

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 27.1.2011, V R 38/09

Kein Vorsteuerabzug beim steuerfreien Beteiligungsverkauf

Leitsätze

1. Beratungsleistungen, die ein Industrieunternehmen bezieht, um eine Beteiligung steuerfrei zu übertragen, stehen im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Anteilsübertragung und berechtigen auch dann nicht zum Vorsteuerabzug, wenn das Unternehmen mittelbar beabsichtigt, den Veräußerungserlös für seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu verwenden.
2. Die Übertragung von Gesellschaftsanteilen begründet eine Geschäftsveräußerung hinsichtlich des Unternehmensvermögens der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, wenn alle Anteile an der Gesellschaft übertragen werden.
3. Werden nicht alle Gesellschaftsanteile, aber Anteile an einer Organgesellschaft veräußert, kommt eine Geschäftsveräußerung in Betracht, wenn zumindest eine die finanzielle Eingliederung ermöglichende Mehrheitsbeteiligung übertragen wird und der Erwerber seinerseits beabsichtigt, eine Organschaft zu der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, zu begründen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) Organträgerin eines von ihr geführten Industriekonzerns. Zu ihren Organgesellschaften gehört die MM-GmbH, die an der K-AG zunächst zu 59 % beteiligt war. Die weiteren Anteile an der K-AG hielten die A-GmbH zu 40 % und die N-GmbH zu 1 %. Auch die K-AG war eine Organgesellschaft der Klägerin.
- 2 Die MM-GmbH erwarb die von der A-GmbH gehaltene Beteiligung an der K-AG, so dass sich ihre Beteiligung an der K-AG auf 99 % erhöhte. Sie veräußerte ihre gesamte Beteiligung an der K-AG mit Vertrag vom 6. November 1996 an die in den USA ansässige T-Inc. Nach § 22 des Vertrages war die T-Inc. berechtigt, die Kaufberechtigung auf ein mit ihr verbundenes Unternehmen zu übertragen. Die T-Inc. übte dieses Recht aus, so dass die MM-GmbH die verkauften Anteile am 7. Januar 1997 auf die im Inland ansässige T-GmbH übertrug.
- 3 Die MM-GmbH war weiter über mehrere andere Gesellschaften Alleingesellschafterin der in den USA ansässigen NA-Inc. ("Urenkelgesellschaft" der MM-GmbH). Diese war wirtschaftlich (operativ) tätig und Alleingesellschafterin zweier Gesellschaften, der in Kanada ansässigen W-Corp. und der in Mexiko ansässigen P-SA ("Urenkelgesellschaften" der MM-GmbH).
- 4 Ebenfalls mit Vertrag vom 6. November 1996 verkaufte die NA-Inc. Vermögensgegenstände, zu denen auch ihre Beteiligungen an der W-Corp. und der P-SA gehörten, an die in den USA ansässige TA-Inc.
- 5 Für den Verkauf der Gesellschaftsanteile durch die beiden Verträge vom 6. November 1996 bezog die MM-GmbH im Inland steuerpflichtige Beratungsleistungen einer Investmentbank und einer Anwaltskanzlei. Aus den Rechnungen der Investmentbank vom 13. Januar 1997 über "Beratungsleistung bei der Veräußerung der ... [K-AG] und ihrer assoziierten Gesellschaften" und der Anwaltskanzlei vom 14. Januar 1997 über "Rechtliche Beratung im Zusammenhang mit der Veräußerung von Aktien an der ... [K-AG] sowie des Geschäftsbetriebs der ... [NA-Inc.] an Beteiligungsgesellschaften der ... [T-Inc.]" machte die Klägerin den Vorsteuerabzug geltend.
- 6 Im Anschluss an mehrere Außenprüfungen versagte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Vorsteuerabzug aus beiden Rechnungen, da die Beratungsleistungen in Zusammenhang mit der steuerfreien Übertragung von Gesellschaftsanteilen stehen. Der gegen den Umsatzsteueränderungsbescheid 1997 vom 21. November 2003 eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen eingelegten Klage überwiegend statt. Der Klägerin stehe der Vorsteuerabzug zu, da sie die Anteile an den verkauften Gesellschaften aus unternehmerischen Gründen gehalten habe. Bei der K-AG habe es sich um eine Organgesellschaft gehandelt; hinsichtlich der W-Corp. und der P-SA sei die Zwischenschaltung ausländischer Holdinggesellschaften unbeachtlich. Die Anteilsübertragungen seien nicht steuerbar, da nur der gewerbliche Wertpapierhandel eine (steuerfreie) wirtschaftliche Tätigkeit sei. Die Leistungsbezüge ständen jedoch im unmittelbaren Zusammenhang mit den allgemeinen unternehmerischen Tätigkeiten der Klägerin, so dass sie nur unter Berücksichtigung eines pro-rata-Satzes von 99,86 % zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

- 8 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 2070 veröffentlicht.
- 9 Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Die Klägerin sei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Verkauf von Aktien stelle keine wirtschaftliche Tätigkeit, zumindest aber eine steuerfreie Leistung dar. Auch unter Berücksichtigung des Vorliegens einer Organschaft liege keine Geschäftsveräußerung vor. Die der Klägerin entstandenen Kosten seien der Anteilsübertragung zuzurechnen; unerheblich sei, ob eine "Einpreisung" dieser Kosten in den Kaufpreis für die Anteile vorliege.
- 10 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Das FG habe ihre Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu Recht bejaht. Dabei beruft sie sich auch auf die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) und auf die hierzu ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), insbesondere auf das EuGH-Urteil vom 29. Oktober 2009 C-29/08, SKF (Slg. 2009, I-10413), durch das der EuGH seine gegenteilige frühere Rechtsprechung aufgegeben habe. Unter Berücksichtigung dieses Urteils habe das FG zwar nicht in der Begründung, jedoch im Ergebnis ihre Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu Recht bejaht. Die Beratungskosten hätten trotz Vorliegens eines tatsächlichen bzw. wirtschaftlichen Zusammenhangs mit den Anteilsveräußerungen keinen Eingang in die Berechnung des Kaufpreises für die Anteilsübertragungen gefunden. Weiter sei sie aufgrund des Vorliegens einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung oder aber zumindest aufgrund der Ansässigkeit ihrer Vertragspartner im Drittlandsgebiet zum Vorsteuerabzug berechtigt. Soweit die Beratungsleistungen die Veräußerung durch die NA-Inc. betroffen hätten, seien diese Kosten an die zwischengeschaltete (und in den USA ansässige) K-Corp. weiterberechnet worden. Es habe sich bei den Beratungskosten für die Veräußerung der Anteile um Geldbeschaffungskosten für ihren allgemeinen Geschäftsbetrieb gehandelt, in dessen Rahmen sie umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführe. Sie sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, da die Organschaft zur K-AG aufgrund der Anteilsveräußerung geendet habe. Dies führe umsatzsteuerrechtlich zu einer Veräußerung der Wirtschaftsgüter der K-AG, ohne dass es auf die weiteren Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG ankomme. Eine Geschäftsveräußerung ergebe sich auch daraus, dass sie ihren gesamten Geschäftsbereich "Kraftstofftanks" veräußert habe, gleich wie dieser rechtlich organisiert sei. Im Übrigen habe sich die Rechnung der Investmentbank aufgrund einer Bezugnahme auf das Auftragschreiben auch auf die Vorbereitung der Börseneinführung und Sanierungsmaßnahmen bezogen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen dem Urteil des FG ist die Klägerin weder aus der steuerbaren und steuerfreien Veräußerung der Beteiligung an der K-AG noch aus der Veräußerung durch die NA-Inc. zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 14 1. Die Veräußerung der Beteiligung an der K-AG war steuerbar und steuerfrei.
- 15 a) Entgegen der --durch die spätere Rechtsprechung des EuGH überholten-- Auffassung des FG handelt es sich im Streitfall bei der Veräußerung der Anteile um einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsatz. Zwar sind der bloße Erwerb, das bloße Halten und der bloße Verkauf von Aktien für sich genommen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten, die zu steuerbaren Umsätzen führen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt jedoch vor, wenn die finanzielle Beteiligung an einem anderen Unternehmen unbeschadet der Rechte, die dem Anteilseigner in seiner Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafter zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung besteht, soweit ein solcher Eingriff die Vornahme von Umsätzen einschließt, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wie z.B. die Erbringung von Verwaltungs-, Buchhaltungs- und EDV-Dienstleistungen (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnrn. 28 ff.). Liegen diese Voraussetzungen vor, fällt die Veräußerung in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnrn. 33, 34).
- 16 Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin im Streitfall mit entgeltlichen sonstigen Leistungen in die Verwaltung der K-AG eingegriffen. Weiter handelte es sich bei der K-AG um eine Organgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) der Klägerin. Daher bezog sich die Veräußerung auf einen Unternehmensgegenstand und war somit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar.
- 17 b) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Veräußerung der Beteiligung an der K-AG keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG.
- 18 aa) Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer. Die Vorschrift setzt voraus, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. § 1 Abs. 1a UStG dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG in nationales Recht und ist

entsprechend dieser Bestimmung richtlinienkonform auszulegen. Nach Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung vorliegt.

- 19 Nach dem EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 40 ist eine Aktienveräußerung, die auf die Übertragung eines Gesamtvermögens hinausläuft, i.S. von Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG und damit auch nach § 1 Abs. 1a UStG keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit. Die zur Geschäftsveräußerung i.S. von § 10 Abs. 3 UStG a.F. ergangene Rechtsprechung, nach der eine Anteilsübertragung keine Geschäftsveräußerung nach dieser Vorschrift war (Urteil des Bundesfinanzhofs -- BFH-- vom 29. Oktober 1987 X R 33-34/81, BFHE 151, 237, BStBl II 1988, 92, Leitsatz 3), ist daher nicht auf § 1 Abs. 1a UStG zu übertragen.
- 20 bb) Die Veräußerung der Anteile an einer Gesellschaft, die --wie vom EuGH im Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 35 vorausgesetzt-- der Übertragung des Gesellschaftsvermögens der Gesellschaft gleichgesetzt werden kann, ist nur dann als Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. des § 1 Abs. 1a UStG (Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG) nichtsteuerbar, wenn alle Anteile der Gesellschaft Gegenstand der Veräußerung sind.
- 21 (1) Gegen die Auffassung der Klägerin, jede Beteiligungsveräußerung könne als Geschäftsveräußerung unberücksichtigt bleiben, wenn der Veräußerer sich ganz von der Beteiligung löse, sprechen bereits die Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich bei einem Verzicht auf das Erfordernis der Übertragung aller Gesellschaftsanteile ergeben. Dementsprechend ist der EuGH in seinem Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 35 davon ausgegangen, dass "der Verkauf sämtlicher Vermögenswerte einer Gesellschaft und der Verkauf sämtlicher Aktien an dieser Gesellschaft in funktioneller Hinsicht gleichwertig sind". Ohne Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Anteilsveräußerung ist, dass z.B. § 1 Abs. 2a und Abs. 3 des Grunderwerbsteuergesetzes eine Anteilsübertragung von 95 % bei Gesellschaften mit Grundbesitz dem Erwerb der sich im Gesellschaftsvermögen befindenden Grundstücke gleichstellt oder eine Anteilsmehrheit von 95 % bei einer Aktiengesellschaft (AG) nach § 320 des Aktiengesetzes (AktG) zur Eingliederung der AG in eine andere AG berechtigt oder dass nach § 327a AktG der "Hauptaktionär" von den übrigen Aktionären die Übertragung ihrer Aktien verlangen kann ("squeeze out"). Abgesehen davon, dass hierfür andere Gesichtspunkte maßgebend sind, fehlt es an vergleichbaren gesetzlichen Regelungen für die Umsatzsteuer.
- 22 (2) Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin nicht alle, sondern nur 99 % der Anteile an der K-AG gehalten und veräußert. Danach scheidet eine Geschäftsveräußerung aus. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren Unterlagen eingereicht hat, aus denen sich ergeben soll, dass auch die N-GmbH ihre Beteiligung von 1 % an der K-AG veräußert hat, war dies als neuer Sachvortrag im Hinblick auf die Bindung an die Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 24/05, BFHE 219, 476, BStBl II 2009, 490, unter II.1.e dd).
- 23 cc) Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Übertragung von 99 % der Anteile an der K-AG auch nicht unter Berücksichtigung der zwischen der Klägerin und der K-AG bestehenden Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) als Geschäftsveräußerung anzusehen.
- 24 (1) Zwar beendete die Anteilsübertragung die finanzielle Eingliederung der K-AG, so dass die Anteilsübertragung umsatzsteuerrechtlich zu einer Übertragung des bisher beim Organträger zu erfassenden Unternehmensvermögens der K-AG führte. Eine Geschäftsveräußerung setzt jedoch voraus, dass der Erwerber die vom Veräußerer ausgeübte Unternehmenstätigkeit fortsetzt oder dies zumindest beabsichtigt. Dabei ist auch das Bestehen einer Organschaft zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 26/09, BFHE 230, 256, BStBl II 2010, 1114, Leitsätze 1 und 3). Werden deshalb Anteile an einer Gesellschaft übertragen, die im Zeitpunkt der Veräußerung beim Veräußerer umsatzsteuerrechtlich als Organgesellschaft eingegliedert war, liegen die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG allenfalls vor, wenn eine Anteilsmehrheit übertragen wird, die eine finanzielle Eingliederung begründet und wenn der neue Mehrheitsgesellschafter seinerseits --für den Veräußerer objektiv erkennbar-- beabsichtigt, eine Organschaft zu der Gesellschaft, an der die übertragenen Anteile bestehen, zu begründen. Erst die Begründung einer Organschaft zum Erwerber der Anteile kann aufgrund der damit verbundenen Zurechnung des Unternehmensvermögens der Gesellschaft, an der die übertragenen Anteile bestehen, die Annahme rechtfertigen, dass die Übertragung der Gesellschaftsanteile der Übertragung des Unternehmensvermögens der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, gleichsteht. Eine Anteilsübertragung, durch die lediglich die finanzielle Eingliederung beim bisherigen Organträger beendet wird, ohne dass es zugleich zu einer Organschaft zum neuen Mehrheitsgesellschafter kommt, reicht nicht aus.
- 25 (2) Im Streitfall bestehen keine objektiv erkennbaren Anhaltspunkte dafür, dass der Erwerber der Mehrheitsbeteiligung an der K-AG die Begründung einer Organschaft zur K-AG beabsichtigte. Der Vertragspartner der Klägerin, die im Ausland ansässige T-Inc., konnte im Hinblick auf die Beschränkung der Organschaft auf das Inland (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG) nicht Organträger sein. Für eine etwaige Absicht der erst später als Erwerber benannten T-GmbH, eine Organschaft zur K-AG zu begründen, bestehen keinerlei objektive Anhaltspunkte, so dass insoweit auch keine weitere Sachaufklärung in Betracht kommt.
- 26 c) Die steuerbare Veräußerung der Beteiligung an der K-AG ist nach dem EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 als Übertragung von Aktien und damit als Übertragung von Wertpapieren nach § 4 Nr. 8 Buchst. e

UStG (Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Richtlinie 77/388/EWG) steuerfrei (vgl. hierzu EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnrn. 45 ff.).

- 27 2. Aufgrund der Steuerfreiheit der Übertragung der Anteile an der K-AG ist die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 28 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwendet. Diese Vorschriften beruhen auf Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG, wonach der Steuerpflichtige (Unternehmer), der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.
- 29 b) Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeiten) zu verwenden beabsichtigt (EuGH-Urteil vom 13. März 2008 C-437/06, *Securenta*, Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1; BFH-Urteil vom 6. Mai 2010 V R 29/09, BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.1.). Dies setzt voraus, dass die Eingangsleistung mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit direkt und unmittelbar zusammenhängt.
- 30 aa) Besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang zu einzelnen Ausgangsumsätzen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, die steuerpflichtig oder Umsätze i.S. von § 15 Abs. 3 UStG (Art. 17 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG) sind, kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Die für den Leistungsbezug getätigten Aufwendungen gehören dann zu den Kostenelementen seiner zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 57; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a aa (1), jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).
- 31 bb) Bei einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang zu einem Umsatz, der mangels wirtschaftlicher Tätigkeit nicht dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt oder der steuerfrei ist, ohne dass § 15 Abs. 3 UStG (Art. 17 Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG) gilt, besteht keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug (EuGH-Urteile *Securenta* in Slg. 2008, I-1597 Rdnr. 30; SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 59, und BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a aa (2), jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung).
- 32 Dies gilt auch, wenn der Unternehmer eine Leistung z.B. --wie hier-- für einen steuerfreien Ausgangsumsatz bezieht, um mittelbar seine zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu stärken, da "der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist" (EuGH-Urteile vom 6. April 1995 C-4/94, BLP, Slg. 1995, I-983 Rdnr. 19; vom 8. Juni 2000 C-98/98, *Midland Bank*, Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 20, und vom 22. Februar 2001 C-408/98, *Abbey National*, Slg. 2001, I-1361 Rdnr. 25).
- 33 cc) Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, kann der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt sein, wenn die Kosten für die Eingangsleistung zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und --als solche-- Bestandteile des Preises der von ihm erbrachten Leistungen sind. Derartige Kosten hängen dann direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zusammen (EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 58; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a bb, jeweils m.w.N. zur EuGH-Rechtsprechung). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber, dass die wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (EuGH-Urteil *Midland Bank* in Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 31 zu Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG --§ 15 Abs. 4 UStG--; BFH-Urteil in BFHE 230, 263, BStBl II 2010, 885, unter II.2.a bb). Geht der Unternehmer z.B. zugleich wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen i.S. des Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zuzurechnen sind (EuGH-Urteil *Securenta* in Slg. 2008, I-1597, Leitsatz 1).
- 34 c) Aufgrund der Steuerfreiheit der Übertragung der Anteile an der K-AG ist die Klägerin im Streitfall gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG und Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der maßgebliche direkte und unmittelbare Zusammenhang der bezogenen Beratungsleistungen besteht zu dieser Anteilsübertragung, nicht aber zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit.
- 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.

- 37 (2) Im Streitfall handelte es sich nach den vom FG in Bezug genommenen Rechnungen bei den bezogenen Leistungen um die Leistungen einer Anwaltskanzlei, die auftragsgemäß Rechtsrat für Zwecke einer Beteiligungsveräußerung erteilte und dabei bei der Abfassung des Kaufvertrages und den Vertragsverhandlungen mitwirkte. Diese Leistungen hängen mit der durch diesen Kaufvertrag bewirkten Beteiligungsveräußerung direkt und unmittelbar zusammen. Im Hinblick auf die Anknüpfung an diesen Ausgangsumsatz kommt ein Vorsteuerabzug nach Maßgabe der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Klägerin nicht in Betracht. Gleiches gilt für die Leistungen der Investmentbank, die sich nach der von ihr erteilten Rechnung ausdrücklich auf die Beratung bei der Veräußerung der Beteiligung bezog. Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, die Bank habe aufgrund einer Bezugnahme auf den der Leistung zugrunde liegenden Vertrag auch andere Leistungen erbracht. Im Hinblick auf die ausdrückliche Leistungsbeschreibung in der Rechnung "Beratungsleistungen bei der Veräußerung" und die Vereinbarung als Erfolgshonorar, kann die allenfalls ergänzende Bezugnahme auf ein anderes Dokument die Leistungsbeschreibung nicht erweitern.
- 38 bb) Abweichendes ergibt sich im Streitfall auch nicht aus § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG (Art. 17 Abs. 3 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG), wonach der Unternehmer bei Leistungen, die nach § 4 Nr. 8 Buchst. e UStG steuerfrei wären, zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist.
- 39 (1) Im Streitfall hat die Klägerin die Beteiligung an der K-AG auf die T-GmbH und damit auf eine im Inland ansässige Person übertragen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH bestimmt sich die Person des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a) und damit im Streitfall nach dem Kaufvertrag vom 6. November 1996. Danach ist die T-GmbH Leistungsempfänger und Erwerber der Gesellschaftsanteile an der K-AG. Zwar hat die T-Inc. diesen Vertrag als Vertragspartei abgeschlossen. Die T-Inc. hat jedoch das im Vertrag vorbehaltene Recht zur Benennung eines Erwerbers noch innerhalb der vertraglich vorgesehenen Frist zugunsten der T-GmbH ausgeübt, so dass die T-GmbH die Anteile an der K-AG unmittelbar von der dem Organkreis der Klägerin angehörenden MM-GmbH erworben hat.
- 40 (2) Ein Anspruch auf Vorsteuerabzug ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht daraus, dass sie aufgrund der mit der T-Inc. geführten Vertragsverhandlungen eine für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG unschädliche Veräußerung an einen im Drittlandsgebiet ansässigen Erwerber beabsichtigt habe.
- 41 Maßgeblich ist für den Vorsteuerabzug, ob der Steuerpflichtige die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, mit den Leistungsbezügen Umsätze auszuführen, für die der Vorsteuerabzug zugelassen ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 38/03, BFHE 208, 84, BStBl II 2005, 414, unter II.2.b). Aufgrund der im Hinblick auf die Person des Erwerbers bestehenden Unvollständigkeit des am 6. November 1996 abgeschlossenen Kaufvertrages hätten objektive Anhaltspunkte, die für eine Verkaufsabsicht an eine im Drittlandsgebiet ansässige Person sprächen, aber nur vorgelegen, wenn das der T-Inc. eingeräumte Benennungsrecht sich darauf beschränkt hätte, an ihrer Stelle eine andere im Drittlandsgebiet ansässige Person zu benennen. Da dies nicht der Fall war, fehlen objektive Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin nur an eine im Drittlandsgebiet ansässige Person verkaufen wollte, zumal sie gegen die spätere Benennung einer im Inland ansässigen GmbH keine Einwendungen hatte.
- 42 d) Die weiteren Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 43 aa) Ohne Erfolg beruft sich die Klägerin für den Vorsteuerabzug darauf, sie habe mit der steuerfreien Anteilsübertragung Kapital für ihre zum Vorsteuerabzug berechtigende wirtschaftliche Gesamttätigkeit beschaffen wollen. Denn nach der ständigen EuGH-Rechtsprechung richtet sich der Vorsteuerabzug nach einem direkten und unmittelbaren, nicht aber nach einem nur indirekten und nur mittelbaren Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung. Dementsprechend ist "der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich" (EuGH-Urteile BLP in Slg. 1995, I-983 Rdnr. 19; Midland Bank in Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 20, und Abbey National in Slg. 2001, I-1361 Rdnr. 25).
- 44 Entgegen der Auffassung der Klägerin hat sich hieran durch das EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 nichts geändert, da der EuGH auch in diesem Urteil nochmals ausdrücklich entschieden hat, dass die wirtschaftliche Gesamttätigkeit nur zu berücksichtigen ist, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz "fehlt" (EuGH auch im Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnr. 59) und der EuGH weiter in dieser Entscheidung auf seine früheren Urteile BLP in Slg. 1995, I-983, Midland Bank in Slg. 2000, I-4177 und Abbey National in Slg. 2001, I-1361 --wenn auch in anderem Zusammenhang-- ausdrücklich Bezug nimmt.
- 45 bb) Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, selbst wenn die Aufwendungen ausschließlich und unmittelbar mit der Anteilsveräußerung zusammenhängen, sei der Vorsteuerabzug nach Rdnrn. 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 Rdnrn. 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.
- 49 3. Die Klägerin ist auch nicht aus den Leistungen für die Anteilsveräußerung durch die NA-Inc. zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 50 Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer Leistungen "für sein Unternehmen" und damit "für Zwecke seiner besteuerten Umsätze" bezieht. Ein Vorsteuerabzug für Leistungsbezüge, die den Umsätzen eines anderen Unternehmens dienen, hier der Veräußerung von Vermögensgegenständen durch die NA-Inc., ist damit nicht zu vereinbaren. Der Vortrag der Klägerin, dass die Veräußerung durch die NA-Inc. aufgrund einer Weitergabe der hierdurch erzielten Einnahmen an die Klägerin mittelbar der Stärkung ihrer Kapitalbasis dienen sollte, rechtfertigt keine andere Beurteilung, da "der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist" (s. oben II.1.b bb) und EuGH-Urteile BLP in Slg. 1995, I-983 Rdnr. 19, Midland Bank in Slg. 2000, I-4177 Rdnr. 20 und Abbey National in Slg. 2001, I-1361 Rdnr. 25).
- 51 Soweit die Klägerin vorträgt, sie sei zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil sie die für diese Veräußerung anteilig entstandenen Kosten an ein anderes Unternehmen weiterbelastet habe, handelt es sich um einen neuen Sachvortrag, der im Revisionsverfahren bereits im Hinblick auf die Bindung an die Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht zu berücksichtigen ist (BFH-Urteil in BFHE 219, 476, BStBl II 2009, 490, unter II.1.e dd).
- 52 4. Das Urteil des FG, dem bei seiner Entscheidung das EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 nicht bekannt war, entspricht nicht diesen Grundsätzen und war daher aufzuheben. Da die Sache spruchreif ist, war die Klage abzuweisen.
- 53 5. Der Senat hält ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union nicht für erforderlich. Nach dem EuGH-Urteil SKF in Slg. 2009, I-10413 Rdnrn. 40 und 63 haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob eine Anteilsveräußerung der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens gleichgestellt werden kann, und das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs anzuwenden. Hinsichtlich der im Streitfall zu berücksichtigenden Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG selbst bestehen keine Zweifelsfragen, die eine Vorlage an den EuGH rechtfertigen.

Siehe auch: [Pressemitteilung Nr. 17/11 vom 9.3.2011](#)