezug der Grunderwerbsteuer wird bei einem direkten Immobilienkauf als „noch nachvollziehbar“⁷² gewertet. Strittig ist hingegen die Aktivierung im Rahmen der Übertragung von Anteilen von Gesellschaften, die Grundbesitz im Inland halten.⁷³ Gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG sind der mittel- und unmittelbare Erwerb sowie die Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile einer Kapitalgesellschaft, die inländischen Grundbesitz hält, grunderwerbsteuerpflichtig.⁷⁴ In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass beim Erwerb von Unternehmensanteilen die Grunderwerbsteuer nicht zu den Anschaffungsnebenkosten zählt, da diese nur per Fiktion mit der Anschaffung der Unternehmensanteile zusammenfällt und es

⁷⁰ Vgl. BFH v. 2.8.1977 – VIII R 104/74, BStBl II 1978, 143; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl II 1984, 101; *Moxter*, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003, 154 ff.; *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 14; *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 9 Rz. 238; *Mathiak*, DStJG 1984, 126 f.; *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, München, § 6 EStG Rz. 369 (April 2013); *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 140 (Stichwort „Finanzierungskosten“); *Fischer*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 6 EStG Rz. 44.

⁷¹ Vgl. BFH v. 24.5.1968 – VI R 6/67, BStBl II 1968, 574; BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl II 1984, 101; *Herrmann*, in: Frotscher (Hrsg.), EStG, Freiburg, § 6 Rz. 135 (Juli 2008); *Schubert/Gadek*, in: Förtschle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 325 (Stichwort „Finanzierungskosten“); *Kupsch*, StbJb 1989/90, 111; *Moran/Kinzel*, in: Kneip/Jänisch (Hrsg.), Tax Due Diligence, 2. Aufl., München 2010, B III, Rz. 682; *Siebmann*, StB 2011, 167.

⁷² *Graessner*, NWB 2013, 2994.

⁷³ Vgl. *Graessner*, NWB 2013, 2994.

⁷⁴ Vgl. *Hofmann/Hofmann*, NWB Kommentar Grunderwerbsteuergesetz, 9. Aufl., Herne 2010, § 1 GrEStG Rz. 144; *Götz/Kölbl*, in: Picot (Hrsg.), Unternehmenskauf und Restrukturierung, 4. Aufl., München 2013, § 10, Rz. 109; im Einzelnen vgl. *Pahlke*, in: Pahlke/Franz (Hrsg.), GrEStG, 4. Aufl., München 2010, § 1 Rz. 317 ff.

insofern an einem finalen Zusammenhang mit der Anschaffung mangelt.⁷⁵ Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind bei Verschmelzungen alle objektbezogenen Kosten (z.B. Grunderwerbsteuer) als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren.⁷⁶ Bei einer Anteilsvereinigung i.S.d. § 1 Abs. 3 GrEStG stellt die Grunderwerbsteuer nach der BFH-Rechtsprechung jedoch keine Anschaffungsnebenkosten dar.⁷⁷ Zwar war Urteilgegenstand die ertragsteuerliche Behandlung der Grunderwerbsteuer, jedoch sind diese Grundsätze auch für die Anteilsvereinigung maßgeblich, sofern die Grunderwerbsteuer durch Übertragung von 95 % der Anteile an einer Gesellschaft ausgelöst wird, die Grundbesitz im Inland hält.⁷⁸

⁷⁵ Vgl. *Knop/Kütting*, in: Kütting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., Stuttgart, § 255 HGB Rz. 35 (November 2009); *Schubert/Gadek*, in: Förschle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 325 (Stichwort „Grunderwerbsteuer“); *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1596. In diesem Zusammenhang ist auch § 6a GrEStG zu beachten, der die Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern zum Regelungsinhalt hat.

⁷⁶ Vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314, Rz. 04.34. Auch BMF v. 18.1.2010 – IV C 2 – S 1978-b/0, BStBl I 2010, 70. Ebenfalls: *Hennrichs*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Köln 2013, § 9 Rz. 238; *Korn/Strahl*, in: Korn u.a. (Hrsg.), EStG, Bonn, § 6 Rz. 70 (Juli 2003); *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 293 (September 2010), mit Bezug auf: BFH v. 16.11.1982 – VIII R 167/78, BStBl II 1983, 111.

⁷⁷ Vgl. BFH v. 20.4.2011 – I R 2/10, BStBl II 2011, 761; hierzu *Tetzlaff/Weichhaus*, NWB 2011, 3770; kritisch: *Weber-Grellet*, BB 2012, 44 f. Ebenso: BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl II 1978, 420. Verschärfend: BFH v. 14.1.1992 – IX R 226/87, BStBl II 1992, 464; BFH v. 25.7.1995 – IX R 38/93, BStBl II 1995, 835, wonach auch Säumniszuschläge aufgrund verspäteter Grunderwerbsteuer-Entrichtung zu den Anschaffungsnebenkosten rechnen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung lässt sich diese Beurteilung nicht auf Personengesellschaften übertragen, vgl. OFD Rheinland v. 23.1.2012, S 2174 – St 141 (01/2009), DB 2012, 486.

⁷⁸ Vgl. *Graessner*, NWB 2013, 2995. Bereits vor der angeführten BFH-Entscheidung wurde die Aktivierung als Anschaffungsnebenkosten kritisch gesehen, vgl. *Lohmann/von Goldacker/Gick*, BB 2007, 1295; *Lohmann/von Goldacker/Zeit*, BB 2008, 477; *Behrens*, DStR 2008, 341.

IV. Abgrenzung von Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

1. Maßgeblichkeit einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung nach der BFH-Rechtsprechung im Zusammenhang mit den Überschusseinkünften?

Für die Frage, welche Bestandteile zu den Anschaffungsnebenkosten zu rechnen sind, ist „die Abgrenzung des Anschaffungsvorgangs maßgeblich“⁷⁹, denn nur die Aufwendungen, die in Bezug zum Anschaffungsvorgang anfallen, können grundsätzlich als Anschaffungsnebenkosten qualifiziert werden. Das Vorliegen von Anschaffungsnebenkosten setzt bei dem die Aufwendungen tragenden Unternehmen damit einen Anschaffungsvorgang voraus. Liegt Letzterer nicht vor, sind die Aufwendungen grundsätzlich sofort abzugsfähig.⁸⁰ Es ist also unerheblich, ob die Anschaffungsnebenkosten „bereits vor oder im Zeitpunkt des Erwerbs oder erst im Anschluss hieran als Folgekosten des Erwerbsvorgangs entstehen.“⁸¹ Insbesondere beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften stellt sich die Frage einer zeitraumbezogenen Aktivierung von Anschaffungskosten, da dem eigentlichen Erwerb häufig vorgelagerte Aktivitäten (Verhandlungen, Gutachten etc.) vorausgehen.

Der Entscheidungsbezug der Aufwendungen gilt als notwendige, aber nicht „hinreichende Voraussetzung für das Vorliegen von Anschaffungsnebenkosten“.⁸² Es ist zusätzlich eine inhaltliche Abgrenzung der Anschaffungsnebenkosten nötig. „Grundsätzlich können Anschaffungskosten erst dann entstehen, wenn der Erwerbsentschluß gefaßt ist.“⁸³ Diese Ansicht gilt auch für das Entstehen von Anschaffungsnebenkosten. Es bedarf also einer Abgrenzung, welche Aufwendungen noch der Ent-

⁷⁹ *Knop/Kütting*, in: Kütting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., Stuttgart, § 255 HGB Rz. 28 (November 2009).

⁸⁰ Vgl. *Schubert/Gadek*, in: Förtschle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 72.

⁸¹ BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BFH/NV 2013, 1853, Rz. 13, mit Verweis auf BFH v. 3.7.1997 – III R 114/95, BStBl II 1997, 811; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl II 1978, 620.

⁸² *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 227.

⁸³ *Kupsch*, StbJb 1989/90, 99. Vgl. auch *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 229.

scheidungsvorbereitung und -findung dienen und welche Aufwendungen bereits nach einer getroffenen Erwerbsentscheidung anfallen.

Im Zusammenhang mit den Überschusseinkünften ergingen dabei einige grundlegende Urteile. In dem Urteil des BFH vom 20.4.2004 ging es um Beratungskosten für die Erstellung eines Businessplanes und eines Finanzierungsplanes im Vorfeld einer beabsichtigten, später jedoch fehlgeschlagenen Gründung einer Aktiengesellschaft.⁸⁴ Die Beratungskosten können nach diesem Urteil „auch dann weder als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch als Liquidationsverlust nach § 17 Abs. 4 EStG geltend gemacht werden, wenn eine wesentliche Beteiligung an der Kapitalgesellschaft beabsichtigt war“⁸⁵; es handelt sich um Anschaffungsnebenkosten. Der BFH führte aus, dass Aufwendungen, die nach dem endgültig gefassten Entschluss des Steuerpflichtigen, die Beteiligung zu erwerben, entstanden sind, zu den Anschaffungskosten zu rechnen sind.⁸⁶

In einem weiteren Urteil hat der BFH am 27.3.2007 entschieden, dass Kosten für Gutachten im Zusammenhang mit dem Erwerb einer GmbH-Beteiligung keine Werbungskosten, sondern Anschaffungsnebenkosten darstellen, wenn diese nach einer „grundsätzlich gefassten Erwerbsentscheidung entstehen und die Erstellung des Gutachtens nicht lediglich eine Maßnahme zur Vorbereitung einer noch unbestimmten, erst später zu treffenden Erwerbsentscheidung darstellt.“⁸⁷ Insofern wurde in Bezug auf das BFH-Urteil vom 20.4.2004 konkretisiert, dass eine umstößliche, aber grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung für die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten ausreicht,⁸⁸ was eine „Relativierung“ des im BFH-Urteil vom 20.4.2004

⁸⁴ Vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl II 2004, 597.

⁸⁵ BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl II 2004, 597, unter Bezug auf BFH v. 17.4.1997 – VIII R 47/95, BStBl II 1998, 102 (fehlgeschlagene Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung).

⁸⁶ Vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl II 2004, 597.

⁸⁷ BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159; zustimmend FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 264.

⁸⁸ Vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159. In dem zugrunde liegenden Sachverhalt ging es vor allem um Gutachterkosten für eine durchgeführte Due Diligence im Hinblick auf eine von einer Bank für die Gewährung der Finanzierungszusage bezüglich des Erwerbs mehrerer Gesellschaften geforderte Begutachtung der Zielgesellschaften.

bezeichneten „endgültigen Erwerbsbeschlusses“ darstellt.⁸⁹ Auch die Vorinstanz hatte die Gutachterkosten als maßgeblich durch die Anschaffung veranlasst eingestuft und sie als Anschaffungsnebenkosten qualifiziert.⁹⁰ Diese Grundsätze wurden vom VIII. BFH-Senat bestätigt; hiernach stellen die Aufwendungen für an einen Vermögensverwalter gezahlte Strategieentgelte Anschaffungsnebenkosten dar, wenn sie durch eine grundsätzlich gefasste Erwerbsentscheidung veranlasst sind.⁹¹

Es wird damit eine weite Auslegung der Anschaffungsnebenkosten in der Rechtsprechung der Finanzgerichte (zu Überschusseinkünften) deutlich. Aus den aufgeführten Urteilen können mehrere Voraussetzungen für die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten bei Beteiligungen identifiziert werden. So müssen sowohl objektive Voraussetzungen (Zurechenbarkeit zum Erwerb einer Beteiligung) als auch subjektive Voraussetzungen (Treffen einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung) bejaht werden, damit eine Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten in Frage kommt.⁹² Kosten, die vor einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung anfallen (z.B. Marktstudien, Suche nach einem Beteiligungsobjekt), führen demnach zu sofort abziehbaren Betriebsausgaben.⁹³ Dabei stellt sich die Frage, ob sich diese grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung auf ein konkretes potentiell Beteiligungsobjekt beziehen muss, oder ob eine Erwerbsentscheidung als getroffen gelten kann, wenn sie sich auf mehrere potentielle Erwerbsobjekte bezieht (Auswahlentscheidung). Der Einbezug von Aufwendungen mit Bezug auf ein gänzlich unbestimmtes Erwerbsobjekt scheidet aus, denn hier fehlt es an einem konkreten Wirtschaftsgut, dem die Aufwendungen zugerechnet werden können.⁹⁴

⁸⁹ Vgl. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2033; *Adolf*, BB 2007, 1537; *Moran/Kinzel*, in: Kneip/Jänisch (Hrsg.), *Tax Due Diligence*, 2. Aufl., München 2010, B III, Rz. 676. Ob es sich dabei tatsächlich um eine Relativierung handelt, sehen *Ditz/Tcherveniachki* als fraglich an, vgl. *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2677.

⁹⁰ Vgl. FG Köln v. 25.8.2005 – 1 K 5536/02, EFG 2006, 654.

⁹¹ Vgl. BFH v. 28.10.2009 – VIII R 22/07, BStBl II 2010, 469.

⁹² Vgl. *Lohmann/von Goldmann/Achatz*, BB 2008, 1593 f.; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2677.

⁹³ Vgl. *Trossen*, EFG 2011, 268; *Schubert/Gadek*, in: Förtschle u.a. (Hrsg.), *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 71. Ebenso: *Kaminski/Strunk*, Stbg 2011, 63 ff., falls die Aufwendungen unmittelbar mit dem Beteiligungskauf anfallen.

⁹⁴ Vgl. *Siebmann*, StB 2011, 164; *Trossen*, EFG 2011, 268; *Adolf*, BB 2007, 1538.

Durch die Feststellung des BFH, dass die Erwerbsentscheidung nicht unumstößlich sein muss,⁹⁵ wird der Spielraum für den Ansatz von Anschaffungsnebenkosten vergrößert.⁹⁶ Insbesondere das subjektive Element und damit verbunden die Frage, wann eine Erwerbsentscheidung grundsätzlich getroffen ist, erweist sich als besonders auslegungsbedürftig.⁹⁷ So dürfte der Nachweis über den Zeitpunkt für das Treffen einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung in der Praxis schwerer fallen als der Nachweis über den Zeitpunkt für das Treffen einer endgültigen Erwerbsentscheidung, da sich letzterer Zeitpunkt durch den Abschluss eines Kaufvertrags eindeutiger dokumentieren lässt.⁹⁸ Es überrascht daher nicht, dass der BFH in seinem Urteil vom 27.3.2007 offengelassen hat, „[w]ann und unter welchen Umständen genau eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung getroffen ist“.⁹⁹ Offenbar wollte sich der BFH nicht festlegen und hat sich „auf die beliebte, weil nichtssagende, Floskel ‚grundsätzlich‘“¹⁰⁰ zurückgezogen. Damit bleibt die entscheidende Frage unbeantwortet: „An welchem Ereignis ist der ‚Grundsatz des Entschlusses‘ festzumachen?“¹⁰¹ Im Zusammenhang mit dem Urteilsfall räumte der Käufer ein, dass die Kaufentscheidung bereits vor der Auftragsvergabe zur Unternehmensanalyse getroffen wurde.¹⁰² U.E. ist damit „grundsätzlich“ so zu verstehen, dass eine Kaufentscheidung nur noch von unwesentlichen Nebenbedingungen abhängig ist.

Die nachfolgende Abbildung soll verdeutlichen, welche Kriterien bei der Einrechnung von Anschaffungsnebenkosten nach Ansicht der BFH-Rechtsprechung erfüllt sein müssen.

⁹⁵ Vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159.

⁹⁶ Vgl. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2034; *Adolf*, BB 2007, 1538; *Hoffmann*, GmbHR 2007, 783; *Moran/Kinzel*, in: Kneip/Jänisch (Hrsg.), *Tax Due Diligence*, 2. Aufl., München 2010, B III, Rz. 676. A.A. *Kanzler*, FR 2007, 1184, der die Ansicht vertritt, dass Due Diligence-Aufwendungen stets mit dem Erwerb der Beteiligung zusammenhängen.

⁹⁷ Vgl. *Hoffmann*, GmbHR 2007, 784; *Trossen*, EFG 2011, 268.

⁹⁸ Vgl. *Adolf*, BB 2007, 1538.

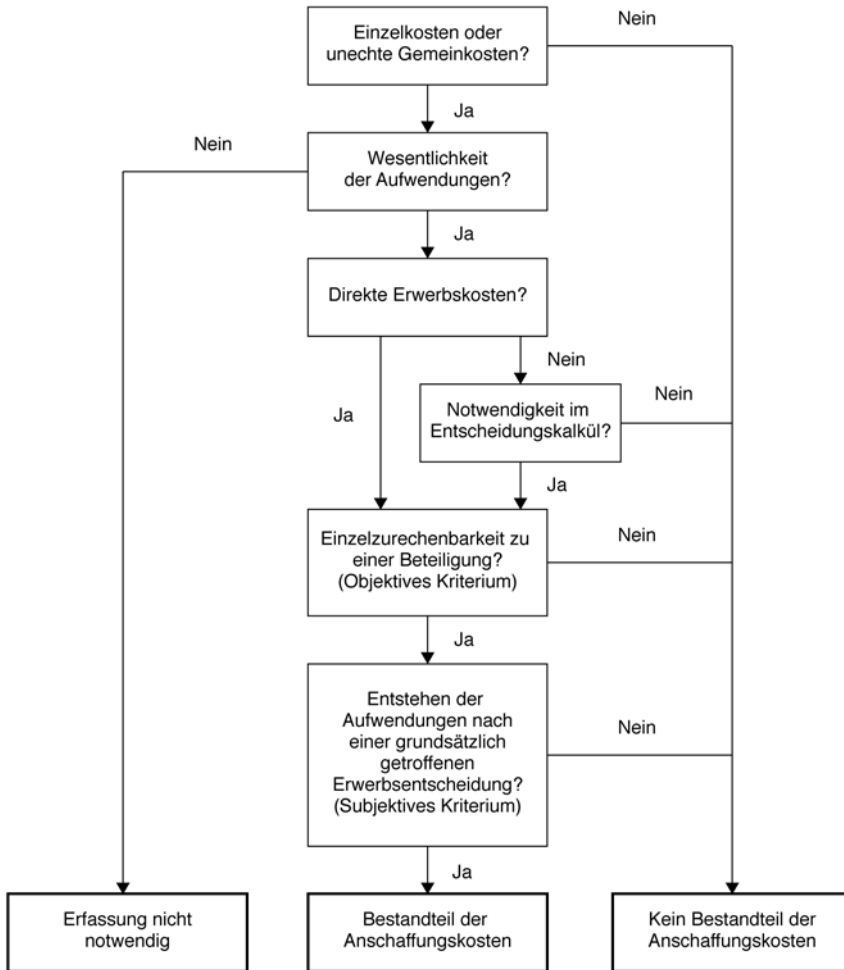
⁹⁹ *Adolf*, BB 2007, 1538.

¹⁰⁰ *Hoffmann*, StuB 2011, 82 (im Original z.T. Fettdruck); vgl. auch *Hoffmann*, PiR 2013, 170.

¹⁰¹ *Hoffmann*, StuB 2011, 82. Auch ein Blick auf die Rechtslage nach IFRS trägt nicht zur Beantwortung dieser Frage bei, vgl. *Hoffmann*, PiR 2013, 170.

¹⁰² Vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159 (hier 160).

Abbildung 1: Voraussetzungen für die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb¹⁰³



Da es nach der Rechtsprechung des BFH für das Vorliegen von Anschaffungsnebenkosten maßgeblich auf eine grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung ankommt, erscheint es sinnvoll, den Akquisitionsprozess im Einzelnen zu betrachten.

¹⁰³ Erweiterte Darstellung in Anlehnung an: *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 224.

2. Einzelschritte eines Beteiligungserwerbs

Ein Beteiligungserwerb verläuft i.d.R. in drei Phasen: Planungs-, Durchführungs- und Integrationsphase.¹⁰⁴ In der Planungsphase wird die strategische Ausgangssituation geklärt und ein hierzu passendes Akquisitionsobjekt (Target) gesucht.¹⁰⁵ Die Durchführungsphase ist zunächst von der ersten Kontaktaufnahme zwischen Erwerber und Veräußerer gekennzeichnet. Außerdem werden in dieser Phase regelmäßig Vertraulichkeits- und Geheimhaltungserklärungen unterzeichnet, später ein Letter of Intent abgeschlossen, eine sorgfältige Unternehmensprüfung (Due Diligence) durchgeführt und zu einem fortgeschrittenen Zeitpunkt innerhalb der Durchführungsphase der Kaufvertrag abgeschlossen.¹⁰⁶ Die Integrationsphase zeichnet sich dadurch aus, dass zunächst Klarheit über die zukünftige strategische Ausrichtung des erworbenen Unternehmens geschaffen werden muss und hieran anschließend Maßnahmen zur Umsetzung der Integration ergriffen werden.¹⁰⁷ Mit Blick auf die oft umfassenden Einzelmaßnahmen, die in der Durchführungsphase durchlaufen werden, scheint diese Unterteilung sinnvoll. Bei einem Beteiligungserwerb werden i.d.R. folgende Schritte vollzogen, wobei der Grad an Konkretisierung hinsichtlich der Ausgestaltung der Kaufmodalitäten zunimmt:¹⁰⁸

Abbildung 2: Einzelschritte eines Beteiligungserwerbs



¹⁰⁴ Vgl. *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Handbuch Mergers & Acquisitions*, 5. Aufl., Stuttgart 2012, 25 f.

¹⁰⁵ Vgl. *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Unternehmenskauf und Restrukturierung*, 4. Aufl., München 2013, § 1, Rz. 59; *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Handbuch Mergers & Acquisitions*, 5. Aufl., Stuttgart 2012, 25 f.

¹⁰⁶ Vgl. *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Unternehmenskauf und Restrukturierung*, 4. Aufl., München 2013, § 1, Rz. 60; *Vogt*, *DStR* 2001, 2033.

¹⁰⁷ Vgl. *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Handbuch Mergers & Acquisitions*, 5. Aufl., Stuttgart 2012, 25 f.

¹⁰⁸ In Anlehnung an: *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Handbuch Mergers & Acquisitions*, 5. Aufl., Stuttgart 2012, 34 ff.; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, *BB* 2008, 1594.

Gelegentlich wird die Durchführungsphase in eine separate Entscheidungsfindungs- und eine Erwerbsphase unterteilt.¹⁰⁹ Die Vorüberlegungen in der Planungsphase werden häufig unter Hinzuziehung von Experten (Fachanwälten, Investmentbanken, Steuerberatern oder Wirtschaftsprüfern) durchgeführt und sollen der Auswahl eines Targets und der frühzeitigen Optimierung der Transaktion dienen.¹¹⁰ Nach der Auswahl eines möglichen Akquisitionsobjekts, erster Kontaktaufnahme und Abschluss einer Vertraulichkeitsvereinbarung wird regelmäßig ein Letter of Intent (LOI, Absichtserklärung) abgeschlossen, der nach ersten positiven Gesprächen die Absicht zum Erwerb des Unternehmens weiter bekunden soll.¹¹¹ „Zweck des Letter of Intent ist es, den Stand der im Vorfeld eines Vertragsschlusses geführten Verhandlungen festzuhalten und die wechselseitige Absicht zu bekunden, vorbehaltlich der Einigung über noch zu verhandelnde Punkte sowie des Eintritts sonstiger Ereignisse (z.B. Zuführung von Informationen, Sicherstellung der Finanzierung) einen Vertrag abzuschließen.“¹¹²

Vorrangiges Ziel einer Due Diligence-Prüfung ist es, Informationen über den Kaufgegenstand zu beschaffen.¹¹³ Die Due Diligence-Prüfung hat die sorgfältige und vollständige Prüfung des Akquisitionsobjekts zum Ziel. Diese Prüfung soll Erkenntnisse über Chancen und Risiken kommerzieller, rechtlicher und finanzieller Art liefern.¹¹⁴ Gegenstand einer Due Diligence sind „Geschäftsgeheimnisse, insbesondere betriebliche Zahlen, Strukturen und Risiken, Steuerfragen sowie Vertragssituationen“.¹¹⁵ Due Diligence-Aufwendungen entstehen also im „Zusammenhang mit der Beschaffung detaillierter Informationen über das etwaige Zielunternehmen“.¹¹⁶ Ein Due Diligence-Gutachten soll die Informationsasymmetrien zwischen Verkäufer und

¹⁰⁹ Vgl. *Moran/Kinzel*, in: Kneip/Jänisch (Hrsg.), *Tax Due Diligence*, 2. Aufl., München 2010, B III, Rz. 673; *Peter/Graser*, *DStR* 2009, 2034.

¹¹⁰ Vgl. *Gran*, *NJW* 2008, 1409 f.

¹¹¹ Vgl. *Hruschka*, *Stbg* 2012, 1.

¹¹² *Kösters*, *NZG* 1999, 623.

¹¹³ Vgl. *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Unternehmenskauf und Restrukturierung*, 4. Aufl., München 2013, § 2, Rz. 127; *Trossen*, *EFG* 2011, 268.

¹¹⁴ Vgl. *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), *Unternehmenskauf und Restrukturierung*, 4. Aufl., München 2013, § 2, Rz. 111; *Gran*, *NJW* 2008, 1410.

¹¹⁵ *Borsch*, *DB* 2005, 2175.

¹¹⁶ *Trossen*, *EFG* 2011, 268.

potentiellem Käufer reduzieren¹¹⁷ und der vorbereitenden Prüfung des Kaufobjektes dienen.¹¹⁸ Sonst nur intern verfügbare Daten werden den Interessenten unter strenger Geheimhaltungsverpflichtung im Datenraum offenbart.¹¹⁹ „Diese Informationen dienen dem potenziellen Käufer dazu, seine Erwerbsentscheidung zu treffen und darüber hinaus den richtigen Kaufpreis und die notwendigen Kaufvertragsbedingungen zu ermitteln.“¹²⁰ Neben der Informationsbeschaffung trägt eine Due Diligence damit zur Risikobeurteilung, Wertermittlung und Dokumentation bei.¹²¹ Eine Due Diligence-Prüfung kann dabei sowohl in der Planungs- als auch in der Durchführungsphase durchgeführt werden.¹²² Erst wenn diese Erkenntnisse vorliegen, lässt sich innerhalb der Kaufpreisverhandlungen ein angemessener Kaufpreis aushandeln, welcher den Chancen und Risiken kommerzieller, rechtlicher und finanzieller Art gerecht wird. Im Anschluss an einen abgeschlossenen Kaufvertrag beginnt dann die Integrationsphase.

In Anlehnung an *Moran/Kinzel* lässt sich folgende Einteilung von einzelnen Aufwendungen zu den jeweiligen Phasen eines Unternehmenskaufs vornehmen:¹²³

¹¹⁷ Vgl. *Gottgetreu/Pertrikowski*, in: Brück/Sinewe (Hrsg.), *Steueroptimierter Unternehmenskauf*, 2. Aufl., Wiesbaden 2010, 38; *Hoffmann*, *StuB* 2011, 81; *Peter/Graser*, *DStR* 2009, 2035; *Müller*, *NJW* 2004, 2196.

¹¹⁸ Vgl. *Hölters*, in: Hölters (Hrsg.), *Handbuch Unternehmenskauf*, 7. Aufl., Köln 2010, Teil I, Rz. 166; *Loges*, *DB* 1997, 965.

¹¹⁹ Vgl. *Hoffmann*, *StuB* 2011, 81.

¹²⁰ *Trossen*, *EFG* 2011, 268.

¹²¹ Vgl. *Beisel*, in: Beisel/Klumpp, *Der Unternehmenskauf*, 6. Aufl., München 2009, 2. Kapitel, Rz. 4; *Pollanz*, *BB* 1997, 1354. Due Diligence-Prüfungen können dabei als unverzichtbar für den Unternehmenserwerb angesehen werden, vgl. *Schiffer/Bruß*, *BB* 2012, 852; *Böttcher*, *ZGS* 2007, 20.

¹²² Vgl. *Vogt*, *DStR* 2001, 2033 ff. Zum Umfang der Due Diligence-Prüfung vgl. *Jaques*, in: Ettinger/Jaques (Hrsg.), *Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand*, München 2012, C 109 f.

¹²³ In Anlehnung an *Moran/Kinzel*, in: Kneip/Jänisch (Hrsg.), *Tax Due Diligence*, 2. Aufl., München 2010, B III, Rz. 681.

Abbildung 3: Phasenweise Einteilung verschiedener Aufwendungen im Zusammenhang mit M&A-Transaktionen

Phase: Aufwand:	Einzelne Phasen des Unternehmenskaufs			
	Planungsphase	Durchführungsphase		Integrationsphase
		Entscheidungsfindungsphase	Erwerbsphase	
Marktstudien	×			
Reisekosten	×	×	×	×
Due Diligence	×	×		
Gutachten	×	×	×	×
Erstellung und Prüfung von Kaufverträgen		×	×	
Beurkundungskosten			×	
GrESt			×	
Maklerkosten			×	
Kartellanfrage		×	×	

Es besteht weitgehende Einigkeit, dass regelmäßig eine grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung in der Planungsphase noch nicht vorliegt.¹²⁴ Auch der BFH spricht diesbezüglich nur von „bloßen Maßnahmen zur Vorbereitung“.¹²⁵ In dieser Phase anfallende Aufwendungen führen nicht zu Anschaffungsnebenkosten, da sie dem Erwerb der Beteiligung nicht direkt zugerechnet werden können.¹²⁶ Kosten für Planung und Beratung von „allgemeiner Natur“ stellen keine Anschaffungsnebenkosten dar, da diese unabhängig von der tatsächlichen Durchführung des Anschaffungsvorgangs anfallen.¹²⁷ Gutachterkosten,

¹²⁴ Vgl. *Siebmann*, StB 2011, 165; *Peter/Graser*, DStR 2009, 2034; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1594.

¹²⁵ Vgl. BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl II 2004, 598.

¹²⁶ Vgl. z.B. *Klatt*, DB 1984, 469; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1594.

¹²⁷ Vgl. *Jonas/Elprana*, in: *Heidel/Schall* (Hrsg.), *Handelsgesetzbuch*, Baden-Baden 2011, § 255 HGB Rz. 34.

die für die Entscheidungsfindung aufgewendet werden, sind sofort abziehbar.¹²⁸

Bezüglich der in der Erwerbsphase anfallenden Kosten handelt es sich regelmäßig um Anschaffungsnebenkosten. Hierzu zählen etwa Aufwendungen für Rechtsberatung im Zusammenhang mit dem Abschluss eines Kaufvertrags.¹²⁹ Nicht anzusetzen sind hingegen Aufwendungen für das Einklagen der Verfügungsmacht¹³⁰ und für die Rechtsverteidigung nach Erlangung der Verfügungsmacht,¹³¹ da diese Aufwendungen nicht unmittelbar mit einem entgeltlichen Anschaffungsvorgang in Verbindung stehen. Notargebühren und damit zusammenhängende Aufwendungen treten mit dem Vertragsabschluss auf und sind hiernach als Anschaffungsnebenkosten anzusetzen.¹³²

Uneinigkeit besteht bezüglich der steuerlichen Behandlung von Aufwendungen, die in der Durchführungsphase anfallen.¹³³ Diese Diskussion entzündet sich insbesondere bei der Frage der Zuordnung von Due Diligence-Kosten, die im Folgenden aufgegriffen werden soll. Vorab wird der Frage nachgegangen, ob nicht bereits mit dem Letter of Intent eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung gefallen ist.

3. Grundsätzliche Erwerbsentscheidung mit dem Letter of Intent?

Als Abgrenzungskriterium für eine „grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung“ wird stellenweise auf einen abgeschlossenen LOI abgestellt,¹³⁴ welcher vom FG Köln als Vorvertrag bzw. Absichtserklärung aufgefasst

¹²⁸ Vgl. *Korn/Strahl*, in: Korn u.a. (Hrsg.), EStG, Bonn, § 6 Rz. 73 (August 2004); *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1595.

¹²⁹ Vgl. *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, München, § 6 EStG Rz. 260 (April 2012); *Engler*, BB 2006, 747; *Pyszka*, DStR 2010, 1323; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1595.

¹³⁰ Vgl. *Fischer*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 6 EStG Rz. 34; *Korn/Strahl*, in: Korn u.a. (Hrsg.), EStG, Bonn, § 6 Rz. 73 (August 2004).

¹³¹ Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 54.

¹³² Vgl. BFH v. 22.9.1993 – X R 126/92, BFH/NV 1994, 236; BFH v. 11.10.1989 – I R 12/87, BStBl II 1990, 89.

¹³³ Vgl. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2034.

¹³⁴ Vgl. FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 264; *Trossen*, EFG 2011, 268; *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 54; *Bünning*, BB 2011, 176 f.

wird.¹³⁵ Typischerweise werden in einen LOI eine Beschreibung des Zielunternehmens und der geplanten Transaktion sowie Regelungen zur geplanten Gewährleistung aufgenommen.¹³⁶ Diese Angaben werden gegebenenfalls um einen indikativen Kaufpreis oder eine Beschreibung, wie der Kaufpreis zu errechnen ist, ergänzt.¹³⁷ Im Zeitpunkt des Abschlusses eines LOI besteht aber noch keine Einigung hinsichtlich des Kaufpreises.¹³⁸ Die Konkretisierung des Kaufes ist damit noch nicht so weit fortgeschritten, dass von einer „grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung“ gesprochen werden kann, da Kaufwille, Kaufpreis und Kaufmodalitäten noch zu unspezifisch sind.

Nach Auffassung des FG Köln bedarf es „sprachlicher Verrenkungen, um nach einem Vorvertrag die Auffassung zu vertreten, es bestehe keine grundsätzliche Erwerbsabsicht, die grundsätzliche Erwerbsentscheidung sei nicht gefallen.“¹³⁹ *Hruschka* sieht den Abschluss eines LOI als spätesten Zeitpunkt für die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb an.¹⁴⁰

Mit dem Abschluss eines LOI kann nicht von einem sicheren Zugang der Beteiligung ausgegangen werden; ein LOI hat keinerlei rechtliche Bindungswirkung.¹⁴¹ Allerdings ist eine sichere Anschaffung der Beteiligung nach der BFH-Rechtsprechung kein notwendiges Kriterium, um Anschaffungsneben-

¹³⁵ Vgl. FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 267. Aufgrund der Besonderheiten des Urteilles vertreten *Ditz/Tcherveniachki* die Ansicht, dass aus diesem Urteil keine allgemeinen Aussagen über die Qualifikation der Due Diligence-Aufwendungen getroffen werden können, vgl. *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2013, 1634 f.

¹³⁶ Vgl. *Jaques*, in: Ettinger/Jaques (Hrsg.), Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, München 2012, C 59.

¹³⁷ Vgl. *Jaques*, in: Ettinger/Jaques (Hrsg.), Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, München 2012, C 59.

¹³⁸ Vgl. *Semler*, in: Hölter (Hrsg.), Handbuch Unternehmenskauf, 7. Aufl., Köln 2010, Teil VII, Rz. 28. Oft wird ein LOI auch einseitig abgeschlossen.

¹³⁹ FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 267.

¹⁴⁰ Vgl. *Hruschka*, Stbg 2012, 2; a.A. *Peter/Graser*, die auf den Abschluss der Due Diligence-Prüfung und den Beginn der Vertragsverhandlungen abstellen, vgl. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2036; *Hoffmann*, PiR 2013, 169; *Hoffmann*, StuB 2011, 82.

¹⁴¹ Vgl. *Semler*, in: Hölter (Hrsg.), Handbuch Unternehmenskauf, 7. Aufl., Köln 2010, Teil VII, Rz. 29; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2678 f.; *Trossen*, EFG 2011, 268; *Hoffmann*, PiR 2013, 169; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1594.

kosten aktivieren zu können. Vielmehr reicht eine grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung für die Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten aus.¹⁴²

Das Treffen einer Entscheidung hinsichtlich Erwerb oder Nichterwerb einer Beteiligung ist stark von der erwarteten Rendite und damit – selbst wenn nur strategische Entscheidungen mit einer M&A-Transaktion verfolgt werden – entscheidend vom zu zahlenden Kaufpreis abhängig. *Hruschka* ist zwar zuzustimmen, dass ab dem LOI eine konkrete Kaufabsicht, die auf das mögliche Anschaffungsobjekt gerichtet ist, beim Erwerber vorhanden ist, da ein Veräußerer ansonsten keinen Einblick in die eigenen Unternehmensdaten gewähren würde.¹⁴³ Abzulehnen ist allerdings seine Ansicht, dass die Aufwendungen spätestens ab einem LOI zu den Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung zu rechnen seien, weil spätestens zu diesem Zeitpunkt die grundsätzliche Kaufentscheidung gefallen sei.¹⁴⁴

4. Due Diligence-Aufwendungen

a. Due Diligence und Erwerbsentscheidung

Der BFH hat bisher nicht generell entschieden, dass bei Durchführung einer Due Diligence-Prüfung eine grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung vorliegt. Vielmehr lag in dem Sachverhalt des Urteils vom 27.3.2007 nach den Tatsachenermittlungen der Vorinstanz bereits vor Beginn der Due Diligence-Prüfung eine grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung vor.¹⁴⁵

Für die Einordnung von Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten oder Betriebsausgaben kann nur auf BFH-Urteile zu Überschusseinkünften abgestellt werden; es stellt sich damit die Frage, ob diese Auslegungsergebnisse des BFH zu Überschusseinkünften auf Bilanzierende übertragen

¹⁴² Vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159.

¹⁴³ Vgl. *Hruschka*, Stbg 2012, 2.

¹⁴⁴ Vgl. *Hruschka*, Stbg 2012, 2; a.A. zutreffend: *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1594; *Schubert/Gadek*, in: Förchle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 325 (Stichwort „Beratungskosten“).

¹⁴⁵ Vgl. BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159.

werden können.¹⁴⁶ Aufgrund der unterschiedlichen Wertungsentscheidungen des Gesetzgebers im Zusammenhang mit § 8b KStG ist eine Übertragung der Rechtsprechung auf Gewinnermittler kritisch.¹⁴⁷ So hält auch das FG Köln eine weitere Leitentscheidung des BFH zu den Anschaffungsnebenkosten von Beteiligungen bei Gewinneinkünften für geboten.¹⁴⁸ Ähnlich verweist *Hoffmann* darauf, dass z.B. das Stichtagsprinzip den Überschusseinkünften fremd ist und daher Auslegungsergebnisse der Finanzgerichte im Bereich der Überschusseinkünfte nicht unbesehen auf Gewinnermittler übertragen werden können.¹⁴⁹

Die Literaturmeinungen hinsichtlich der Frage, ob Due Diligence-Kosten zu den Anschaffungsnebenkosten der Beteiligung zu rechnen sind, gehen auseinander. Den Kernpunkt der Auseinandersetzung stellt die Frage dar, ob die Due Diligence-Aufwendungen vor oder nach einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung entstanden sind und wie sich dieser Zeitpunkt bestimmen lässt.¹⁵⁰

Nach Ansicht des FG Köln ist bei einer Due Diligence eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung regelmäßig bereits gefallen; es sei „lebensfremd, anzunehmen, dass ein Zielunternehmen einem Interessenten derartig weitgehenden Zugriff auf die Unternehmensinterna eröffnet, ohne dass die Geheimhaltung und ein gemeinsames Ziel (z.B. Kauf, Verschmelzung etc.) vereinbart ist.“¹⁵¹ Das Gericht stellt heraus, dass ein Kauf z.B. aufgrund von Streitigkeiten über den Preis oder die Weiterbeschäftigung von Arbeitnehmern scheitern kann; dies würde aber nichts daran ändern, „dass die zuvor aufgewendeten Kosten auf dem zunächst gefassten Erwerbsentschluss beruhen. Sie sind ihrem Wesen nach zunächst Anschaffungskosten.“¹⁵² Auch *Hruschka* zufolge sind Kosten einer Due Diligence stets zu den Anschaf-

¹⁴⁶ Ablehnend *Hoffmann*, PiR 2013, 169 f.; bejahend *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock* (Hrsg.), *Die Körperschaftsteuer*, Stuttgart, § 8b Rz. 114 (April 2013).

¹⁴⁷ Vgl. *Kaminski/Strunk*, Stbg 2011, 67.

¹⁴⁸ Vgl. FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 268, mit Verweis auf BFH v. 20.4.2004 – VIII R 4/02, BStBl II 2004, 597.

¹⁴⁹ Vgl. *Hoffmann*, PiR 2013, 170. A.A. *Dötsch/Pung*, in: *Dötsch/Pung/Möhlenbrock* (Hrsg.), *Körperschaftsteuer*, Stuttgart 2013, § 8b Rz. 114 (April 2013).

¹⁵⁰ Vgl. *Adolf*, BB 2007, 1537.

¹⁵¹ FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 267.

¹⁵² FG Köln v. 6.10.2010 – 13 K 4188/07, EFG 2011, 267.

fungsnebenkosten der Beteiligung zu rechnen;¹⁵³ er vertritt die Ansicht, dass sogar Beratungskosten, die vor der ersten Kontaktaufnahme mit dem potenziell zu erwerbenden Unternehmen angefallen sind, als Anschaffungsnebenkosten zu qualifizieren sind, sofern eine konkrete Zuordnung dieser Kosten zum späteren Beteiligungserwerb möglich ist.¹⁵⁴

Auch anderen Ansichten folgend sollen Gutachterkosten einer Beteiligung in die Anschaffungskosten als Anschaffungsnebenkosten eingerechnet werden, da nur so die Erfolgsneutralität der Anschaffung sichergestellt ist.¹⁵⁵ Demnach erfolgt eine Einrechnung aufgrund der Finalität des Anschaffungskostenbegriffs. Somit sind Aufwendungen, die zwar vor Vertragsabschluss, aber nach Fassung einer Kaufentscheidung anfallen, zu aktivieren, da ein „hinreichender Ursachenzusammenhang“ zwischen Aufwendungen und Geschäftsabschluss besteht.¹⁵⁶ Hiergegen könnte allerdings sprechen, dass die Aufwendungen innerhalb der Entscheidungsfindung gar keinen finalen Bezug zur Anschaffung aufweisen, da ein Erwerber in der Entscheidungsfindungsphase noch unsicher ist, ob das Bewertungsobjekt überhaupt bezogen werden soll.¹⁵⁷ Denn eine Einrechnung ist nur dann zulässig, wenn die Aufwendungen der Herbeiführung einer Anschaffung und nicht nur dem Entschluss hinsichtlich der Kaufentscheidung dienen.¹⁵⁸ Auch *Kaminski/Strunk* sehen das Abstellen auf die Finalität kritisch, denn als Grundlage für den Einbezug müssen Einzelkosten vorliegen, was nicht unzweifelhaft bejaht werden kann.¹⁵⁹ Werden Due Diligence-Aufwendungen für die Begutachtung mehrerer Unternehmen geleistet, so fehlt es an einem Kriterium, wie diese Aufwendungen zugerechnet werden können (sofern sie nicht Einzel-

¹⁵³ Vgl. *Hruschka*, Stbg 2012, 2.

¹⁵⁴ Vgl. *Hruschka*, Stbg 2012, 2.

¹⁵⁵ Vgl. *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 293 (September 2010), mit Bezug auf: BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159; *Winnefeld*, Bilanz-Handbuch, 4. Aufl., München 2006, Kapitel E, Rz. 435 ff.

¹⁵⁶ Vgl. *Ekkenga*, in: Claussen/Scherrer (Hrsg.), Kölner Kommentar Rechnungslegungsrecht, Köln 2011, § 255 HGB Rz. 38 (auch direktes Zitat), mit Bezug auf: BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159; *Schubert/Gadek*, in: Förtschle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 71.

¹⁵⁷ Vgl. *Engler*, BB 2006, 748.

¹⁵⁸ Vgl. *Lohmann/von Goldmann/Achatz*, BB 2008, 1594.

¹⁵⁹ Vgl. *Kaminski/Strunk*, Stbg 2011, 66 f.

kosten oder unechte Gemeinkosten darstellen), so dass eine Aktivierung aus diesem Grund gänzlich ausscheidet.¹⁶⁰

Werndl vertritt die Ansicht, dass Aufwendungen, die der Entscheidungsvorbereitung dienen und vor Abschluss des Kaufvertrags anfallen, nicht direkt erfolgswirksam zu erfassen sind, sondern vielmehr aktiviert werden müssen.¹⁶¹ Nach *Ehmcke* sind Aufwendungen für Gutachten unabhängig von einer endgültigen Kaufentscheidung in die Anschaffungsnebenkosten einzubeziehen.¹⁶² Auch *Kulosa* rechnet Kosten einer Due Diligence zu den Anschaffungsnebenkosten.¹⁶³ *Fischer* weist die Kosten der Begutachtung eines anzuschaffenden Wirtschaftsgutes den zu aktivierenden Anschaffungsnebenkosten zu.¹⁶⁴ *Kroppen* zufolge können im Gegensatz zur handelsrechtlichen Auslegung bei der steuerlichen Behandlung auch Kosten der Entscheidungsfindung als Anschaffungsnebenkosten aktiviert werden;¹⁶⁵ hiernach stellen die Kosten für eine Due Diligence-Prüfung (zunächst) immer Anschaffungsnebenkosten dar, sofern diese einzeln zurechenbar sind.

Nach anderen, u.E. zutreffenden Auffassungen ist für die Beurteilung der Due Diligence-Kosten entscheidend, ob man diese der Entscheidungsfindung oder der Erwerbsphase zuordnet. Hiernach führen Aufwendungen für eine Due Diligence-Prüfung zu sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben.¹⁶⁶ Ein rational handelnder Erwerber wird eine Kaufentscheidung erst treffen, wenn der Kaufpreis bekannt ist. Preisvorstellungen werden aber durch

¹⁶⁰ Vgl. *Kaminski/Strunk*, Stbg 2011, 66 f.

¹⁶¹ Vgl. *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Heidelberg, § 6 EStG Rz. B 86 (Mai 2008), mit Bezug auf: BFH v. 4.6.1991 – X R 136/87, BStBl II 1992, 70. Vgl. auch *Wiedmann*, in: Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, Handelsgesetzbuch, Bd. I, 2. Aufl., München 2008, § 255 HGB Rz. 15.

¹⁶² Vgl. *Ehmcke*, in: Blümich, EStG, München, § 6 EStG Rz. 260, 807 (April 2012), unter Bezug auf BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159.

¹⁶³ Vgl. *Kulosa*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 6 Rz. 54.

¹⁶⁴ Vgl. *Fischer*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 6 EStG Rz. 40.

¹⁶⁵ Vgl. *Kroppen*, JbFfSt 2006/07, 689.

¹⁶⁶ Vgl. *Jonas/Elprana*, in: Heidel/Schall (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Baden-Baden 2011, § 255 HGB Rz. 34; *Engler*, BB 2006, 747 ff.; *Schubert/Gadek*, in: Förtschle u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., München 2014, § 255 HGB Rz. 325 (Stichwort „Beratungskosten“); *Siebmann*, StB 2011, 165 f.; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2678; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2013, 1634 f.; *Pyszka*, DStR 2010, 1323; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1595; *Peter/Graser*, DStR 2009, 2032 ff.; *Adolf*, BB 2007, 1538.

eine Due Diligence-Prüfung beeinflusst.¹⁶⁷ Während eines Due Diligence-Gutachtens dürfte i.d.R. noch keine Klarheit über den Kaufpreis vorhanden sein, da dieser schlussendlich auch von den Risiken abhängt (welche für den Käufer meist erst durch eine Due Diligence-Prüfung aufgedeckt werden).¹⁶⁸ So können insbesondere Gewährleistungsansprüche aufgrund einer Due Diligence-Prüfung in den Kaufvertrag aufgenommen werden,¹⁶⁹ was sich wiederum auf den Kaufpreis auswirkt. Erst nach Durchführung einer Due Diligence-Prüfung besteht Klarheit über den Kaufpreis und die Transaktionsstruktur,¹⁷⁰ weswegen die Due Diligence-Aufwendungen als wesentliche Entscheidungshilfe betrachtet werden können.¹⁷¹ Eine auf Bindungswillen zielende Vertragsverhandlung beginnt i.d.R. erst nach dem Abschluss einer Due Diligence-Prüfung.¹⁷² Der mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters agierende Vertreter einer erwerbenden Kapitalgesellschaft wird nur auf der Basis der durch das Gutachten erlangten Informationen eine sachgerechte Erwerbsentscheidung treffen können. Eine frühere Erwerbsentscheidung lassen die Sorgfaltspflichten (§ 43 GmbHG, §§ 93 Abs. 1 S. 1, 116 AktG) nicht zu.¹⁷³

¹⁶⁷ Vgl. *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Aufl., Herne 2013, § 255 HGB Rz. 32; *Peter/Graser*, DStR 2009, 2035; *Adolf*, BB 2007, 1538.

¹⁶⁸ Zu den umfangreichen Untersuchungsansätzen einer Due Diligence-Prüfung vgl. *Picot*, in: *Picot* (Hrsg.), Handbuch Mergers & Acquisitions, 5. Aufl., Stuttgart 2012, 262 f.

¹⁶⁹ Vgl. *Gottgetreu/Pertrikowski*, in: *Brück/Sinewe* (Hrsg.), Steueroptimierter Unternehmenskauf, 2. Aufl., Wiesbaden 2010, 39.

¹⁷⁰ Vgl. *Jaques*, in: *Ettinger/Jaques* (Hrsg.), Beck'sches Handbuch Unternehmenskauf im Mittelstand, München 2012, C 103; *Klein/Jonas*, in: *Berens u.a.* (Hrsg.), Due Diligence bei Unternehmensakquisitionen, 7. Aufl., Stuttgart 2013, 168.

¹⁷¹ Vgl. *Berens/Schmitting/Strauch*, in: *Berens u.a.* (Hrsg.), Due Diligence bei Unternehmensakquisitionen, 7. Aufl., Stuttgart 2013, 72; *Engler*, BB 2006, 750.

¹⁷² Vgl. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2035; *Siebmann*, StB 2011, 165 f.; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1594; *Engler*, BB 2006, 749.

¹⁷³ Vgl. *Peter/Graser*, DStR 2009, 2036.

Dieser Argumentation folgend, liegt eine grundsätzlich getroffene Erwerbsentscheidung erst zu Beginn konkreter Vertragsverhandlungen vor¹⁷⁴ (regelmäßig erst zum Zeitpunkt der Erteilung eines Auftrags bzw. einer Vollmacht zum Abschluss eines Kaufvertrags¹⁷⁵). Die Preisverhandlungen müssen abgeschlossen sein. Weitergehend ist *Hoffmann*, nach dem Anschaffungsnebenkosten von Beteiligungen erst angesetzt werden können, „wenn die Tinte zweier Unterschriften zum Erwerbsvertrag getrocknet ist.“¹⁷⁶

Folglich entstehen die Aufwendungen für ein Due Diligence-Gutachten vor dem Treffen einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung, so dass sie nicht als Anschaffungsnebenkosten zu behandeln sind.¹⁷⁷ Die bilanzielle Behandlung von Due Diligence-Kosten wird sich in der Praxis oftmals nicht trennscharf klären lassen, da sich die Bestimmung des Zeitpunktes einer grundsätzlichen Erwerbsentscheidung „regelmäßig nicht klar und zweifelsfrei dokumentieren lässt.“¹⁷⁸ Die Bestimmung einer grundsätzlich getroffenen Erwerbsentscheidung wird regelmäßig von den Umständen des Einzelfalls abhängen. So ist es möglich, dass eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung bereits in der Entscheidungsfindungsphase oder sogar davor getroffen wird (z.B. „beim Erwerb von wertmäßig nicht ins Gewicht fallenden Beteiligungen“¹⁷⁹).

b. Systematische Einwände gegen Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten

Dem Anschaffungsvorgang vorgelagerte Aufwendungen der Entscheidungsvorbereitung und -findung (z.B. zur Erstellung einer allgemeinen Markt-

¹⁷⁴ Vgl. *Knop/Küting*, in: Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., Stuttgart, § 255 HGB Rz. 28 (November 2009); *Lohmann/von Goldmann/Achatz*, BB 2008, 1592 ff.; *Peter/Graser*, DStR 2009, 2036; *Hoffmann*, PiR 2013, 169. Im Zusammenhang mit Gutachter- und Beratungskosten ebenfalls: *Korn/Strahl*, in: Korn u.a. (Hrsg.), EStG, Bonn, § 6 Rz. 73 (August 2004), wonach sich diese Kosten „bereits konkret auf den Anschaffungsvorgang beziehen (z.B. Vertragsabschluss) [müssen]“.

¹⁷⁵ So *Lohmann/von Goldmann/Achatz*, BB 2008, 1592.

¹⁷⁶ *Hoffmann*, PiR 2013, 16. Dies entspricht dem endgültigen Treffen einer Erwerbsentscheidung.

¹⁷⁷ Vgl. *Engler*, BB 2006, 750; *Siebmann*, StB 2011, 165 f.; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2678; *Pyszka*, DStR 2010, 1323; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1595.

¹⁷⁸ *Adolf*, BB 2007, 1537.

¹⁷⁹ *Peter/Graser*, DStR 2009, 2035, Fn. 49.

studie, Beratungs- und Begutachtungskosten, Kosten einer Due Diligence, Reisekosten zur Besichtigung verschiedener Objekte) rechnen nicht zu den Anschaffungsnebenkosten,¹⁸⁰ ihnen fehlt der finale Bezug zum Anschaffungsvorgang, so dass sie als laufende Aufwendungen abzugsfähig sind.¹⁸¹ Der Zusammenhang dieser Aufwendungen mit dem Erwerbsvorgang ist nur mittelbarer Natur, auch „wenn sie dem späteren Beschaffungsobjekt direkt zurechenbar sind“.¹⁸² Dies kommt darin zum Ausdruck, dass sich Kosten der Entscheidungsvorbereitung und -findung unabhängig vom Zugang eines werthaltigen Bewertungsobjekts ergeben,¹⁸³ d.h. sie fallen regelmäßig auch dann an, wenn sich das Unternehmen gegen einen Erwerb des Wirtschaftsgutes entscheidet.¹⁸⁴ Aufwendungen der Entscheidungsvorbereitung und -findung lassen sich daher als „fixe Kosten in bezug auf die Erwerbsentscheidung“¹⁸⁵ bezeichnen.

Welche Aufwendungen in die Anschaffungsnebenkosten einzubeziehen sind, stellt weniger eine Frage der Zurechenbarkeit von Aufwendungen als vielmehr eine Frage der Reichweite des Erfolgsneutralitätsprinzips (bzw. Vorsichtsprinzips) dar. Das Vorsichtsprinzip steht im Konflikt mit dem Erfolgsneutralitätsprinzip: „Das Gesetz will das Vermögen des Kaufmanns bilanziert wissen: es verbietet die Aktivierung solcher Aufwendungen, die keinen Vermögenswert

¹⁸⁰ Vgl. *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 22; *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 232; *Kupsch*, StbJb 1989/90, 99; *Jonas/Elprana*, in: Heidel/Schall (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, Baden-Baden 2011, § 255 HGB Rz. 34; *Knop/Küting*, in: Küting/Pfitzer/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss, 5. Aufl., Stuttgart, § 255 HGB Rz. 28 (November 2009); *Hoffmann/Lüdenbach*, NWB Kommentar Bilanzierung, 4. Aufl., Herne 2013, § 255 HGB Rz. 31, *Tiedchen*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 28; a.A. *Husemann*, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl., Düsseldorf 1976, 90; *Stobbe*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Köln, § 6 EStG Rz. 293 (September 2010), mit Bezug auf: BFH v. 27.3.2007 – VIII R 62/05, BStBl II 2010, 159.

¹⁸¹ Vgl. *Ott*, StuB 2013, 785.

¹⁸² *Kupsch*, StbJb 1989/90, 99.

¹⁸³ Vgl. *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 26.

¹⁸⁴ Vgl. *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 232; *Kupsch*, StbJb 1989/90, 99.

¹⁸⁵ *Ordelleide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 232.

verkörpern.¹⁸⁶ Es widerspricht daher dem Vorsichtsprinzip, Ausgaben zur Entscheidungsvorbereitung und Entscheidungsfindung als Anschaffungsnebenkosten anzusehen.¹⁸⁷ Sie „gehen nicht werterhöhend in den zu erwerbenden Vermögensgegenstand ein“,¹⁸⁸ für diese Kosten erhält man kein Äquivalent,¹⁸⁹ Ausgaben i.S.d. § 255 Abs. 1 HGB müssen aber werthaltig sein.¹⁹⁰ Eine bilanzielle Vermögensumschichtung liegt folglich nicht vor, wenn etwa Kosten einer Due Diligence aktiviert werden würden.¹⁹¹ Eine Aktivierung dieser Kosten könnte bewirken, dass die Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes dessen Wert im Erwerbszeitpunkt übersteigen, was dem Vorsichtsprinzip widerspricht.¹⁹² Dies spricht für ein restriktives Verständnis der Anschaffungsnebenkosten.¹⁹³

Besichtigungskosten für nicht erworbene Gebäude rechnen nach der Rechtsprechung des BFH nicht zu den Anschaffungsnebenkosten des erworbenen Objektes, da diese nicht dazu dienen, das erworbene Objekt in die eigene Verfügungsmacht zu bringen.¹⁹⁴ Die Besichtigungskosten, die dem erworbenen Objekt jedoch zugerechnet werden können, stellen Anschaffungsne-

¹⁸⁶ *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 185. Vgl. auch *Döllerer*, JbFfSt 1976/77, 197.

¹⁸⁷ Vgl. *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 26; *Hoffmann*, StuB 2011, 82.

¹⁸⁸ *Tiedchen*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 28; vgl. auch *Bühler*, Bilanz und Steuer, 4. Aufl., Berlin/Frankfurt 1950, 242; *Engler*, BB 2006, 749, 750.

¹⁸⁹ Vgl. *Engler*, BB 2006, 749.

¹⁹⁰ Vgl. *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 5; *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 185; vgl. auch *Döllerer*, JbFfSt 1976/77, 197.

¹⁹¹ Vgl. *Engler*, BB 2006, 749.

¹⁹² Vgl. *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 185 f.; *Ballwieser*, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013, § 255 HGB Rz. 26; *Ordelheide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 232.

¹⁹³ Vgl. *Engler*, BB 2006, 750.

¹⁹⁴ Vgl. BFH v. 24.2.1972 – IV R 4/68, BStBl II 1972, 422; BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl II 1981, 470, mit Bezug u.a. auf: BFH v. 19.4.1977 – VIII R 44/77, BStBl II 1977, 600; BFH v. 19.4.1977 – VIII R 119/75, BStBl II 1977, 601; *Korn/Strahl*, in: Korn u.a. (Hrsg.), EStG, Bonn, § 6 Rz. 73 (August 2004).

benkosten dar.¹⁹⁵ Letzterer Rechtsprechung kann nicht gefolgt werden, weil das erworbene Wirtschaftsgut durch diese Kosten nicht wertvoller geworden ist.¹⁹⁶

c. Bilanzierung vorperiodischer Anschaffungsnebenkosten

Die Bewertung zu Anschaffungskosten setzt ein bewertbares Wirtschaftsgut voraus.¹⁹⁷ Vorperiodische Anschaffungsnebenkosten entstehen in einem Wirtschaftsjahr, „das vor dem Wirtschaftsjahr liegt, in dem das wirtschaftliche Eigentum an dem erworbenen Vermögensgegenstand übergeht.“¹⁹⁸ So fallen vor dem Anschaffungszeitpunkt Anschaffungsnebenkosten an, wenn etwa bei einem Grundstückskauf für den Abschluss des Kaufvertrags Notarkosten und Gerichtsgebühren für die Eintragung einer Auflassungsvormerkung zu zahlen sind.¹⁹⁹ Vorperiodische Anschaffungsnebenkosten sind nach h.M. im Zeitpunkt ihrer Entstehung als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren, obwohl das Wirtschaftsgut selbst noch nicht bilanziert werden kann.²⁰⁰ Dies folgt aus dem Erfolgsneutralitätsprinzip, solange die Erwerbsabsicht hinreichend kon-

¹⁹⁵ Vgl. BFH v. 10.3.1981 – VIII R 195/77, BStBl II 1981, 470; *Kirsch*, in: Hofbauer/Kupsch (Hrsg.), Rechnungslegung Kommentar, Bonn, § 255 HGB Rz. 28 (Januar 2011); *Fischer*, in: Kirchhof (Hrsg.), EStG, 12. Aufl., Köln 2013, § 6 EStG Rz. 35. Hingegen hat der BFH in seinem Urteil vom 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl II 1992, 819, offengelassen, ob Reisekosten steuerliche Betriebsausgaben oder Anschaffungsnebenkosten darstellen.

¹⁹⁶ Vgl. *Engler*, BB 2006, 749 f.; *Tiedchen*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 28.

¹⁹⁷ *Mathiak*, DStJG 1984, 104.

¹⁹⁸ *Tiedchen*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 30.

¹⁹⁹ Vgl. *ADS*, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Teilband 6, 6. Aufl., Stuttgart 1998, § 255 HGB Rz. 11; *Kahle/Heinstein*, DStZ 2007, 95.

²⁰⁰ Vgl. *Tiedchen*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 30; *Moxter*, Bilanzrechtssprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 184 f., 187; *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Heidelberg, § 6 EStG Rz. B 86 (Mai 2008); *Wohlgemuth/Radde*, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, B 162, Rz. 98 (Oktober 2009); *Pyszka*, DStR 2010, 1323; *Ordeldheide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 230.

kretisiert ist.²⁰¹ Unter dieser Voraussetzung können die vorperiodisch anfallenden Anschaffungsnebenkosten bei ihrem Entstehen nicht erfolgswirksam behandelt werden.²⁰² Der Ausweis soll unter dem Posten „geleistete Anzahlung“ erfolgen.²⁰³ Scheitert das Anschaffungsgeschäft, so ist der Posten „geleistete Anzahlung“ gegen Aufwand auszubuchen (verlorener Aufwand).²⁰⁴

Diese Argumentation ist allerdings nicht unbestritten, weil z.B. bei einem Grundstückskauf die Besichtigungskosten, die Gebühren für den Notar und die Grunderwerbsteuer keine Anzahlungen sind.²⁰⁵ Bei den Kosten einer Due Diligence ist die Problematik noch offensichtlicher; ein Anschaffungsgegenstand kann in dieser Phase schlicht nicht identifiziert werden.²⁰⁶ Bei unterstelltem Aktivierungsgebot solcher Kosten verbliebe die Möglichkeit, sie zunächst gewinnmindernd zu verbuchen; im Zeitpunkt der Anschaffung führen sie gewinnerhöhend zu Anschaffungskosten.²⁰⁷ Dieser Variante „ist Neuigkeitswert zuzugestehen, die aber mit allgemeinen Bilanzierungsregeln nach HGB kaum vereinbar ist.“²⁰⁸

d. Vergeblicher Due Diligence-Aufwand

Im Fall eines vergeblichen Beteiligungserwerbs im Betriebsvermögen sind nach dem Teileinkünfteverfahren 60 % der Aufwendungen gemäß § 3c Abs. 2 EStG

²⁰¹ Vgl. *Wohlgemuth/Radde*, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München, B 162, Rz. 99 (Oktober 2009); *Nordmeyer*, in: Fischer/Hömborg (Hrsg.), Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung, Festschrift Baetge, Düsseldorf 1997, 379.

²⁰² Vgl. *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Heidelberg, § 6 EStG Rz. B 86 (Mai 2008); *Moxter*, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007, 185.

²⁰³ Vgl. BFH v. 15.11.1985 – III 110/80, BStBl II 1986, 367; *Ordelheide*, in: Carlé/Korn/Stahl (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, in: Festschrift Felix, Köln 1989, 230; *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Heidelberg, § 6 EStG Rz. B 86 (Mai 2008).

²⁰⁴ Vgl. *Werndl*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Heidelberg, § 6 EStG Rz. B 86 (Mai 2008); *Tiedchen*, in: Hennrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013, § 255 Rz. 30.

²⁰⁵ Vgl. *Mathiak*, DStJG 1984, 119.

²⁰⁶ Vgl. *Hoffmann*, PiR 2013, 169. Treffend spricht Hoffmann von einer Aktivierung „auf Verdacht“, *Hoffmann*, StuB 2011, 82.

²⁰⁷ Vgl. *Mathiak*, DStJG 1984, 119.

²⁰⁸ *Hoffmann*, StuB 2011, 82.

abziehbar,²⁰⁹ da nach dieser Norm die Absicht zur Erzielung von Einnahmen oder Betriebsvermögensmehrungen zum Abzugsrecht ausreicht.²¹⁰ Umstritten war bisher die Frage, wie die Aufwendungen eines gescheiterten Beteiligungserwerbs bei einer Kapitalgesellschaft zu erfassen sind.²¹¹ Im BFH-Urteil vom 9.1.2013 stellt der I. Senat klar, dass vergebliche Due Diligence-Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb nicht vom Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG erfasst werden.²¹² Diese Meinung wurde bereits zuvor in der Literatur vertreten; die Anwendung des Abzugsverbots des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG scheitert an dem erforderlichen Zusammenhang der Gewinnminderungen mit einem Anteil im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG.²¹³ Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG setzt voraus, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zivilrechtlich oder wirtschaftlich dem betreffenden Steuerpflichtigen zuzurechnen ist, was bei einem gescheiterten Beteiligungserwerb nicht der Fall ist. Außerdem greift das Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG nur für substanzbezogene Wertminderungen und nicht für laufende Betriebsausgaben.²¹⁴

Vertreter der Finanzverwaltung sind hingegen der Auffassung, dass die Kosten für eine Due Diligence als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren sind, sofern bereits in dem Zeitpunkt, in dem diese Kosten angefallen bzw. verursacht sind, eine Erwerbsentscheidung vorlag. Wenn der Anteilserwerb nicht stattfindet, werde die Ausbuchung der zunächst aktivierten Beratungskosten von § 8b Abs. 3 KStG bzw. § 3c Abs. 2 EStG erfasst. Für die Anwendung des § 8b Abs. 3 S. 3 KStG sei es ausreichend, dass abstrakt eine Beteiligung vorhanden sei.²¹⁵ Der BFH hat im Urteil vom 9.1.2013 diese Auffassung der Finanzverwaltung abgelehnt, jedoch hat er die grundsätzliche Frage, ob vergebliche Aufwendungen für eine Due Diligence-Prüfung Anschaffungsnebenkosten oder Betriebsausgaben darstellen, ausdrücklich offengelassen.

²⁰⁹ Vgl. *Trossen*, EFG 2011, 269; *Ott*, StuB 2013, 786.

²¹⁰ Vgl. *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 32. Aufl., München 2013, § 3c Rz. 37.

²¹¹ Vgl. *Ott*, StuB 2013, 785 m.w.N.

²¹² Vgl. BFH v. 9.1.2013 – I R 72/11, BStBl II 2013, 343; hierzu *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2013, 1634 f.

²¹³ Vgl. *Dinkelbach*, RdF 2012, 272; *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2676; *Lohmann/von Goldacker/Achatz*, BB 2008, 1592; *Peter/Graser*, DStR 2009, 2032; *Pyszka*, DStR 2010, 1322.

²¹⁴ Vgl. *Ditz/Tcherveniachki*, DB 2011, 2680, mit Bezug auf BFH v. 14.1.2009 – I R 52/08, BStBl II 2009, 674.

²¹⁵ Vgl. *Dötsch/Pung*, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer, Stuttgart, § 8b Rz. 114 (April 2013).

V. Literaturhinweise

Ballwieser, Wolfgang, Kommentierung zu § 255 HGB, in: Schmidt/Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Bd. 4, 3. Aufl., München 2013.

Böttcher, Lars, Due Diligence beim Unternehmenskauf als Verkehrssitte, ZGS 2007, 20–25.

Ditz, Xaver/Tcherveniachki, Vassil, Behandlung von Akquisitionsaufwendungen im Rahmen des unmittelbaren und mittelbaren Erwerbs von Beteiligungen, DB 2011, 2676–2681.

Ditz, Xaver/Tcherveniachki, Vassil, Keine Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG i.d.F. 2002 auf vergebliche Due Diligence-Kosten, DB 2013, 1634–1635.

Engler, Sebastian, Kosten einer Due Diligence – Aufwand oder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten, BB 2006, 747–750.

Hoffmann, Wolf-Dieter, Anschaffungsnebenkosten vor der Erwerb, StuB 2011, 81–82.

Hoffmann, Wolf-Dieter, Anschaffungsnebenkosten auf Beteiligungen, PiR 2013, 169–170.

Hruschka, Franz, Ausgewählte Aspekte der Betriebsprüfung, Stbg 2012, 1–6.

Kahle, Holger/Hiller, Matthias, Bewertungsmaßstäbe bei der steuerlichen Gewinnermittlung, in: NWB Praxishandbuch Bilanzsteuerrecht, Prinz, Ulrich/Kanzler, Hans-Joachim (Hrsg.), Herne 2012, 173–208.

Kahle, Holger/Hiller, Matthias, Bewertungsmaßstäbe im Bilanzsteuerrecht, WPg 2013, 403–412.

Kahle, Holger/Hiller, Matthias, Anschaffungs- und Herstellungskosten nach HGB, EStG und IFRS, DStZ 2013, 462–473.

Kaminski, Bert/Strunk, Günther, Gutachterkosten bei der Anschaffung von Anteilen an Kapitalgesellschaften – Eine Diskussion ohne Ende?, Stbg 2011, 63–68.

Lohmann, Burkhard/von Goldacker, Marcus/Achatz, Melanie, Nebenkosten der Akquisition einer deutschen Kapitalgesellschaft – hauptsächlich steuerliche Betriebsausgabe, BB 2008, 1592–1597.

Moxter, Adolf, Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003.

Moxter, Adolf, Bilanzrechtsprechung, 6. Aufl., Tübingen 2007.

Ordelheide, Dieter, Zu den Anschaffungsnebenkosten nach Handels- und Steuerrecht, in: Carlé, Dieter/Korn, Klaus/Stahl, Rudolf (Hrsg.), Herausforderungen – Steuerberatung im Spannungsfeld der Teilrechtsordnungen, Festschrift Felix, Köln 1989, 223–237.

Ott, Hans, Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in der BFH-Rechtsprechung, StuB 2013, 785–786.

Peter, Markus/Graser, Gerd, Zu kurz gegriffen: Due Diligence-Kosten als Anschaffungsnebenkosten beim Beteiligungserwerb, DStR 2009, 2032–2036.

Pyszka, Tillmann, Steuerliche Abzugsfähigkeit von vergleichbaren Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb, DStR 2010, 1322–1324.

Siebmann, Hans Joachim, Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit dem Kauf einer Kapitalbeteiligung: Sofort abzugsfähige Betriebsausgaben oder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten? § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG, StB 2011, 163–167.

Tiedchen, Susanne, Kommentierung zu § 255 HGB, in: Henrichs/Kleindiek/Watrin (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Bilanzrecht, Bd. 2, München 2013.

ifst-Schriften 2012 / 2013 / 2014

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht
- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011
- Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegand/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013

Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis

Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht

Nr. 492 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –

Nr. 493 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2013 – Entwicklung der Steuerhebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2013 gegenüber 2012 –

2014

Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce

Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften