

Urteil vom 09. Januar 2013, I R 72/11

Kein Abzugsverbot nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. für vergeblichen sog. Due-Diligence-Aufwand

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 3, KStG § 8b Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 23. Oktober 2011, Az: 10 K 5175/09

Leitsätze

"Vergebliche" Kosten für die sog. Due-Diligence-Prüfung aus Anlass des gescheiterten Erwerbs einer Kapitalbeteiligung unterfallen nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine AG, ist kraft Verschmelzung Rechtsnachfolgerin einer anderen AG, der I-AG. Die I-AG hatte ab Mitte 2001 die Absicht, die Anteile an einem Schweizer Unternehmen, einer AG, zu erwerben. Im September 2001 genehmigte der Aufsichtsrat der I-AG, das Projekt weiter zu verfolgen, ebenso wie auf Seiten des Schweizer Unternehmens dessen Verwaltungsrat. Ende 2001 wurde --unter Hinzuziehung diverser Investmentbanken und Berater-- ein gemeinsamer Businessplan für 2002 bis 2004 erstellt und an entsprechenden Transaktionsstrukturen gearbeitet. In der Folgezeit wurde ein Kaufangebot unterbreitet, das aber unter dem Vorbehalt sog. Due-Diligence-Prüfungen stand, sowie ein entsprechender "Letter of Intend" abgeschlossen. Es fand sodann auch eine Due-Diligence-Prüfung statt, in deren weiteren Verlauf die Akquisition im Streitjahr 2002 scheiterte.
- 2 Die I-AG verbuchte die Aufwendungen für die Due-Diligence-Prüfung im Streitjahr als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nur insoweit, als es sich hierbei um allgemeine Beratungskosten handelte; die Beteiligten haben sich darauf verständigt, dass dies die betragliche Hälfte der Gesamtaufwendungen ausmache. Im Übrigen sah das FA die Aufwendungen als Anschaffungsnebenkosten des geplanten Anteilserwerbs an, auf welche nach Auflösung des Aktivpostens das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002 a.F.) anzuwenden sei.
- 3 Die dagegen gerichtete Klage war erfolgreich (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Urteil vom 24. Oktober 2011 10 K 5175/09). Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung von § 8b Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 KStG 2002 a.F. und beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 4 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zutreffend erkannt, dass der Due-Diligence-Aufwand nicht dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. unterfällt.
- 6 1. Nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F., für die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002), sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in Abs. 2 genannten Anteil entstehen, bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigen. In § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 a.F. ist u.a. ein Anteil an einer Körperschaft aufgeführt, deren Leistungen beim Empfänger (u.a.) zu Einnahmen i.S.

des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2002) gehören; Gewinne aus der Veräußerung eines solchen Anteils bleiben bei der Ermittlung des Einkommens der beteiligten Körperschaft außer Ansatz.

- 7 2. Das FA geht im Streitfall davon aus, dass es sich jedenfalls bei der Hälfte des in Rede stehenden Due-Diligence-Aufwands um (vorweggenommene) Anschaffungskosten der Anteile an dem Schweizer Unternehmen handelt (vgl. § 255 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Handelsgesetzbuchs, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG 2002), die aber nach dem endgültigen Scheitern der Akquisition im Streitjahr nicht mehr anzusetzen waren; die dadurch ausgelöste Gewinnminderung sei infolge des Abzugsverbots außerbilanziell auszugleichen. Nach Auffassung der Klägerin stellt der Due-Diligence-Aufwand hingegen in Gänze laufenden Aufwand (vgl. § 4 Abs. 4 EStG 2002) dar, der dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. nicht unterfällt. Der Senat entscheidet über diese Kontroverse nicht (vgl. dazu allgemein z.B. FG Köln, Urteil vom 6. Oktober 2010 13 K 4188/07, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 264, mit Anmerkung Trossen; Kaminski/ Strunk, Die Steuerberatung 2011, 63; Hoffmann, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen 2011, 81; Bünning, Betriebs-Berater --BB-- 2011, 174; s. auch --im Hinblick auf fehlgeschlagene Werbungskosten für den beabsichtigten Erwerb einer wesentlichen Kapitalbeteiligung i.S. von § 17 EStG-- Urteil des Bundesfinanzhofs vom 20. April 2004 VIII R 4/02, BFHE 205, 292, BStBl II 2004, 597). Denn auch, wenn die Annahme des FA zuträfe und der im Ergebnis vergebliche Due-Diligence-Aufwand in dem beschriebenen Umfang zunächst hätte aktiviert werden müssen, wäre er im Streitjahr bei seiner Ausbuchung nicht außerbilanziell hinzuzurechnen. Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. ist nicht einschlägig; es mangelt an dem dafür notwendigen Zusammenhang der Gewinnminderung mit dem in § 8b Abs. 2 KStG 2002 a.F. genannten Anteil (ebenso Pyszka, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1322; Ditz/Tcherveniachki, Der Betrieb 2011, 2676 und DStR 2012, 1161; Peter/Graser, DStR 2009, 2032; Lohmann/von Goldacker/Achatz, BB 2008, 1592; Dinkelbach, Recht der Finanzinstrumente 2012, 270, 272; anders Dötsch/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8b KStG Rz 114; unklar Schnitger in Schnitger/ Fehrenbacher, KStG, § 8b Rz 436).
- 8 a) Nur Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem konkret vorhandenen Anteil i.S. von § 8b Abs. 2 KStG 2002 a.F. ("dem" Anteil) entstehen, sind dem Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 KStG 2002 a.F. unterworfen. An einem derartigen Zusammenhang fehlt es im Streitfall, weil der zunächst von der I-AG beabsichtigte Erwerb der Anteile an dem Schweizer Unternehmen sich im Zuge der Ankaufsverhandlungen zerschlagen hatte. Dass Gewinne, welche aus einer Veräußerung solcher Anteile resultiert hätten, nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 a.F. steuerbefreit gewesen wären, ändert daran nichts. Ausschlaggebend ist, dass entsprechend qualifizierte Anteile an dem Schweizer Unternehmen als (sachliches) Bezugsobjekt des Abzugsverbots der I-AG tatsächlich zu keinem Zeitpunkt rechtlich oder wirtschaftlich zuzurechnen waren. Dessen bedarf es aber; der betreffende Zusammenhang zu solchen Anteilen bestimmt sich "objektbezogen" (ähnlich wie etwa bei der Ermittlung des Gewerbeertrags die Bestimmung des Kürzungsumfangs im Hinblick auf eine fehlgeschlagene ausländische Betriebsstätte nach Maßgabe von § 9 Nr. 3 GewStG 2002; s. dazu z.B. Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 221, m.w.N.), nicht jedoch "veranlassungsbezogen" (wie z.B. bei § 3c Abs. 1 EStG 2002; s. dazu z.B. Gosch in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 49 Rz 107, m.w.N.). Vergeblicher (immaterieller und zu aktivierender) Transaktions- und Akquisitionsaufwand aus einem gescheiterten Beteiligungserwerb ist demnach nicht einzubeziehen.
- 9 b) Allein dieses Ergebnis deckt sich mit Sinn und Zweck des Abzugsausschlusses, nämlich für die Ausgabenseite eine Korrespondenz zu der in § 8b Abs. 2 KStG 2002 a.F. für Veräußerungsgewinne statuierten Steuerbefreiung herzustellen, wobei jene Steuerbefreiung wiederum darauf abzielt (ggf. --in Konzernzusammenhängen-- "kaskadierenden") wirtschaftlichen Doppelbelastungen mit Körperschaftsteuer entgegenzutreten (vgl. Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 1 ff.). Bei einem gescheiterten Beteiligungserwerb droht eine solche wirtschaftliche Doppelbelastung nicht. Für eine Steuerbefreiung ist hier deswegen ebenso wenig Raum, wie dies für ein Abzugsverbot der Fall ist, das sich auf vergeblichen betrieblichen Aufwand im Zusammenhang mit dem gescheiterten Beteiligungserwerb erstreckt. Im Gegenteil würde durch ein solches Verbot ohne tragfähigen Grund --nämlich der anzustrebenden Korrespondenz von Steuerbefreiung einerseits und Abzugsausschluss andererseits-- in die aus Gründen einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung prinzipiell gebotene Abzugsfähigkeit betrieblichen Aufwands eingegriffen. Doch bedarf es, um dieses allein sachgerechte Ergebnis herzuleiten, keiner (zusätzlichen oder hilfsweisen) "teleologischen Reduktion" des Abzugsausschlusses, wie von der Vorinstanz angenommen worden ist. Die Abzugsfähigkeit vergeblichen Aufwands erschließt sich vielmehr bereits mit hinreichender Klarheit aus dem Regelungstext, welcher --entgegen der Annahme des FA-- keineswegs aus Gründen einer "Pauschalierung" oder "Typisierung" über das wirtschaftlich und rechtlich Gebotene hinausgeht.