

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Thomas Krumenacker in der Beschwerdesache BF, vertreten durch Steinberger StB und WP GmbH, Winkelstraße 10, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 6. August 2013 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2011 und vom 10. Jänner 2017 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) wird für nicht zulässig erklärt.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (nachfolgend BF) hat ihre Anteile an der MMG (nachfolgend MMG) verkauft. Nach den Feststellungen des Prüfers seien für Beratungs- und Vermittlungsleistungen betreffend besagten Verkauf Umsatzsteuern in Rechnung gestellt worden, die die BF als Vorsteuer abgezogen hat. Ein diesbezüglicher Vorsteuerabzug stehe aber nicht zu, weil die angeführten Leistungen im Zusammenhang mit besagtem Verkauf, der gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 steuerfrei sei, stehen. Das Finanzamt erließ entsprechende Festsetzungsbescheide und in der Folge die entsprechenden Jahresbescheide.

In der Beschwerde hat die steuerliche Vertreterin ausgeführt, der EuGH habe am 29. Oktober 2009 in der Rechtsache C-29/08, SKF, ausgesprochen, dass bei einem Verkauf von Gesellschaftsanteilen bei einem direkten Zusammenhang von Leistung und Vorleistung der Vorsteuerabzug zustehe. Ein solcher Zusammenhang sei nur dann gegeben, wenn die Kosten der bezogenen Leistung in den Veräußerungspreis einfließen. Ist dies nicht der Fall, seien die bezogenen Leistungen der allgemeinen wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen. Sofern diese Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt, stehe daher auch für die Beratungsleistungen der Vorsteuerabzug zu.

Im konkreten Fall sei daher zu beurteilen, ob die Veräußerungskosten die Höhe des Verkaufspreises beeinflusst haben. Es sei Aufgabe der Behörde, dies zu ermitteln. Solche Ermittlungen hat aber die Behörde nicht vorgenommen.

Seitens der BF sei nie daran gedacht gewesen, die Veräußerungskosten in den Veräußerungspreis einfließen zu lassen und ein solches Einfließen habe auch

nicht stattgefunden. Da die BF mit ihrer allgemeinen wirtschaftlichen Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig sei, stehe der strittige Vorsteuerabzug zu.

In der Stellungnahme zur Beschwerde führte der Prüfer aus, dass für die anfallenden Kosten im Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung ein eigenes Aufwandskonto „Verkauf MMG“ angelegt wurde. Die Honorarnoten der mit der Abwicklung beauftragten Anwaltskanzlei betreffen ausschließlich den Unternehmensverkauf.

Die Eingangsrechnungen wurden letztlich auf ein Aufwandskonto „Verkauf MMG“ verbucht. Dies lasse den Schluss zu, dass man bemüht gewesen sei, die Aufwände im Zusammenhang mit dem Verkauf der Beteiligung extra zu erfassen, um diese bei der Gestaltung des Verkaufspreises nicht außer Ansatz zu lassen. Auch die Steuerkanzlei habe ihre Leistungen betreffend den Verkauf der MMG getrennt von ihren sonstigen bzw. laufenden Leistungen für die BF verrechnet.

Dass es Sache der Behörde sei, die Einflussnahme der Kosten auf den Veräußerungspreis zu ermitteln, sei nicht nachvollziehbar. Es sei aber ein vernünftiger Denkansatz, Kosten in Höhe von immerhin ca. 350.000,00 € in den Veräußerungspreis einfließen zu lassen.

Die steuerliche Vertreterin entgegnete darauf, dass der getrennte Ausweis der in Anspruch genommenen Leistungen aus der Rechtsbegleitung und der Steuerberatung auf dem vom Prüfer angeführten Konto ausschließlich der Transparenz des Rechnungswesens diene. Überdies sei die getrennte Kostenerfassung erforderlich, um die Entwicklung von Steuerberatungs- und Rechtsberatungskosten im Vergleich zu den Vorjahren feststellen zu können.

Weder im Kaufvertrag noch bei den Verhandlungen über die Höhe des Verkaufspreises sei jemals der Eingang der Kosten für die Rechts- und Steuerberatung als beeinflussend erachtet worden. Vielmehr sei im Kaufvertrag unter Punkt 12. „Kosten“ vereinbart, dass die Kosten einer rechtsfreundlichen Beratung und Vertretung jede Partei für sich selbst trägt.

Nach Auskunft des Prüfers gegenüber dem Richter habe die BF keine Leistungen an die MMG erbracht und auch ihre in der Vermietung diverser Objekte bestehende unternehmerische Tätigkeit wurde nicht durch das Halten der verkauften Anteile gefördert oder unterstützt.

Der Richter hielt dies der steuerlichen Vertreterin vor. Diese bestätigte, dass die Auskunft des Prüfers zutreffend sei.

### **Über die Beschwerden wurde erwogen:**

#### **1. Bloßes Halten einer Beteiligung:**

##### **1.1. Richtlinie:**

Das bloße Halten einer Beteiligung stellt keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil etwaige Dividenden Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstandes sind. Dividenden aus Beteiligungen sind demnach kein

Entgelt für wirtschaftliche Tätigkeiten, fallen daher nicht in den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuerrechts und eröffnen daher kein Recht auf Vorsteuerabzug (EuGH 22.6.1993, C-333/91, Sofitam; Ruppe/Achaz, UStG 1994<sup>4</sup>, § 2 Tz 36ff; Galla/Lacha, SWK 2017, 1133).

Tätigkeiten, die nicht in der entgeltlichen Erbringung von Leistungen bestehen, sind keine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeiten im Sinn des Art. 2 Abs. 1 RL 2006/112/EG. Solche Tätigkeiten zählen zum nichtwirtschaftlichen (wenngleich nicht unternehmensfremden) Bereich. Dieser fällt nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie. Der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen ist nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen dem wirtschaftlichen (oder dem nicht gegenständlichen unternehmensfremden) Bereich zuzurechnen sind (EuGH vom 12. Februar 2009, C-515/07, VNLTO, Rn 34 bis 38).

Der EuGH hat im Urteil vom 10. November 2016, C-432/15, Bastova, den Fall beurteilt, dass eine Rennstallbesitzerin für das Antreten bei Pferderennen Startgelder zahlt, dafür Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis erhält, je nach Rennausgang Preisgeldern erhält und Entgelte für das Training fremder Pferde sowie deren Unterbringung und Fütterung erhält. Fraglich war, ob betreffend die Startgelder ein Vorsteuerabzug zusteht.

Der EuGH hat dazu klargestellt, dass die Preisgelder kein Entgelt für das Antreten an den Rennen sind, weil diese von der Platzierung und nicht von der bloßen Teilnahme abhängen. Nur wenn ein von der Platzierung unabhängiges Antrittsgeld bezahlt worden wäre, läge ein Entgelt vor.

Ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht daher nur insofern, als die Rennteilnahme die übrige Tätigkeit der Rennstallbesitzerin, wie den Verkauf der eigenen Rennpferde oder das Training fremder Pferde, fördert. Diese Förderung kann insofern gegeben sein, als der Verkaufspreis eines Rennpferdes u.a. von dem Ruf abhängt, den es bei Rennteilnahmen erworben hat. Weiters können Rennerfolge dem Rennstallbesitzer stärkere Publizität verschaffen, die den Preis seiner Dienstleistungen betreffend das Training fremder Pferde beeinflussen können.

Unstrittig hat die BF aber weder (entgeltliche) Leistungen an die MMG erbracht noch hat das Halten der Beteiligung an der MMG die Tätigkeit der BF gefördert oder unterstützt.

Das (wie im konkreten Fall) bloße Halten der Beteiligung zählt daher zum nichtwirtschaftlichen (wenngleich nicht unternehmensfremden) Bereich der BF.

Die Anteilsveräußerung fällt (trotz Entgeltlichkeit) nicht aus dem nichtwirtschaftlichen Bereich heraus, weil diese nur der letzte Akt des bloßen Haltens der Beteiligung ist.

Auch Ruppe/Achaz führen in ihrem Kommentar zum Umsatzsteuergesetz aus, dass die Verwendung von Leistungen für Zwecke der Beteiligungsverwaltung in den nichtwirtschaftlichen Bereich fällt (§ 12 Tz 12 und Tz 111).

Nach Art. 168 RL 2006/112/EG ist der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden.

Die Anteilsveräußerung stellt jedoch keinen besteuerten Umsatz dar, weil diese (wie soeben ausgeführt) im nichtwirtschaftlichen Bereich stattfindet. Nach der Richtlinie steht daher der begehrte Vorsteuerabzug nicht zu. Dies geht auch aus dem Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0014, hervor, wonach bezogene Leistungen, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst sind, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (Erkenntnis siehe auch unter 2.).

## 1.2. Innerstaatliches Recht:

Der Vorsteuerabzug stünde daher nur dann zu, wenn die innerstaatliche Rechtslage für den Steuerpflichtigen günstiger wäre. Auch innerstaatlich steht aber der begehrte Vorsteuerabzug nicht zu:

Nach § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist nämlich Unternehmer nur, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübt. In richtlinienkonformer Auslegung ist dies so zu verstehen, dass nur insofern eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird, als diese in der Erzielung von Einnahmen besteht.

Die Anteilsveräußerung fällt (trotz Entgeltlichkeit) nicht aus dem nichtunternehmerischen Bereich heraus, weil diese nur der letzte Akt des bloßen Haltens der Beteiligung ist.

Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 ist aber nur ein Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Auch der VwGH hat bereits in den Erkenntnissen vom 4.11.1993, 96/13/0162, und 29.1.2004, 97/13/0012, ausgesprochen, dass nur Leistungen gegen Entgelt in den unternehmerischen Bereich fallen (sogenannte Sphärentheorie; siehe auch Galla/Lacha, SWK 2017, 1133).

## 2. Steuerfreie Anteilsveräußerung:

Selbst wenn die Anteilsveräußerung in den wirtschaftlichen bzw. unternehmerischen Bereich fiele, stünde der Vorsteuerabzug nicht zu.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darf der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 UStG 1994 sind aber die Steuern für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer dies sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994 sind die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen steuerfrei.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0014, Folgendes ausgeführt:

*Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zum Vorsteuerabzug nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) bzw. Art. 68 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (vgl. hiezu auch zusammenfassend die Schlussanträge der Generalanwältin vom 6. April 2017, C- 132/16, Iberdrola, Rn 32 ff) muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (vgl. EuGH vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Rn 57). Auch bei Fehlen eines derartigen Zusammenhangs wird ein Recht auf Vorsteuerabzug dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und - als solche - Kostenelemente der von ihm steuerpflichtig gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. neuerlich EuGH SKF, Rn 58). Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl. ein weiteres Mal EuGH SKF, Rn 59; sowie EuGH vom 16. Februar 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmunt OOD, Rn 44).*

Im konkreten Fall besteht ein solcher direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der (steuerfreien) Anteilsveräußerung. Dies geht aus den diesbezüglichen Eingangsrechnungen hervor. Auch in der Beschwerde wurde nie behauptet, dass die strittigen Leistungen auch anderen Zwecken als der Beratung und Vermittlung betreffend den Beteiligungsverkauf dienten. Dass die getrennte Verbuchung der Transparenz des Rechnungswesens diente, spricht geradezu dafür, dass die strittigen Leistungen ausschließlich für den Beteiligungsverkauf bezogen worden sind.

Zu einer derartigen Sachlage hat der VwGH im oben angeführten Erkenntnis ausgeführt:

*In rechtlicher Hinsicht ergibt sich, dass - im Hinblick auf den direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit dem steuerbefreiten Umsatz - in Bezug auf die Beratungsleistungen kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (vgl. EuGH vom 6. April 1995, C-4/94, BLP Group plc, Rn 17 ff; vom 29. Oktober 2009, C-29/08, SKF, Rn 59, und vom 16. Februar 2012, C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, Rn 44). Feststellungen darüber, ob und inwieweit diese auf die Anteilsveräußerung entfallenden Kosten auf den Käufer überwälzt werden konnten, werden in diesem Zusammenhang von der Rechtsprechung des EuGH nicht verlangt.*

Das Bundesfinanzgericht hat keine Veranlassung, an dieser Judikatur des VwGH's zu zweifeln. Demnach ist ohne Bedeutung, ob oder inwiefern die Kosten der Beteiligungsveräußerung in den Verkaufspreis eingeflossen sind.

Zum Ergebnis, dass kein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einer Beteiligungsveräußerung zusteht, ist auch das Bundesfinanzgericht im Erkenntnis vom 19.1.2017, RV/2101348/2015, insbesondere unter Verweis auf das Urteil des BFH vom 27.1.2011, V R 38/09, gekommen.

Betreffend die für die Vermittlung des Anteilsverkaufs in Rechnung gestellt Umsatzsteuer wird angemerkt, dass diese infolge Steuerfreiheit der Vermittlungsleistung nur gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 geschuldet wird und daher schon deswegen nicht als Vorsteuer abgezogen werden dürfte (siehe beispielsweise EuGH vom 13.12.1989, C-342/87; VwGH vom 25.2.1998, 97/14/0107; VwGH vom 4.6.2008, 2005/13/0016).

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Der Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage kommt zwar grundsätzliche Bedeutung zu, die Entscheidung weicht jedoch nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab.

Linz, am 17. November 2017