



Stefan Frank, MSc/Elisabeth Höltzschl, MSc/Stefanie Schinnerl, MSc

Aktuelle Judikate zu Beteiligungen – Urteilsbesprechung (Teil 2)

» ÖStZ 2020/486

Nachdem in ÖStZ 2020/431 (Teil 1) Geldbeschaffungskosten bei der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen, inklusive dem in § 11 Abs 1 Z 4 KStG enthaltenen Zinsbegriff, und die Einlage von GmbH-Anteilen in eine slowakische k.s. diskutiert wurden, schließt dieser Teil 2 mit VwGH-Judikaten zur fehlenden Bindungswirkung eines rechtswidrig gewährten ersten Siebentels nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG und zur Aktivierung von Due-Diligence-Aufwendungen in der Unternehmens- und Steuerbilanz ab.

1. Keine Bindung an rechtswidrig gewährtes erstes Siebentel nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG in Folgejahren

1.1. Sachverhalt

Im Wirtschaftsjahr 2004/05 nahm die Holding-AG eine Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung an der S-GmbH iHv 4,5 Mio € vor, die sie im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung 2005 gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG zu einem Siebentel steuerlich zum Abzug brachte. Anlässlich einer Außenprüfung der Jahre 2005 bis 2008 wurde die Teilwertabschreibung nicht anerkannt. Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wieder auf und erließ einen abgeänderten Körperschaftsteuerbescheid 2005. Auch in nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Feststellungsbescheiden für den Gruppenträger 2006 bis 2008 wurde die Teilwertabschreibung nicht anerkannt (die AG war ab 2006 Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe). Die Holding-AG stellte (wegen Versäumung der Rechtsmittelfrist) einen Antrag auf Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide (für Körperschaftsteuer 2005 und Feststellung Gruppenträger 2006) gem § 299 BAO.

1.2. Ansicht des BFG, 8. 6. 2017, RV/5100254/2012

Nachdem das Finanzamt diese Anträge abgewiesen hatte, gab das BFG¹ den dagegen erhobenen Beschwerden aus rein verfahrensrechtlichen Gründen Folge und hob die Wiederaufnahmebescheide mangels Vorliegens der Voraussetzungen gem § 279 BAO auf. Damit waren die ersten beiden Siebentel wieder gewährt.

¹ Vgl BFG 8. 6. 2017, RV/5100254/2012.

1.3. Ansicht des BFG – 29. 12. 2017, RV/5101366/2011

In den Erklärungen für 2009 und 2010 setzte die Holding-AG weitere Siebentel aus der Teilwertabschreibung der Beteiligung ab. Bei Erlassung der Bescheide für diese Jahre folgte das Finanzamt neuerlich den seinerzeitigen Prüfungsfeststellungen zur materiellen Unzulässigkeit der im Jahr 2004/05 vorgenommenen Teilwertabschreibung und erhöhte das Einkommen 2009 und 2010 jeweils um das geltend gemachte Siebentel. Den dagegen von der Holding-AG erhobenen Beschwerden gab das BFG² mit der Begründung, dass nach der Aufhebungsentscheidung des BFG vom 8. 6. 2017, RV/5100254/2012 (hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide für Körperschaftsteuer 2005 und Feststellung Gruppenträger 2006), die Teilwertabschreibung im Wurzeljahr 2005 und die Absetzung des zweiten Siebentels im Jahr 2006 rechtskräftig anerkannt sei, statt. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren sei daher lediglich die Frage zu klären, ob die Anerkennung des ersten Siebentels im Jahr 2005 eine Bindungswirkung für die Folgejahre (hier: 2009 und 2010) entfalte. Diese Bindung wurde vom BFG³ bejaht: Nach *Papst*⁴ lasse sich die Bindungswirkung bei einer Teilwertabschreibung damit begründen, dass „die Teilwertabschreibung an einer Beteiligung [...] im ‚Wurzeljahr‘ Teil des Einkommens einer Körperschaft und somit als Teil der Bemessungsgrundlage auch Teil des Bescheidspruches des ‚Wurzeljahres‘ [ist]“.⁵ Dies gelte nach *Papst*⁶ auch für die folgenden sechs Siebentel. Daher spreche der Veranlagungsbescheid des „Wurzeljahres“ bindend über den vollen Betrag der Teilwertabschreibung ab. Die Bindungswirkung des Körperschaftsteuerbescheides 2005 für die Absetzbarkeit der in den Jahren 2006 bis 2011 folgenden sechs Siebentel sei somit nach Ansicht des BFG zweifelsfrei gegeben. Die Revision an den VwGH sei nicht zulässig, weil die zu § 12 Abs 3 Z 2 KStG vorhandene Rechtsprechung des VwGH⁷ im vorliegenden Erkenntnis angewandt worden sei. Darüber hinaus sei die Bindungswirkung eine unmittelbare Folge der gesetzlichen Regelung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG.

Das Finanzamt erhob außerordentliche Revision. Es bringt vor, dass im Fall einer Bilanzberichtigung – unabhängig davon, ob eine Änderung des Veranlagungsbescheids im Wurzeljahr ver-

² Vgl BFG 29. 12. 2017, RV/5101366/2011.

³ Vgl BFG 29. 12. 2017, RV/5101366/2011.

⁴ Vgl *Papst*, Erstes Siebentel einer Teilwertabschreibung: Bindungswirkung für die Folgejahre? ÖStZ 2017, 200 ff.

⁵ *Papst*, ÖStZ 2017, 200 (203).

⁶ Vgl *Papst*, ÖStZ 2017, 200 (203).

⁷ Hinweis des BFG auf VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0023.



fahrensrechtlich möglich sei – stets die richtigen Bilanzansätze in den Folgejahren zu verwenden seien, weil im Spruch des Veranlagungsbescheids nicht über einzelne Bilanzansätze abgesprochen werde.⁸ Das BFG messe dem VwGH-Erkenntnis⁹ vom 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0023 einen falschen Inhalt bei. Der VwGH habe darin nicht ausgesprochen, dass die einzelnen Bilanzansätze Spruchbestandteil eines Bescheids oder Erkenntnisses darstellen, sondern lediglich, dass eine etwaige Gewinnauswirkung der jeweiligen Bewertung von Wirtschaftsgütern im Spruch des Bescheids enthalten sei. Es werde daher nur über den Gewinn oder das steuerliche Einkommen abgesprochen; die Bewertung sei nicht Teil des Spruchs und daher auch nicht von der Rechtskraftwirkung umfasst. Die Revision des Finanzamts hatte Erfolg und der VwGH¹⁰ hob die Entscheidung des BFG als inhaltlich rechtswidrig auf.

1.4. VwGH-Erkenntnis vom 27. 6. 2019, Ra 2018/15/0040

Die Revision ist zulässig, weil das BFG aus dem Erkenntnis des VwGH vom 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0023, für den vorliegenden Fall unzutreffende Schlüsse gezogen hat. In diesem Erkenntnis¹¹ führte der VwGH aus, dass über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens *im Wege ihrer Gewinnauswirkung* in Bescheiden über die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer oder in Feststellungsbescheiden iSd § 188 BAO oder iSd § 24a KStG abgesprochen wird. Im Hinblick auf die Subsidiarität eines Feststellungsbegehrens ist damit eine Feststellung des Buchwerts eines einzelnen Wirtschaftsguts unzulässig. Der VwGH hat entgegen der Auffassung des BFG nicht ausgesprochen, dass die Bilanzansätze Spruchbestandteil eines Bescheids darstellen und Bindungswirkung für die Folgejahre entfalten würden.

Falls die Teilwertabschreibung einer Beteiligung im Bescheid über das erste Jahr zu Unrecht, aber rechtskräftig gewährt worden ist, ergibt sich daraus kein Anspruch des Steuerpflichtigen, dass ihm auch in den folgenden Jahren die Siebentelabschreibung gewährt wird. Nach stRsp des VwGH¹² sind Unrichtigkeiten in der Bilanz bis zur Wurzel zu berichtigen, und zwar auch dann, wenn die Berichtigung für die abgelaufenen Jahre etwa wegen der Rechtskraft der Veranlagungsbescheide oder wegen eingetretener Bemessungsverjährung keine Änderung der Abgabenvorschreibung zur Folge hat. Die Berichtigungspflicht trifft grundsätzlich alle Bilanzen, die sich als unrichtig erweisen. Selbst wenn Feststellungs- oder Abgabenbescheide, die auf unrichtigen Bilanzen beruhen, in Rechtskraft erwachsen sind und eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO nicht (mehr) in Betracht kommt, sind unrichtige Bilanzen zu berichtigen. Das Ge-

setz sieht keine zeitliche Begrenzung der Pflicht zur Bilanzberichtigung vor. Jene Beschränkungen, die sich aus der Rechtskraft eines Bescheids ergeben, kommen nicht zum Tragen, weil Bilanzen weder Gegenstand bescheidmäßiger Feststellung sind, noch der Verjährung unterliegende Ansprüche darstellen. Eine Bilanzberichtigung ist daher auch dann vorzunehmen, wenn sie sich auf die Abgabefestsetzung (des Wurzeljahres) selbst nicht mehr auswirken vermag.¹³ Auf den vom BFG in den Mittelpunkt seiner Erwägungen gestellten Umstand, dass die Teilwertabschreibung im Wurzeljahr 2005 und die Absetzung des zweiten Siebentelbetrags im Jahr 2006 rechtskräftig anerkannt worden seien, kommt es daher nicht an. In Verkennung der Rechtslage setzte sich das BFG nicht mit der materiellrechtlichen Frage auseinander, ob die im Jahr 2005 von der Holding-AG vorgenommene Teilwertabschreibung ihrer Beteiligung an der S-GmbH zu Recht erfolgt ist. Infolge § 12 Abs 3 Z 2 KStG stellt sich diese Frage unabhängig davon, ob das Wurzeljahr rechtskräftig veranlagt worden ist, in jedem der nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahre.

Weiters folgt der VwGH der Ansicht des BFG, dass durch den Umstand der Bindungswirkung des Wurzeljahres bei der Korrektur von Teilwertabschreibungen außerhalb des Wurzeljahres auf § 4 Abs 2 Z 2 EStG zurückgegriffen werden müsse, nicht. Die in § 4 Abs 2 Z 2 EStG vorgesehene Fehlerberichtigung durch Zu- und Abschläge kann in jenen Fällen greifen, in denen im Wurzeljahr eine Fehlerberichtigung aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam erfolgen kann. Dies ändert aber nichts daran, dass unrichtige Bilanzansätze bis zur Wurzel zu berichtigen sind. Lediglich die Steuerwirksamkeit der Berichtigung wird, soweit der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann, durch § 4 Abs 2 Z 2 EStG in der angeführten Fassung auf den ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum verschoben.¹⁴ Bei den im Revisionsfall strittigen Siebentelabsetzungen geht es aber nicht um die Berichtigung der in den Jahren 2005 und 2006 zu Unrecht erfolgten Siebentelabsetzungen und damit um die Vornahme von Zuschlägen iSd § 4 Abs 2 Z 2 EStG, sondern um die in den nachfolgenden Wirtschaftsjahren vorzunehmenden weiteren Siebentelabsetzungen. Ob die rechtlichen Voraussetzungen dafür vorliegen, ist eigenständig für jedes der nachfolgenden fünf Wirtschaftsjahre zu beurteilen.

1.5. Würdigung

Wurde eine Teilwertabschreibung einer Beteiligung zu Unrecht anerkannt und im rechtskräftig gewordenen Bescheid für das Jahr der Teilwertabschreibung das erste Siebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG vom Finanzamt zu Unrecht gewährt, ergibt sich daraus nach dem vorliegenden Erkenntnis des VwGH keine Bindung im Hinblick auf die Gewährung der weiteren Siebentel in folgenden Wirtschaftsjahren. Die Frage der Gewährung von noch offenen

⁸ Hinweis des BFG auf VwGH 18. 11. 2003, 2001/14/0050.

⁹ VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0023.

¹⁰ Vgl VwGH 27. 6. 2019, Ra 2018/15/0040.

¹¹ Vgl VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0023.

¹² Vgl VwGH 31. 5. 2011, 2007/15/0015, VwSlg 8645/F; 24. 11. 2011, 2009/15/0115, VwSlg 8684/F.

¹³ Vgl VwGH 18. 11. 2003, 2001/14/0050.

¹⁴ Siehe Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁷ (2014) § 4 Rz 163.



Siebeln aus einer in einem früheren Wirtschaftsjahr (gegebenfalls zu Unrecht) vorgenommenen Teilwertabschreibung einer Beteiligung ist also eigenständig und ohne Bindung an für die Vorjahre ergangene Bescheide zu lösen.¹⁵ Das Erkenntnis des VwGH bekräftigt damit eine richtige Einkommensermittlung und -feststellung im Sinn der österreichischen Steuervorschriften für jene Jahre, die noch nicht rechtskräftig veranlagt sind.

Nach Ansicht des BFG müsse bei der Korrektur von Teilwertabschreibungen außerhalb des Wurzeljahres auf § 4 Abs 2 Z 2 EStG idF BGBl I 2012/122 zurückgegriffen werden. Der VwGH hinterfragt im vorliegenden Erkenntnis diesen Verweis des BFG auf § 4 Abs 2 Z 2 EStG und hält zutreffend fest, dass unrichtige Bilanzansätze bis zur Wurzel zu berichtigen sind.

Keine Ausführungen enthält das Erkenntnis des VwGH hinsichtlich der Frage, ob das erste und das zweite Siebel, sofern sie tatsächlich im rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheid 2005 und im Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 zu Unrecht gewährt worden sind, in späteren, noch nicht verjährten Veranlagungsjahren durch Gewinnzuschläge iSd § 4 Abs 2 EStG korrigiert werden können.¹⁶ § 4 Abs 2 EStG lässt aber Zu- oder Abschläge nur dann zu, wenn im Wurzeljahr eine Fehlerberichtigung aufgrund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam erfolgen kann.¹⁷ Eine Richtigstellung im Wurzeljahr kann nur erfolgen, wenn ein Verfahrenstitel die Abänderung des rechtskräftigen Bescheids ermöglicht. Fehlt es an einem Verfahrenstitel für die Korrektur des Wurzeljahres, insb die Wiederaufnahme iSd § 303 BAO, ist eine steuerrelevante Berichtigung des Bilanzierungsfehlers ausgeschlossen.¹⁸ Es muss also – unter Ausblendung der Verjährung – die Korrektur im Wurzeljahr möglich sein, insb müssen die Voraussetzungen einer Wiederaufnahme des Wurzeljahres nach § 303 BAO vorliegen. Im vorliegenden Sachverhalt liegen allerdings für die Jahre 2005 und 2006 keine Wiederaufnahmegründe vor.¹⁹ Nach Zorn²⁰ würde dieser Umstand der Vornahme von Gewinnzuschlägen iSd § 4 Abs 2 EStG entgegenstehen.²¹

¹⁵ Vgl Zorn, VwGH: Keine Bindung an rechtswidrig gewährtes erstes Siebel nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG, RdW 2019, 563 ff.

¹⁶ Vgl Zorn, RdW 2019, 563 (565); Zorn, Ergänzende Bemerkung zum Beitrag von Rzeszut/Predota, RdW 2020, 286 (287).

¹⁷ Siehe EStR 2000 Rz 649.

¹⁸ So Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁷ § 4 Rz 154.

¹⁹ So der BFG 8. 6. 2017, RV/5100254/2012; siehe auch oben die Ausführungen zum Sachverhalt.

²⁰ Vgl Zorn, RdW 2019, 563 ff. Siehe auch Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹⁷ § 4 Rz 154; Atzmüller/Bodis, Inkrafttreten der Bilanzberichtigung gemäß § 4 Abs 2 EStG – Zeitpunkt der erstmaligen Zu- oder Abschläge, RdW 2015, 661 ff.

²¹ Rzeszut/Predota merken an, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG in keinerlei Zusammenhang mit der Höhe steuerlicher Buchwerte steht, sodass eine rückwirkende Bilanzberichtigung in verjährte Zeiträume nach § 4 Abs 2 Z 2 EStG nicht zulässig sei. Zudem führen Rzeszut/Predota aus, dass die Bilanzberichtigung in Folgejahren nicht zu einer Bescheidänderung im Wege des § 295 Abs 3 BAO führe. Vgl Rzeszut/Predota, Nachträgliche Änderungen einer Siebel-Teilwertabschreibung iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG und deren steuerliche Auswirkungen, RdW 2020, 282 (285). Siehe auch Zorn, RdW 2020, 286 (286).

2. Aktivierungspflicht von Due-Diligence-Aufwendungen

2.1. Sachverhalt

Im Aufsichtsrat der im VwGH-Verfahren²² beteiligten Aktiengesellschaft (AG) wurde der Erwerb einer Beteiligung an der D-GmbH beschlossen. In diesem Zusammenhang wurden ua folgende Maßnahmen durchgeführt:

- Beschluss zur Erstellung einer Marktstudie/Bilanzprüfung/Due-Diligence-Prüfung (9. 12. 2009)
- Letter of Intent (2. 2. 2010)
- Auftrag zur Due-Diligence-Prüfung (9. 2. 2010)
- Due-Diligence-Prüfung (17. 2. bis 15. 3. 2010)
- Abschluss des Kaufvertrags (21. 5. 2010)
- Genehmigung im Aufsichtsrat (25. 5. bis 8. 6. 2010)
- Honorarnote für Beratung/Due-Diligence-Prüfung (30. 6. 2010)

Im Letter of Intent²³ (LoI) wurde festgehalten, dass eine Due-Diligence-Prüfung durchgeführt, ein Kaufpreisangebot abgegeben und in den nachgelagerten Verhandlungen möglichst rasch eine Kaufpreiseinigung erzielt werden soll. Jede Partei habe hierbei das Recht, die Verhandlungen zu jedem Zeitpunkt ohne Angabe von Gründen zu beenden. Ansprüche (der jeweils anderen Partei) entstünden dadurch nicht, wobei die Verpflichtungen aus der Vertraulichkeitsvereinbarung fortbestünden.

Fraglich war in diesem Zusammenhang, ob Aufwendungen für die Due-Diligence-Prüfung sofort als Aufwand abzugsfähig oder als Anschaffungs(neben)kosten auf die erworbene Beteiligung zu aktivieren sind.

2.2. Ansicht der Finanzverwaltung

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde festgehalten, dass im Rahmen des Beteiligungserwerbs Beratungsaufwendungen angefallen sind. Hierbei handle es sich nicht um bloße Maßnahmen zur Vorbereitung einer noch gänzlich unbestimmten und später vielleicht erst noch zu treffenden Erwerbsentscheidung (wie bspw bei einer Marktstudie). Vielmehr sei davon auszugehen, dass im Zeitpunkt der Beauftragung der Due-Diligence-Prüfung die Absicht bestand, die D-GmbH im Falle eines positiven Ergebnisses zu erwerben. Dementsprechend seien die Aufwendungen als Anschaffungskosten zu aktivieren. Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an.

2.3. Ansicht des BFG

Die AG erhob gegen die ergangenen Bescheide das Rechtsmittel der Beschwerde. Das BFG²⁴ schloss sich der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin an und führte in diesem Zusammenhang aus,

²² VwGH 23. 2. 2017, Ro 2016/15/0006.

²³ Schriftliche Absichtserklärung des Käufers zum Unternehmenserwerb; siehe dazu auch OGH 7. 12. 1995, 2 Ob 72/94.

²⁴ BFG 3. 6. 2015, RV/2100567/2015.



dass die endgültige Kaufentscheidung erst mit Abschluss des Kaufvertrags getroffen und dieser durch die nachträgliche Genehmigung des Aufsichtsrats wirksam geworden sei. Es entspreche der Lebenserfahrung und den wirtschaftlichen Gepflogenheiten iZm einem geplanten Beteiligungserwerb, zunächst strategische Überlegungen in Form von Marktstudien und/oder Due-Diligence-Prüfungen durchzuführen. Diese Aufwendungen stünden aber mit dem späteren Erwerb nicht in einem derart engen Kontext, da im Zeitpunkt der Prüfungshandlung noch nicht festgestanden sei, dass es zu einem späteren Kauf kommen werde. Der Auftrag bestand lediglich darin, die Grundlagen für eine Kaufpreisfindung bzw für einen möglichen Beteiligungserwerb zu erarbeiten. Demnach lägen keine aktivierungspflichtigen Nebenkosten oder nachträgliche Anschaffungskosten, sondern vielmehr sofort abzugsfähige Betriebsausgaben vor. Da zur Rechtsfrage, ob die im Zuge eines geplanten Erwerbes einer Beteiligung angefallenen Aufwendungen als Anschaffungs(neben)kosten zu aktivieren sind oder sofortige Betriebsausgaben darstellen, eine höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlte, wurde die Revision an den VwGH zugelassen.

2.4. Erkenntnis des VwGH²⁵

Der VwGH hob die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Im Rahmen eines (in einem längeren Zeitraum stattfindenden) Anschaffungsvorgangs sind nicht nur jene Aufwendungen als Anschaffungskosten zu aktivieren, die nach der *endgültigen* Erwerbsentscheidung angefallen sind, sondern alle Aufwände zu aktivieren, die nach einer *grundsätzlich (wenn auch noch nicht unumstößlich) gefassten* Erwerbsentscheidung betreffend eine bestimmte Beteiligung angefallen sind.

2.5. Würdigung

2.5.1. Allgemeines zu Due-Diligence-Prüfungen

Im Rahmen einer Unternehmensakquise bzw eines Unternehmensverkaufs werden regelmäßig Due-Diligence-Prüfungen zur Informationsgewinnung und -prüfung durchgeführt. Im Zuge dieser werden die mit dem Objekt verbundenen Stärken und Schwächen analysiert, die Risikoidentifikation durchgeführt und oftmals auch eine Unternehmensbewertung vorgenommen.²⁶ Diese Prüfung kann nicht nur zu Beginn oder während des Transaktionsprozesses, sondern auch nach Abschluss des Kaufvertrags durchgeführt werden.²⁷ Insb im Hinblick auf die Business Judgment Rule²⁸ nach § 84 Abs 1a AktG und § 25 Abs 1a GmbHG geht einer Unternehmenstransaktion zumeist eine Due-

Diligence-Prüfung voraus.²⁹ Diese Prüfungen können von externen Beratern oder von einer internen Abteilung im Unternehmen durchgeführt werden.

Im Allgemeinen kann zwischen

- Buy Side bzw Purchaser Due Diligence (Auftraggeber = Käufer)³⁰ und
- Vendor Due Diligence (Auftraggeber = Verkäufer) unterschieden werden.³¹

Abgesehen von Unternehmensakquisitionen können Due-Diligence-Prüfungen im Zuge anderer Anlässe durchgeführt werden (wie bspw im Rahmen einer Kreditbeschaffung).

Um einem potenziellen Käufer ausreichende Informationen zur Verfügung zu stellen, wird in der Praxis gelegentlich eine Due Diligence vom Verkäufer initiiert (Vendor Due Diligence).³² Aufwendungen iZm einer Vendor Due Diligence stellen mangels Anschaffungsvorgangs grundsätzlich sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Dies gilt unabhängig davon, ob der Verkauf tatsächlich stattfindet oder nicht. Hierbei ist allerdings noch das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG³³ bzw hinsichtlich nicht optierter internationaler Schachtelbeteiligungen § 12 Abs 2 KStG zu beachten.

Oftmals werden Due-Diligence-Prüfungen vom potenziellen Käufer beauftragt. Auch dem vorliegenden Sachverhalt lag eine Buy-Side-Due-Diligence-Prüfung zugrunde. Die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen können entweder sofortige Betriebsausgaben oder Anschaffungsnebenkosten darstellen.³⁴ In weiterer Folge wird von einem Share Deal ausgegangen.

2.5.2. Anschaffungskosten oder sofortige Betriebsausgabe

Beteiligungen stellen nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter dar und sind gem § 6 Z 2 lit a EStG mit den Anschaffungskosten anzusetzen.³⁵ Dem Steuerrecht mangelt es jedoch an einer Legaldefinition des Anschaffungskostenbegriffs.

Als Anschaffungskosten gelten nach Rechtsauffassung des VwGH³⁶ jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen – um also eine zweckentsprechende Benutzung des Wirtschaftsguts zu ermöglichen³⁷ bzw es nutzbar zu machen.³⁸

²⁵ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2016/15/0006; *Fuchs*, Beteiligungserwerb, Due-Diligence-Prüfung, Anschaffungskosten, ÖStZ 2017, 350.

²⁶ *Galla*, Abzugsfähigkeit von Due Diligence-Kosten, taxlex 2008, 100.

²⁷ Vgl *Prinz/Ludwig*, Due Diligence-Aufwand bei geplanten Akquisitionsmaßnahmen – Zweifelhafte Aktivierungspflicht, BB 2018, 214.

²⁸ Ein Vorstandsmitglied/Geschäftsführer handelt jedenfalls im Einklang mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes, wenn er sich bei einer unternehmerischen Entscheidung nicht von sachfremden Interessen leiten lässt und auf der Grundlage angemessener Information annehmen darf, zum Wohle der Gesellschaft zu handeln.

²⁹ Vgl *Komarek/Zinnöcker* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker* (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2019, 186.

³⁰ Wie im obigen Sachverhalt

³¹ Vgl *Berens/Brauner*, Due Diligence bei Unternehmensakquisitionen⁸ (2019) 76 ff; Einteilung auch nach Bereich möglich: Legal/Financial/Tax Due Diligence, siehe hierzu *Brogányi* in *Althuber/Schopper* (Hrsg), Handbuch Unternehmenskauf und Due Diligence I Legal⁴ (2014) 5 ff.

³² Vgl *Komarek/Zinnöcker* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker* (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2019, 190.

³³ Ausgenommen, wenn die Erzielung von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und aus Derivaten den Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt.

³⁴ Erfordernis zum (möglichen) Vorliegen von Anschaffungskosten ist selbstverständlich der Erwerb des Wirtschaftsguts.

³⁵ Vgl *Doralt/Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹³(2007) § 6 Tz 187.

³⁶ VwGH 26. 7. 2005, 2002/14/0039.

³⁷ VwGH 5. 8. 1992, 90/13/0138; 25. 11. 1999, 99/15/0169.

³⁸ VwGH 19. 4. 2006, 2001/13/0294.



Im Ergebnis besteht damit weitgehende Übereinstimmung mit dem Begriff der Anschaffungskosten nach § 203 Abs 2 UGB.³⁹

Anschaffungskosten umfassen daher auch (Anschaffungs-) Nebenkosten, sofern diese dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können und mit der Anschaffung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.⁴⁰ Darunter werden Aufwendungen verstanden, die während des Anschaffungsvorgangs neben dem eigentlichen Anschaffungspreis für den Erwerb und die Nutzbarmachung von Vermögensgegenständen⁴¹ anfallen.⁴² Dazu zählen bspw⁴³ Kosten für die Vertragserrichtung,⁴⁴ Notar- oder Rechtsanwaltskosten einschließlich Gerichtsgebühren und Grunderwerbsteuer⁴⁵ (nicht aber Zinsen).⁴⁶

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass Aufwendungen für Due-Diligence-Prüfungen nach IFRS 3.53 „acquisition-related costs“ darstellen und somit unabhängig davon, ob sie dem Erwerbsvorgang zurechenbar sind oder nicht, als sofortiger Aufwand zu behandeln sind.

Im vorliegenden Erkenntnis war für die Qualifikation als Anschaffungs(neben)kosten von ausschlaggebender Bedeutung, welcher Zeitraum dem Anschaffungsvorgang inhärent ist.

2.5.3. Anschaffungsvorgang

Ein Anschaffungsvorgang ist grundsätzlich kein zeitpunktbezogenes, sondern ein zeitraumbezogenes Ereignis.⁴⁷ Der Anschaffungsvorgang kann in eine Phase des Erwerbs und eine – allenfalls – anschließende Phase der Versetzung in den betriebsbereiten Zustand eingeteilt werden. Die Phase des Erwerbs dient der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über einen bereits existierenden Vermögensgegenstand und beginnt nach erfolgter (und dokumentierter) Handlung, aus der die Absicht erkennbar ist, die Verfügungsmacht über einen konkreten Vermögensgegenstand zu erlangen.⁴⁸

2.5.4. Vorliegen von Anschaffungskosten

Bisher war nach überwiegender Rechtsansicht⁴⁹ entscheidend, dass die „grundsätzliche Erwerbsentscheidung“ gefasst wurde

und damit aktivierungspflichtige Anschaffungs(neben)kosten vorlagen. Wann diese als getroffen gilt, wurde in der Literatur kontrovers diskutiert: Es wurde ua die Rechtsansicht vertreten, dass hierfür ein verbindliches Angebot vorliegen muss⁵⁰ oder die Verhandlungen soweit fortgeschritten sind, dass der Vertragsabschluss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht am Käufer scheitern würde.⁵¹

Demgegenüber wurde auch die Auffassung vertreten, dass eine Entscheidung aus den gewonnenen Informationen eben die notwendige Grundlage darstellt, um überhaupt erst eine Erwerbsentscheidung bilden zu können.⁵² Dieser Ansicht folgte auch das BFG⁵³ in der erstinstanzlichen Entscheidung. Das BFG vertrat – ebenso wie die Beschwerdeführerin – die Rechtsauffassung, dass im Zeitpunkt der Prüfungshandlung noch nicht festgestanden sei, dass es zu einem späteren Kauf kommen werde.

Der VwGH⁵⁴ teilt diese Rechtsansicht nicht und führt aus, dass der Anschaffungsvorgang gerade bei komplexen Transaktionen – wie es der vorliegende Erwerb der Beteiligung zweifellos ist – einen längeren Zeitraum umfasst. Kosten für planerische Handlungen, die die Entscheidungsfindung unterstützen und auf die Auswahl eines Vermögensgegenstands aus mehreren Alternativen gerichtet sind, dienen nicht dem Erwerb und sind damit keine Anschaffungs(neben)kosten. Dazu zählen bspw rein informative Messebesuche oder Investitionsrechnungen zur Auswahl aus den Alternativen.⁵⁵ Im Gegensatz dazu stehen Aufwendungen zur Beschaffenheit und Wertermittlung eines ausgewählten Gegenstands (wie bspw eine Due Diligence im vorliegendem Sachverhalt) mit dem Anschaffungsvorgang für den Erwerb (bzw die Nutzbarmachung) in einem zeitlichen und kausalen Zusammenhang und stellen damit Anschaffungs(neben)kosten dar.

Entscheidend ist, dass eine grundsätzliche (wenn auch noch nicht unumstößlich gefasste) Erwerbsentscheidung hinsichtlich eines konkreten Vermögensgegenstands getroffen wurde und es sich nicht um eine vorbereitende Maßnahme einer unbestimmten, später zu treffenden Erwerbsentscheidung handelt.⁵⁶ Wie *Bertl/Hirschler*⁵⁷ zutreffend klarstellen, sind alle Gutachten, die eine Entscheidungsgrundlage bilden und auf Basis derer eine (grundsätzliche, wenn auch nicht unumstößliche) Erwerbsentscheidung getroffen wird, als nicht aktivierungsfähiger Aufwand zu behandeln. Wurde die Erwerbsentscheidung hingegen bereits getroffen und der Vermögensgegenstand in weiterer Folge erworben, liegen aufgrund der Zurechenbarkeit zu einem bestimmten

³⁹ VwGH 20. 5. 2010, 2007/15/0153. Auch nach den EStR 2000 gilt grundsätzlich der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff iSd § 203 Abs 2 UGB für sämtliche Gewinnermittlungsarten und für außerbetriebliche Einkunftsarten. Unterschiede können sich ua aus der steuerlichen Angemessenheitsprüfung gem § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG oder durch das Unterbleiben der Namensnennung des Vermittlungsprovisionsempfängers gem § 162 BAO ergeben. Vgl EStR 2000 Rz 2164.

⁴⁰ VwGH 7. 6. 2005, 2002/14/0011; *Bertl/Hirschler*, (Nicht-)Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten, RWZ 2002, 37.

⁴¹ In weiterer Folge wird der Begriff Vermögensgegenstand anstelle von Wirtschaftsgut verwendet.

⁴² Vgl *Janscheck/Jung* in *Hirschler*, Einzelabschluss² (2019) § 203 Rz 56.

⁴³ EStR Rz 2186.

⁴⁴ VwGH 22. 9. 1971, 0406/71; 24. 10. 1978, 1006/76.

⁴⁵ VwGH 12. 5. 1967, 1302/66.

⁴⁶ VwGH 17. 3. 1961, 0207/58.

⁴⁷ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2016/15/0006; EStR Rz 2168.

⁴⁸ Vgl *Schubert/Gadek* in *Beck Bil-Komm*¹⁰ (2016) § 255 Rz 21; *Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter* (Hrsg), Wiener Kommentar zum UGB³ (2020) § 203 Rz 11f; *Janscheck/Jung* in *Hirschler*, Einzelabschluss² § 203 Rz 17.

⁴⁹ Vgl *Bertl/Hirschler*, Bilanzuelle Behandlung von Kosten einer due diligence im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung, RWZ 2007/294;

Galla, taxlex 2008, 101.

⁵⁰ Vgl *Galla*, taxlex 2008, 101.

⁵¹ Vgl *Engler*, Kosten einer Due Diligence – Aufwand oder aktivierungspflichtige Anschaffungskosten, BB 2006, 747.

⁵² Vgl *Bertl/Hirschler*, RWZ 2007, 294; *Pyszka*, Steuerliche Abzugsfähigkeit von vergeblichen Aufwendungen für einen Beteiligungserwerb, DStR 2010, 1323.

⁵³ BFG 3. 6. 2015, RV/2100567/2015.

⁵⁴ VwGH 23. 2. 2017, Ro 2016/15/0006.

⁵⁵ Vgl *Janscheck/Jung* in *Hirschler*, Einzelabschluss² § 203 Rz 17.

⁵⁶ Vgl *Doralt/Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG¹³ § 6 Tz 67; BFH 27. 3. 2007, VIII R 62/05, BStBl II 2010, 155.

⁵⁷ Vgl *Bertl/Hirschler*, Kosten der Due Diligence – Bestandteil der Anschaffungskosten oder sofortiger Aufwand, RWZ 2017, 387.



Vermögensgegenstand aktivierungsfähige Anschaffungs(neben)kosten vor. Als Beispiel werden im Erkenntnis die Schätzungskosten beim Erwerb eines Gebäudes angeführt. Hierbei handle es sich auch um Aufwendungen, die zur Herbeiführung eines (endgültigen) Entschlusses zum Erwerb eines konkreten Vermögensgegenstands beitragen.⁵⁸

Letztlich kann man sich noch die Frage stellen, ob generell alle auf den Zeitpunkt des Abschlusses eines Lol getätigten Aufwendungen (wie Due-Diligence-Prüfungen) aktivierungspflichtig sind.⁵⁹ Diese pauschalierende Betrachtung mit dem Lol als striktem Abgrenzungskriterium ist uE allerdings kritisch zu beurteilen: Da es kein rechtlich normiertes Vertragsinstrument darstellt, kann der Bindungswille der Parteien im Einzelfall unterschiedlich stark ausgeprägt sein (bspw „weiche“ oder „harte“ Lol).⁶⁰ Daher sollte der Lol aufgrund der fehlenden rechtlichen Bindungswirkung lediglich indizielle Wirkung hinsichtlich der Beurteilung, ob eine Erwerbsentscheidung vorliegt, haben.⁶¹ Der VwGH verweist zwar in seiner Begründung konkret auf das Vorliegen eines Lol, mit dem im vorliegenden Fall eine Erwerbsentscheidung begründet wurde. Erwähnenswert ist allerdings, dass im vorliegenden Sachverhalt im Lol die konkrete Kaufabsicht ausdrücklich dokumentiert war, wodurch unstrittig eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung hinsichtlich eines konkreten Wirtschaftsguts vorlag.⁶² Eine generelle Aktivierungspflicht erscheint sich daraus allerdings nicht ableiten zu lassen.

2.5.5. Missglückter Anschaffungsvorgang

Letztlich kann man sich noch die Frage stellen, ob eine Aktivierungspflicht auch dann bestehen kann, wenn zwar eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung getroffen wurde, die Beteiligung in weiterer Folge aber nicht erworben wird. In Anlehnung an die deutsche Rechtsprechung entschied das BFG,⁶³ dass vom Gesellschafter (natürliche Person) einer GmbH getragene Beratungskosten (iZm der fehlgeschlagenen Gründung) Anschaffungskosten der Beteiligung an dieser Kapitalgesellschaft und nicht vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen darstellen. Entscheidend war hierbei wiederum, dass eine grundsätzliche Erwerbsentscheidung bereits getroffen war und diese Beratung nicht lediglich zur Vorbereitung einer später erst zu treffenden Erwerbsentscheidung erfolgt ist.

Im Ergebnis hat dies für natürliche Personen, welche die Beteiligung im Privatvermögen halten, hinsichtlich der Aktivierungspflicht keine Auswirkung. Nach § 27a Abs 4 Z 2 EStG sind ohnehin keine Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Selbst wenn keine Anschaffungsnebenkosten vorliegen würden, wären die Ausgaben für die Due Diligence nach § 20 Abs 2 TSt 2 EStG

steuerlich nicht abzugsfähig. Wird die Beteiligung im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten, gilt die Einschränkung des § 27a Abs 4 Z 2 EStG jedoch nicht, wodurch Anschaffungsnebenkosten (wie bspw Beratungskosten,⁶⁴ also auch Kosten für eine Due-Diligence-Prüfung) zu aktivieren wären. Würde ein späterer Erwerb fehlschlagen, so müssten die aktivierten Aufwendungen nach § 6 Z 2 lit c EStG abgeschrieben werden.⁶⁵ Nach Verrechnung mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten sowie Zuschreibungen daraus dürfte ein verbleibender negativer Überhang zu 55 % mit den betrieblichen Einkünften ausgeglichen werden.

Hat eine Kapitalgesellschaft die grundsätzliche Entscheidung getroffen, eine Beteiligung zu erwerben, sind ab diesem Zeitpunkt die Aufwendungen dafür (bspw Due-Diligence-Kosten) zu aktivieren. Die Zurechenbarkeit zu einem Vermögensgegenstand für die Annahme von Anschaffungskosten iSd § 203 UGB setzt weder voraus, dass es zu dem Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände gekommen ist, noch dass dieser Erwerb bereits im Zeitpunkt der jeweiligen Aufwendungen abgewickelt sein muss. Dementsprechend können Anschaffungskosten bereits vor dem Anschaffungszeitpunkt vorliegen, also auch bevor der erworbene bzw zu erwerbende Vermögensgegenstand bilanziert werden kann.⁶⁶ Dieser Auffassung folgend, müssten die Kosten bereits als Anschaffungskosten des später angeschafften Vermögensgegenstands im Anlagevermögen aktiviert und nicht aufwandswirksam verbucht werden. Da die Beteiligung in weiterer Folge allerdings nicht erworben wird, sind die aktivierten Aufwendungen abzuschreiben. Der Betrag wäre steuerlich nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre zu verteilen. Trotz des klaren Gesetzeswortlauts der von „zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligungen“ spricht, erscheint diese Lösung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise uE nicht sachgerecht, zumal letztendlich gar keine Beteiligung erworben wird. Daher wäre in Erwägung zu ziehen, ob im Falle von verblichenen Beratungskosten unternehmensrechtlich im ersten Schritt eine Umgliederung ins Umlaufvermögen vorzunehmen ist.⁶⁷ Am Bilanzstichtag ist die ursprüngliche Zweckwidmung dem Grunde nach zu überprüfen. In diesem Sachverhalt kann die Fähigkeit, den Vermögensgegenstand dauerhaft zu halten, mangels tatsächlichen Erwerbs dem Grunde nach ausgeschlossen werden. Die Umgliederung hätte zur Folge, dass eine Verteilung auf sieben Jahre mangels Vorliegens von Anlagevermögen iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG nicht zu erfolgen hat. Diese Vorgehensweise würde uE auch aus steuerlicher Sicht zu einem sachverhaltsgerechten Ergebnis führen, zumal es nicht Telos der Bestimmung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG sein kann, Abschreibungen

58 VwGH 12. 5. 1967, 1302/66, VwSlg 3613/F.

59 So bspw FG Köln 6. 10. 2010, 13 K 4188/07.

60 Vgl Prinz/Ludwig, BB 2018, 214.

61 Ebenso Komarek/Zinnöcker in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2019, 200 f.

62 Vgl Bertl/Hirschler, RWZ 2017, 388.

63 BFG 20. 1. 2017, RV/1100475/2016.

64 ESTR Rz 791.

65 Ebenso Komarek/Zinnöcker in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2019, 202 f.

66 Vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶ (1994) § 255 Anm 11; Beck'scher Bilanz-Kommentar¹² (2020) § 255 Rz 34.

67 Ebenso Komarek/Zinnöcker in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker (Hrsg), SWK-Spezial Einkommensteuer 2019, 200 f.



ART.-NR.: 487

STEUERRECHT AKTUELL

von nicht angeschafften Vermögensgegenständen aufzuteilen. Letztlich kommt auch § 12 Abs 2 KStG grundsätzlich nicht zur Anwendung, da für ein etwaiges Abzugsverbot die Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen in Verbindung stehen müssten. Dies ist bei einem Nichterwerb nicht gegeben.



Foto: privat

Der Autor:

Stefan Frank, MSc ist Universitätsassistent am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen (Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung) der WU sowie Steuerberater bei der PKF Österreicher & Partner GmbH & Co KG in Wien.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Frank/Stefan

**Die Autorin:**

StB Elisabeth Höltschl, MSc ist als Universitätsassistentin (prae doc) am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen an der Wirtschaftsuniversität Wien tätig.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Hoeltschl/Elisabeth

Foto: Valentin Fanzirsch

**Die Autorin:**

Stefanie Schinnerl, MSc (WU), ist als fremdfinanzierte Universitätsassistentin prae doc an der Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung sowie als Berufsanwärterin in einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien tätig.

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Schinnerl/Stefanie

Foto: Roman Reiter-WUtvy

Mag. René Wind, Bakk. MSc • Karl-Franzens-Universität Graz

Realisationsprinzip und Neutralisation von Aufwendungen im Steuer- und Unternehmensrecht

Eine Analyse am Beispiel von Teilwertzuschreibungen und zukünftigen Regressansprüchen

» ÖStZ 2020/487

Anhand von zwei Fällen (Fall 1: Teilwertzuschreibungen infolge von ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen, und Fall 2: Haftungen und zukünftige Regressansprüche) werden die Bedeutung des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips auf den steuer- und unternehmensrechtlichen Gewinn dargestellt. Das Realisationsprinzip verlangt sowohl im Unternehmens- als auch im Steuerrecht für eine gewinnerhöhende Erfassung einen Realisationsvorgang. Damit dürfen stille Reserven ohne einen Realisationsvorgang grundsätzlich nicht aufgedeckt und nicht versteuert werden. Demgegenüber führt das Imparitätsprinzip dazu, dass bereits drohende Verluste wie Wertminderungen und drohende Verbindlichkeiten gewinnmindernd auszuweisen sind. Wird durch gewinnwirksame Buchungen ein Aufwand aus einer laufenden Periode oder aus einer Vorperiode neutralisiert, dann stehen diese nicht im Widerspruch zum Realisationsprinzip. Aus diesem Grund sind Regressansprüche gegenüber Dritten unter Berücksichtigung der Werthaltigkeit zu aktivieren und ertragswirksam zu erfassen, sofern eine Rückstellung oder eine Verbindlichkeit zu passivieren ist (Fall 2). Hingegen führt aus einer steuerrechtlichen Perspektive eine Werterhöhung infolge

einer steuerneutralen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung zu keiner ertragswirksamen Erfassung, weil hierbei für den steuerlichen Gewinn kein steuerlicher Aufwand aus einer Vorperiode neutralisiert werden kann (Fall 1). Dies ergibt sich aus den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, denen in diesem Fall keine zwingenden steuerlichen Vorschriften entgegenstehen. So kommt es bei einer solchen Werterholung zu einer erneuten Durchbrechung der Maßgeblichkeit, weil die Besteuerung der stillen Reserven erst im Zuge des Veräußerungsvorganges zu erfolgen hat. Daran hat auch die Rechtsprechung zur Identität der Gründe keine Änderung bewirkt.¹

1. Einleitung

Dieser Beitrag beschäftigt sich mit der Frage, ob und wenn ja, unter welchen Voraussetzungen eine gewinnwirksame Erfassung

¹ Der Autor dankt Frau Univ.-Prof.ⁱⁿ Mag.^a Dr.ⁱⁿ Tina Ehrke-Rabel, Herrn Mag. Stefan Hammerl, BA BSc, Herrn FH-Prof. Mag. Dr. Helmut Michl, Frau Mag.^a Julia Pick und Frau Mag.^a Christina Schwarzenbacher, MA herzlich für die fachliche Diskussion sowie für die kritische Durchsicht des Manuskripts.