

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steuerberatung, gegen den Bescheid des FA Graz-Stadt vom 04.03.2011, betreffend Umsatzsteuer 2005, zu Recht erkannt:

Die als Beschwerde zu behandelnde Berufung wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Zur Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes:

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG (idF Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I Nr. 51/2012) wurde mit 01.01.2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst.

Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren ist auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen übergegangen.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO (idF FVwGG 2012, BGBl. I Nr. 13/2014) sind am 31.12.2013 anhängige Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen, wobei Anbringen, die das Rechtsmittelverfahren betreffen, ab 01.01.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht wirken.

Gegen Bescheide, die Abgabenbehörden erlassen, sind Beschwerden (Bescheidbeschwerden) an die Verwaltungsgerichte zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmt ist (§ 243 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013).

Gemäß § 323 Abs. 37 BAO treten u.a. die §§ 243 bis 291 BAO jeweils idF BGBl. I Nr. 14/2013 mit 01.01.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die Terminologie wird im Folgenden zum Teil der neuen Rechtslage angepasst (z.B. Beschwerde statt Berufung, Beschwerdeführer statt Berufungswerber).

Sachverhalt / Verfahrensverlauf:

Bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: BF) handelt es sich um eine unternehmerisch tätige Holding AG mit Sitz in Österreich, bei welcher im Jahr 2005 eine Außenprüfung durchgeführt wurde.

Dabei wurde (u.a.) die Vorsteuer idHv. € 108.333,33 nicht anerkannt, die im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Beteiligung entstand. Dieser Punkt ist allein strittig geblieben.

Unstrittig ist: Im Jahr 2005 hatte die BF ein Tochterunternehmen (die AB GmbH) verkauft. Dieser Umsatz ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 steuerfrei. Im Zuge des Verkaufs sind für die BF Beratungsaufwendungen angefallen.

Die Abgabenbehörde ließ den Vorsteuerabzug aus diesen Beratungskosten nicht zu, mit der Begründung, dass diese in direktem Zusammenhang mit einer steuerfreien Leistung stünden und damit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 16.03.2011 führte die steuerliche Vertretung der BF aus, dass diese Vorgangsweise der Judikatur des EuGH widerspreche. Dieser habe in seinem Erkenntnis vom 29.10.2009, Rs. C-29/08, AB SKF, festgestellt, dass nur dann kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, wenn die Beratungsleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beteiligungsveräußerung stünden. Wobei ein unmittelbarer Zusammenhang laut EuGH nur dann gegeben sei, wenn die Ausgaben für Beratungsleistungen in den Verkaufspreis der verkauften Anteile eingingen. Sei dies nicht der Fall, dann stellten diese Kosten vielmehr einen Bestandteil der allgemeinen Kosten dar und berechtigten somit zum Vorsteuerabzug.

Im vorliegenden Fall seien diese Beratungsaufwendungen definitiv nicht in den Verkaufspreis eingeflossen, dieser sei vielmehr völlig unabhängig von diesen Aufwendungen zwischen den Parteien ausverhandelt worden (was bei Beteiligungsveräußerungen ohnehin den Normalfall darstelle). Damit ständen diese Kosten in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der Beteiligungsveräußerung, die Vorsteuer sei voll abzugsfähig.

Dazu nahm der Prüfer am 20.06.2011 wie folgt Stellung: Der direkte (unmittelbare) Zusammenhang der strittigen Kosten stehe offensichtlich außer Streit. In Punkt 9 lit. c der Niederschrift zur Schlussbesprechung sei angeführt, dass die Holding zusätzlich zum Gesellschafterzuschuss auch eine Unterstützung des Verkaufsprozesses zu leisten hatte. Ohne auf die zitierte EuGH-Rechtsprechung fallbezogen einzugehen, stehe die Großbetriebsprüfung auf dem Standpunkt, dass gegenständliche Beratungskosten in direktem Zusammenhang mit der Veräußerung stünden und den Verkaufspreis sehr wohl beeinflussten.

In den beiliegenden Tabellenblättern "Purchase Price" und "Zahlungen" sei die Zusammenstellung des Kaufpreises dargestellt. Demnach sei die Preisgestaltung u.a. von Kapitalzuschuss und eben der Übernahme der Veräußerungskosten (= Beratungskosten) abhängig. Warum diese definitiv nicht in den Verkaufspreis eingeflossen sein sollten, sei für den Prüfer gedanklich nicht nachvollziehbar.

Fakt sei, dass die BF diese Honararnote zu zahlen hatte, um dem Share Purchase Agreement zu entsprechen und den Verkauf des Tochterunternehmens letztendlich erfolgreich abschließen zu können.

Die Berufung/Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung der zweiten Instanz zur Entscheidung vorgelegt und vom BFG eine Stellungnahme der BF zu den Ausführungen des Prüfers eingeholt (diese datiert vom 29.08.2014, Ergänzung vom 16.09.2014): Die verfahrensgegenständliche Rechnung der AB GmbH an die BF umfasse konzerninterne Leistungen der Herren CD, E, F und G. Herr CD sei der Geschäftsführer der Rechnungsausstellerin, ausgeübte Tätigkeit: Werkzeugbau, technische Leitung; Herr E sei Prokurist der Rechnungsausstellerin, ausgeübte Tätigkeit: technischer Verkäufer (Ausbildung Werkzeugbau); Herr F sei zuständig für Kostenrechnung/Controlling und Herr G sei technischer Leiter der ungarischen Tochtergesellschaft gewesen.

Die Mitarbeit der genannten Herren sei unerlässlich für die Verkäuferin gewesen, um überhaupt Verkaufsvorbereitungen andenken zu können. Ein direkter Zusammenhang zwischen Kaufpreis der Beteiligung und der Leistung der AB GmbH bestehe nicht.

Vielmehr habe die BF erst nach der erbrachten Leistung potentielle Interessenten ansprechen können. Es habe an der Beschreibung dessen gemangelt, was verkauft werden sollte (Beschreibung einer verkaufsfähigen Gesamtheit).

Die Leistung der AB GmbH habe im Wesentlichen darin bestanden, Auskünfte, Informationen und Materialien iZm der technischen Leistungsfähigkeit der Unternehmen auf ihrem speziellen Markt zusammenzutragen bzw. zu erstellen. Diese komplexe Informationsbereitstellung habe Erfahrung und technisch/wirtschaftliches Fachwissen auf höchstem Niveau erfordert. Beispieldhaft seien genannt:

- technische Spezifikationen und Leistungsparameter iZm:
- Produktions- und Lagerflächen
- Produktionsanlagen
- Produktmöglichkeiten (Flexibilität der vorhandenen Anlagen)
- KnowHow - Leistungsfähigkeit iZm Produktentwicklungen/Prototypen
- Marktfähigkeit der Produkte, Zustände der Märkte
- Trends und deren Umsetzbarkeit mit vorhandener Ausstattung
- Konkurrenzanalyse

Aktiv am Markt agierende Unternehmen verfügten nicht über derartige Dokumentationen. Lediglich Bereichsfachleute könnten Auskunft über die Leistungsfähigkeit der in ihren Zuständigkeitsbereich fallenden Anlagen geben.

Anlagen wie die von der AB GmbH genutzten seien höchst komplex aufeinander abgestimmte Gerätschaften. Ihre Funktionsweise zu beschreiben und zu belegen sei ein Projekt an sich. Namhafte Unternehmensberatungsgesellschaften hätte die Erstellung derartiger Dokumentationen als Hauptgeschäftsfeld. Hier sei die Erstellung - wohl auch aus Kostengründen - durch die Gesellschaft selbst erfolgt. Ziel sei es gewesen, die Möglichkeit einer technischen Due Diligence für potentielle Interessenten zu schaffen. (Anteils)Preise seien in diesem Stadium nicht maßgeblich. Die teuerste Anlage habe keinen Wert, wenn sich nicht einwandfrei funktioniere. Eine direkte Mitwirkung am

Verkaufsprozess bzw. eine Einflussnahme auf den Kaufpreis habe es nicht gegeben. Keinesfalls seien die in Rechnung gestellten Kosten kaufpreisbestimmend gewesen. Die vorgelegte Herleitung des Kaufpreises der GroßBP, welche die gegenständlichen Kosten an zweiter Stelle anführe (mit einem falschen, nämlich mit dem Bruttobetrag), könne nur als zufällige Listung angesehen werden. Tatsächlich ermittle sich der Kaufpreis für die Anteile aus einer Vielzahl an Faktoren, frei am Markt. Die Anteile seien nicht um € 542.000 wertvoller, weil Fachleute den Status-Quo dokumentiert hätten. Der Betrag könne nicht als Honorar für die Veräußerung von Unternehmensanteilen angesehen werden. Es handle sich vielmehr um eine Leistung zwischen zwei (verbundenen) Unternehmen, die fremdüblich Geschäfte taxieren (alles andere wäre verdeckte Gewinnausschüttung).

(Internationale) Interessenten seien nicht in erster Linie am Preis eines Unternehmens interessiert, sondern an der Leistungsfähigkeit und den Möglichkeiten, der Organisation und Schaffenskraft eines Unternehmens. Faktoren wie Synergieeffekte und Ergänzungsbzw. Komplettierungsmöglichkeiten seien für potentielle Käufer interessant. Nach Klausur über das Vorhandene wisse der potentielle Käufer meist, welchen Preis er zu zahlen bereit sei. Der ausgegebene Betrag für Dokumentationen interessiere keinen Käufer. Zur Kaufpreisfindung selbst: Die Ermittlung der Preisvorstellung der Verkäuferin sei zusammengefasst folgendermaßen erfolgt: Mit dem internen Beschluss der Geschäftsführung zur Aufgabe eines Geschäftsbereiches und damit zur Stärkung eines anderen (es seien keine Gewinnausschüttungen erfolgt) sei ein Mandat an HHH (hhh) gegeben worden, potentielle Käufer zu suchen und den Verkaufsprozess zu begleiten. hhh habe auf Basis der übergebenen Unterlagen (im Wesentlichen jene, die von der AB GmbH erarbeitet und zur Verfügung gestellt worden seien, eine "longlist" von Interessenten ermittelt. Mit dem Ausscheiden von nicht geeigneten Kaufinteressenten sei mit etwa 20 Kandidaten intensiv weiter verhandelt worden. Die Unternehmen seien vor Ort präsentiert und detaillierte Nachweise der Unternehmensinterna zur Verfügung gestellt worden. Mit dem aus diesem Prozess hervorgegangenen Kauffavoriten seien die Endverhandlungen gestartet worden. Kurz vor Unterschriftenleistung habe dieser Käufer allerdings sein Angebot zurückgezogen und es sei der nächstgereihte Käufer zum Zug gekommen.

Eine aktive Bewertung (der zu veräußernden Anteile) seitens der BF sei nicht durchgeführt worden. Vielmehr sei der Verkaufsprozess in Form einer "Controlled Auction" auf internationaler Ebene durchgeführt worden (im Unterschied zur "Public Auction" entscheide der Verkäufer, wer Zugang zur Auktion erhalte): Es seien Interessenten gesucht worden, die ihrerseits Angebote für die zu erwerbenden Gesellschaften abgeben sollten (ein üblicher Vorgang bei solchen Transaktionen).

Ausgewählten Interessenten seien umfangreiche und detaillierte Informationen zur Verfügung gestellt worden, was zu verschiedenen Kaufangeboten geführt habe. Exemplarisch würden fünf dieser Angebote vorgelegt.

Seitens der BF sei K1 als Käufer favorisiert worden. In letzter Minute seien die Verhandlungen aber bieterseitig gescheitert und die Verhandlungen seien mit der aus der

Sicht der Verkäuferin Zweitgereihten wieder aufgenommen und zum Abschluss gebracht worden.

Wie dargestellt, seien die Behauptungen der Betriebsprüfung, dass die verfahrensgegenständlichen Beratungskosten idHv. € 542.000 in den Kaufpreis eingeflossen seien, unbegründet und haltlos. Die zitierten Unterlagen der Abgabenbehörde seien lediglich eine Aufstellung der Betriebsprüfung, deren Erklärungszusammenhang sich der BF nicht erschließe. Es sei nicht möglich, im Rahmen eines Bieterverfahrens den Kaufpreis derart zu beeinflussen. Die Verkäuferin habe niemals die Möglichkeit gehabt, die von der AB GmbH in Rechnung gestellten Leistungen zum Kaufpreisbestandteil zu machen.

Dazu nahm der Prüfer mit Schreiben vom 16.09.2014 wie folgt Stellung: Es sei richtig, dass die Tabellen zur Darstellung des Kaufpreises nicht im Unternehmen zur Bestimmung des Kaufpreises entstanden seien sondern vom Prüfer erstellt wurden. Es sei damit lediglich versucht worden darzustellen, wie Kapitalzuschuss, Forderungs- und Schuldenabgleich und eben auch die Übernahme der Kosten den Gesamtpreis gebildet hätten.

Diese Kostenübernahme sei in Form der Beteiligungsverpflichtung (s. 2.1.6. Share Purchase Agreement) des Herrn CD iHv. € 650.000 entstanden. Die restlichen € 1.350.000 der Beteiligungsverpflichtung des Herrn NN seien mittels überhöhter Beteiligungsabtretung eingebracht worden (s. Pkt. 6 im BP-Bericht bzw. Pkt. 7 in der NS).

In der ausgestellten Rechnung sei von einer Unterstützung im Rahmen des Verkaufsprozesses der gesamten Technologie Gruppe die Rede.

Es sei von der GroßBP nie davon gesprochen worden, dass diese Beratungskosten kaufpreisbestimmend gewesen seien, vielmehr davon, dass sie in direktem (unmittelbarem) Zusammenhang mit der Betriebs- also Beteiligungsveräußerung stünden. Die Kaufpreisfindung selbst, wie in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung der BF dargestellt, habe damit nichts zu tun.

Dazu führte die BF mit Schreiben vom 28.11.2014 aus: Der strittige Betrag idHv. € 650.000 (inkl. USt) sei keinesfalls die Kostenübernahme für eine Beteiligungsverpflichtung des Herrn CD, sondern die fremdübliche Verrechnung von Leistungen zwischen zwei (verbundenen) Unternehmen. Dieser Betrag sei, wie vom Prüfer richtig dargestellt, nicht in den Verkaufspreis eingeflossen. Festzuhalten sei außerdem, dass dieser Betrag in keinem Zusammenhang mit einem erfolgreichen Verkauf der Anteile an der AB GmbH stehe.

Der zitierte Passus 2.1.6. des Share Purchase Agreements sei dazu nicht aussagekräftig und könne jedenfalls nicht als Beleg für die Aussage des Prüfers herangezogen werden. Obgleich die Beteiligungsverhältnisse an der AB GmbH nach deren Verkauf für gegenständlichen Sachverhalt ohne Belang seien, sollten diese der Ordnung halber in ihrer Entstehung hier nochmals erklärt werden: Nachdem Einigung über den Kaufpreis erzielt worden sei, habe der Käufer plötzlich Schwierigkeiten bei der Finanzierung des Kaufpreises angemeldet. Um das Geschäft nicht zu gefährden, sei seitens der Verkäuferin eine Finanzbeteiligung von bis zu 15 % angeboten worden, womit das

Geschäft zustandegekommen sei. Die BF habe letztendlich eine Beteiligung von 10,79 % erworben, während das operative Management des verkauften Objekts, einschließlich des Herrn CD, rund 13,3 % erworben habe. Die von Herrn NN - zum damaligen Zeitpunkt Vorstand der Verkäuferin - gegenüber dem Käufer angebotene Bereitschaft, sich direkt am verkauften Unternehmen zu beteiligen, sei entgegen der Ausführungen des Prüfers allerdings nicht realisiert worden.

In sachverhaltsmäßiger Hinsicht wird festgestellt, dass die Beratungskosten nicht kaufpreisbestimmend für die Anteilsveräußerung waren, aber zu den Kostenelementen der Anteilsveräußerung gehören.

Rechtslage / Erwägungen:

Im Verfahren strittig ist die Frage, ob Vorsteuern aus Vorleistungen im Zusammenhang mit der Beteiligungsveräußerung abzugsfähig sind.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei: die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen.

Nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen:

1. Die Steuer für die Lieferungen und die Einfuhr von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet,
2. die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Die Beteiligungsveräußerung der BF von einer ihrer Tochtergesellschaften ist somit zwar steuerfrei, aber der Vorsteuerabzug für damit im Zusammenhang stehende Leistungen ist ausgeschlossen. Es handelt sich um eine unechte Steuerbefreiung.

Die strittige Vorsteuer idHv. € 108.333,33 stammt aus einer Rechnung vom XX.XX.2005 der Tochtergesellschaft, welche mit Kaufvertrag vom XX.XX.2005 veräußert wurde. Als Leistungsgegenstand der Rechnung ist die "laufende Unterstützung ... im Rahmen des Verkaufsprozesses der Technologie Gruppe für den Leistungszeitraum II-IX/05" durch den Geschäftsführer, den Prokuristen und weitere Führungskräfte der Gesellschaft angeführt.

Zweifellos ist damit ein unmittelbarer und direkter Zusammenhang der erbrachten und in Rechnung gestellten Beratungs- und Unterstützungsleistungen mit der unecht befreiten Anteilsveräußerung der BF gegeben, was auch seitens der BF nicht in Abrede gestellt wird, wenn sie ausführt, dass die erbrachten Leistungen "unerlässlich für die BF waren, um überhaupt Verkaufsvorbereitungen andenken zu können" (Stellungnahme vom 29.08.2014, Seite 2) . Ein noch unmittelbarer bzw. noch direkter Zusammenhang lässt sich kaum finden.

Ein Vorsteuerabzug für Dienstleistungen, die in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem befreiten Anteilsverkauf stehen, besteht nicht (vgl. Ruppe/Achaz, UStG⁴, § 12 Tz 240).

Nur wenn es an einem solchen Zusammenhang fehlt, und die Kosten in die steuerpflichtigen Preise der Produkte des die Beteiligung veräußernden Unternehmens eingehen, steht der Vorsteuerabzug zu.

Nach der EuGH-Judikatur wurde dies angenommen, wenn die mit Vorsteuer belasteten Dienstleistungen als Kostenelement eines besteuerten Umsatzes erscheinen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 12 Tz 240 und Tz 106 mit Hinweisen auf EuGH 06.04.1995, Rs C-4/94 "BLP-Group"; 08.06.2000, Rs C-98/98 "Midland Bank").

Im Ergebnis nichts anderes lässt sich auch aus dem Urteil des EuGH vom 29.10.2009, Rs C-29/08 "AB SKF", Rz 57 ff, entnehmen. Der EuGH hat auch hier nochmals ausdrücklich unter Hinweis auf seine Vorjudikatur festgestellt, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug anhand der Ausgangsumsätze bestimmt wird, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen.

Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird zugunsten des Steuerpflichtigen auch **bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs** zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem Ausgangsumsatz dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören.

Das Vorsteuerabzugsrecht besteht dann, wenn der der Mehrwertsteuer unterworfen Eingangsumsatz einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen aufweist, für die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet ist (Urteil "AB SKF", Rz 59 und 60, und der EuGH weiter:

Ist dies nicht der Fall, ist zu untersuchen, ob die Ausgaben zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen. In beiden Fällen liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang nur vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt).

Diese Aussage hat der EuGH auch im Urteil vom 30.05.2013, C-651/11, "X BV", Rz 55 bestätigt: *"Um schließlich dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, bedarf es doch der Beantwortung der Vorlagefragen für die Entscheidung, ob unter den Umständen des Ausgangsverfahrens ein Abzugsrecht besteht, ist darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug dann besteht, wenn die Eingangsumsätze einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Ausgangsumsätzen aufweisen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet ist. Ist dies nicht der Fall, ist zu untersuchen, ob die Ausgaben, die für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der vorausgehenden Umsatzstufe getätigten wurden, zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen. In beiden Fällen liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt"* (Urteile Cibo

Participations, Randnr. 31 und 33, SKF, Randnr. 60, vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, Randnr. 48, und vom 21. Februar 2013, Becker, C-104/12, Randnr. 19 und 20)."

Maßgeblich und entscheidend ist daher das Vorliegen von nach den objektiven Umständen vorliegenden Leistungen speziell für die Beteiligungsveräußerung. Dient die Leistung wie im gegenständlichen Fall zur Beratung der Verkäuferin bei einer (steuerfreien) Beteiligungsveräußerung, besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsleistung und Beteiligungsverkauf, sodass die Beratung zu den Kostenelementen der Anteilsübertragung gehört.

In der Regel stellen Veräußerungskosten im Rahmen der Betriebsbuchführung Einzelkosten der Anteilsveräußerung dar [Streit/Behrens, UR 2014, 833 (841)].

Eine Untersuchung dahingehend, wie und in welcher Höhe diese Kosten gesondert in den Preis der verkauften Anteile einflossen bzw. ob die Kosten überhaupt preisbestimmend waren, erübrigte sich somit.

Die Schlussfolgerung der BF, dass die Kosten lediglich Kostenelemente der (allgemeinen) wirtschaftlichen Tätigkeit der BF darstellen könnten, weil nicht als kaufpreisbildend zu qualifizieren, kann nicht dazu führen, einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen herzustellen bzw. vermag dies die Zuordnung der Kosten zu den Kostenelementen der Beteiligungsveräußerung aufgrund des evidenten Zusammenhangs mit dem Beteiligungsverkauf nicht zu widerlegen.

Dass diese Kosten direkt und unmittelbar in die steuerpflichtigen Ausgangsumsätze der BF eingeflossen wären, wurde nicht dargelegt.

Dem Vorbringen der BF im Ergebnis, die Vorsteuer sei zu gewähren, da die gegenständlichen Kosten nicht kaufpreisbestimmend waren bzw. den Kaufpreis für die Anteilsveräußerung nicht erhöhten, wird nicht gefolgt.

Würde man das Urteil des EuGH vom 29.10.2009, Rs C-29/08 "AB SKF", im Sinne der Auslegung der BF verstehen, so müsste nahezu immer wenn ein Nachweis für den direkten Eingang der Kosten in die Preisbildung der Anteilsveräußerung nicht gelingt, der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen gewährt werden (unabhängig von einem objektiv bestehenden unmittelbaren Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung).

Da in der Regel bei einer Beteiligungsveräußerung Einzelkosten nicht gesondert verrechnet und vom Käufer bezahlt werden, was auch die BF in ihrem Rechtsmittel einräumt, liefe das im Ergebnis auf eine vom Gesetzgeber und Richtliniengeber nicht vorgesehene echte Steuerbefreiung hinaus.

Zum selben Ergebnis kommt auch der BFH in seinem Grundsatzurteil vom 27.01.2011, V R 38/09, in welchem es um Leistungen einer Anwaltskanzlei für Zwecke einer Beteiligungsveräußerung ging, wenn er ausführt:

"35 aa) Zu welchem Ausgangsumsatz der für den Vorsteuerabzug maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang besteht und ob insoweit Kostenelemente eines Umsatzes vorliegen, richtet sich - wie der EuGH in seinem Urteil Midland Bank in Slg.

2000, I-4177 Rdnr. 32 und Leitsatz 2 ausdrücklich entschieden hat- nach den "objektiven Umständen". Dementsprechend ist auf die "objektive Natur des betreffenden Umsatzes" abzustellen (EuGH-Urteil BLP in Slg. 1995, I-983 Rdnr. 24).

36 (1) Maßgeblich ist daher, ob der Verkäufer nach den objektiven Umständen Leistungen speziell für die Beteiligungsveräußerung oder für allgemeine Zwecke seines Unternehmens bezieht, wobei auf die mit der bezogenen Leistung objektiv verfolgte Verwendungsabsicht abzustellen ist. Dient die Leistung zur Beratung des Verkäufers bei einer (steuerfreien) Beteiligungsveräußerung, besteht - wie auch die Klägerin einräumt - nach den objektiven Umständen zwischen dieser Eingangsleistung und der Beteiligungsveräußerung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang, so dass die Beratung zu den Kostenelementen der Anteilsübertragung gehört.

45 bb) Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, selbst wenn die Aufwendungen ausschließlich und unmittelbar mit der Anteilsveräußerung zusammenhingen, sei der Vorsteuerabzug nach Rdnrs. 66 und 68 f. des EuGH-Urteils SKF in Slg. 2009, I-10413 gegeben, wonach die steuerfreie Anteilsübertragung im Hinblick auf den Vorsteuerabzug ebenso zu behandeln sein könne, wie eine nichtsteuerbare Kapitalerhöhung durch ein Industrieunternehmen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. Mai 2005 C-465/03, Kretztechnik, Slg. 2005, I-4357, Leitsätze 1 und 2).

46 Denn wie der EuGH weiter auch ausdrücklich entschieden hat, eröffnet trotz dieser Gleichbehandlung eine von der Mehrwertsteuer befreite Aktienveräußerung kein Recht auf Vorsteuerabzug, wobei es 'hierauf nur dann ankommt, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den bezogenen Eingangsdienstleistungen und der befreiten Ausgangsveräußerung von Aktien belegt wird. Fehlt es hingegen an einem derartigen Zusammenhang und gehen die Kosten der Eingangsumsätze in die Preise der Produkte von SKF ein, müsste die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer auf die Eingangsdienstleistungen zugelassen werden' (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 71). Danach steht die Gleichbehandlung zwischen nichtsteuerbarer und steuerfreier Anteilsübertragung unter dem Vorbehalt eines fehlenden unmittelbaren Zusammenhangs zur steuerfreien Anteilsübertragung. Die Klägerin lässt unberücksichtigt, dass es in dieser Rechtssache um den Vorsteuerabzug aus unterschiedlichen Eingangsleistungen wie z.B. Anteilsbewertung und anwaltliche Beratung ging und der EuGH ausdrücklich darauf hinwies, dass nach den Akten eine Beurteilung des maßgeblichen Verwendungszusammenhangs nicht möglich war (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnrs. 21 und 62).

47 cc) Dem EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 62 ist entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht zu entnehmen, dass eine Beratungsleistung nur dann Eingang in den Preis der veräußerten Aktien findet, wenn die Beratungskosten an den Erwerber der Beteiligung konkret weiterbelastet werden, was im Streitfall nicht der Fall sei, da die Höhe der Beratungskosten erst nach Abschluss des Kaufvertrages festgestanden habe und nach § 22 des von der MM-GmbH abgeschlossenen Kaufvertrages jede Vertragspartei die Kosten der eigenen Berater zu tragen gehabt habe.

48 Gegen die Auffassung der Klägerin spricht, dass der EuGH im Urteil BLP in Slg. 1995, I-983 Rdnrn. 17 ff. einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen den von Handelsbanken, Rechtsanwälten und Steuerberatern beim Verkauf von Gesellschaftsanteilen bezogenen Leistungen und der nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG steuerfreien Übertragung dieser Gesellschaftsanteile bejaht hat, ohne dies davon abhängig zu machen, ob der Verkäufer der Anteile seine Beratungskosten an den Erwerber weiterbelasten konnte. Diese Rechtsprechung hat der EuGH im Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 nicht aufgegeben. Unerheblich ist daher - wie stets -, ob die Kosten der vom Unternehmer bezogenen Eingangsleistung gegenüber dem Empfänger der durch den Unternehmer erbrachten Ausgangsleistung gesondert berechnet oder ausgewiesen werden. Maßgeblich ist vielmehr der sich aus den objektiven Umständen ergebende Verwendungszusammenhang. "

Für den BFH ist die objektive Natur der bezogenen Vorleistung in Zusammenschau mit dem erzielten Ausgangsumsatz maßgeblich [Stadlbauer, taxlex 2012, 453 (456)].

Damit ergibt sich schon aus dem bisher Ausgeföhrten, dass der als Beschwerde zu behandelnden Berufung keine Berechtigung zukommt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision zulässig, da das Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit ersichtlich - zur Frage des Rechts auf Vorsteuerabzug iZm Beteiligungsveräußerungen nach Ergehen des EuGH-Urteils vom 29.10.2009 zu C-29/08, "AB SKF", fehlt.

Graz, am 31. Dezember 2014