

Rechtssache C-29/08

Skatteverket

gegen

AB SKF

(Vorabentscheidungsersuchen des Regeringsrätten)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 2, 4, 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 und 17 – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2, 9, 135 Abs. 1 Buchst. f und 168 – Veräußerung einer Tochtergesellschaft und einer Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft durch eine Muttergesellschaft – Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer – Befreiung – Im Rahmen von Aktienveräußerungen bezogene Dienstleistungen – Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer“

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie – Begriff*

(Richtlinien des Rates 77/388, Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 und 2, und 2006/112, Art. 2 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1)

2. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie – Umsätze, die sich auf Wertpapiere im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 beziehen*

(Richtlinien des Rates 77/388, Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5, und 2006/112, Art. 135 Abs. 1 Buchst. f)

3. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug*

(Richtlinien des Rates 77/388, Art. 17 Abs. 1 und 2, und 2006/112, Art. 168)

1. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung sowie Art. 2 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass eine von einer Muttergesellschaft vorgenommene Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie der verbleibenden Beteiligung der Muttergesellschaft an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, denen die Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, eine in den Anwendungsbereich der genannten Richtlinien fallende wirtschaftliche Tätigkeit ist.

Durch die Veräußerung sämtlicher Aktien, die eine Muttergesellschaft an einer Tochtergesellschaft und einer beherrschten Gesellschaft gehalten hat, beendet sie nämlich ihre Beteiligung an diesen Gesellschaften. Hat diese Muttergesellschaft in ihrer Eigenschaft als Muttergesellschaft eines Industriekonzerns in die Verwaltung dieser Tochtergesellschaft und dieser beherrschten

Gesellschaft dadurch eingegriffen, dass sie ihnen entgeltlich verschiedene Dienstleistungen verwaltungsmäßiger, buchhalterischer und kaufmännischer Art erbracht hat, für die sie der Mehrwertsteuer unterlag, kann die genannte Veräußerung, die zur Umstrukturierung eines Konzerns durch die Muttergesellschaft erfolgte, als ein Vorgang betrachtet werden, der darin besteht, nachhaltig Einnahmen aus Tätigkeiten, die über den bloßen Verkauf von Wertpapieren hinausgehen, zu erzielen. Dieser Vorgang weist eine direkte Verbindung zur Organisation der Tätigkeit auf, die der Konzern ausübt, und stellt somit eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Steuerpflichtigen dar. Ein derartiger Vorgang fällt somit in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.

Soweit jedoch die Aktienveräußerung der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens eines Unternehmens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung oder von Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gleichgestellt werden kann und sofern der betroffene Mitgliedstaat sich für die in diesen Bestimmungen vorgesehene Befugnis entschieden hat, stellt dieser Umsatz keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar.

Der Umstand, dass die Aktienveräußerung sich in mehreren Schritten vollzieht, lässt diese Feststellungen unberührt.

(vgl. Randnrn. 32-33, 41, Tenor 1, 4)

2. Veräußert eine Muttergesellschaft sämtliche Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie ihre verbleibende Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, und hat sie diesen Gesellschaften mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht, so ist sie gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Die Wendung „Umsätze, ... die sich auf ... Wertpapiere beziehen“ im Sinne dieser Vorschriften betrifft nämlich Umsätze, die geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen, mit Ausnahme von Dienstleistungen administrativer, materieller oder technischer Art sowie von Tätigkeiten der Finanzinformation, die nicht die rechtliche und finanzielle Lage zwischen den Parteien ändern. Da ein Verkauf von Aktien die rechtliche und finanzielle Lage der am Geschäft beteiligten Parteien ändert, fällt dieser Umsatz, soweit er in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, unter die nach den genannten Vorschriften vorgesehene Befreiung.

Der Umstand, dass die Aktienveräußerung sich in mehreren Schritten vollzieht, lässt diese Feststellungen unberührt.

(vgl. Randnrn. 48-50, 53, Tenor 2, 4)

3. Das Recht einer Muttergesellschaft auf den Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die für Zwecke einer Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie ihrer verbleibenden Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, erbracht wurden, besteht gemäß Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung sowie gemäß Art. 168 der Richtlinie 2006/112, wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Es obliegt dem vorlegenden Gericht, unter Berücksichtigung aller Umstände, unter denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze getätigt wurden, festzustellen, ob die getätigten Ausgaben Eingang in den Preis der verkauften Aktien finden können oder allein zu den Kostenelementen der auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen entfallenden Umsätze gehören.

Der Umstand, dass die Aktienveräußerung sich in mehreren Schritten vollzieht, lässt diese Feststellungen unberührt.

(vgl. Randnr. 73, Tenor 3-4)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

29. Oktober 2009(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 2, 4, 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 und 17 – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2, 9, 135 Abs. 1 Buchst. f und 168 – Veräußerung einer Tochtergesellschaft und einer Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft durch eine Muttergesellschaft – Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer – Befreiung – Im Rahmen von Aktienveräußerungen bezogene Dienstleistungen – Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer“

In der Rechtssache C-29/08

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Regeringsrätt (Schweden) mit Entscheidung vom 17. Januar 2008, beim Gerichtshof eingegangen am 25. Januar 2008, in dem Verfahren

Skatteverket

gegen

AB SKF

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Präsidentin der Sechsten Kammer P. Lindh in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Dritten Kammer sowie der Richter A. Rosas und U. Löhms (Berichterstatte),

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 4. Dezember 2008,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- des Skatteverk, vertreten durch B. Persson als Bevollmächtigte,
- der AB SKF, vertreten durch R. Treutiger und O. Henkow, advokater,
- der schwedischen Regierung, vertreten durch K. Petkovska und A. Engman als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch M. Lumma und C. Blaschke als Bevollmächtigte,
- der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Z. Bryanston-Cross als Bevollmächtigte im Beistand von I. Hutton, Barrister,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch J. Enegren und D. Triantafyllou als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 12. Februar 2009
folgendes

Urteil

1 Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2, 4, 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 und 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie die Auslegung der Art. 2, 9, 135 Abs. 1 Buchst. f und 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteverk (schwedische Steuerverwaltung) und der AB SKF (im Folgenden: SKF) wegen eines auf Antrag von SKF erlassenen Vorbescheids des Skatterättsnämnd (Ausschuss für Steuerrecht), der den Vorsteuerabzug für Dienstleistungen betraf, die SKF anlässlich einer Aktienveräußerung bezogen hatte.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 2 Abs. 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301) bestimmt, dass „[b]ei allen Umsätzen ... die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet [wird], der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat“.

4 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“.

5 In Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

...“

6 Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. ...“

7 Nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 2 erster Gedankenstrich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie kann eine Dienstleistung u. a. in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands bestehen, gleichgültig, ob er in einer Urkunde verbrieft ist oder nicht.

8 Nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten „die Umsätze – einschließlich der Vermittlung jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen“, von der Mehrwertsteuer.

9 Art. 17 der Sechsten Richtlinie in seiner sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung behandelt Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. In seinen Abs. 1 und 2 heißt es:

„(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...“

10 Die Richtlinie 2006/112 hat mit Wirkung zum 1. Januar 2007 die auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer bestehenden Gemeinschaftsvorschriften aufgehoben und ersetzt. Nach dem ersten und dem dritten Erwägungsgrund der vorgenannten Richtlinie war eine Neufassung der Sechsten Richtlinie erforderlich, um sämtliche anwendbaren Bestimmungen klar und wirtschaftlich, jedoch grundsätzlich ohne inhaltliche Änderungen, in neugefasster Struktur und neugefasstem Wortlaut darzustellen.

11 Art. 2 dieser Richtlinie bestimmt:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

a) Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;

...

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

...“

12 Art. 9 Abs. 1 der genannten Richtlinie sieht vor:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“

13 Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 entspricht Art. 5 Abs. 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie.

14 Eine Dienstleistung kann nach Art. 25 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 u. a. in der Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands bestehen, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht.

15 Die Mitgliedstaaten befreien gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der genannten Richtlinie „Umsätze – einschließlich der Vermittlung, jedoch nicht der Verwahrung und der Verwaltung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, mit Ausnahme von Wertpapieren und der in Artikel 15 Absatz 2 genannten Rechte und Wertpapiere“.

16 Art. 168 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

...“

Nationales Recht

17 Nach Kapitel 1 § 1 Mervärdesskattelag (1994:200) (Gesetz Nr. 200 über die Mehrwertsteuer) ist an die Staatskasse Mehrwertsteuer für die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen zu entrichten, die steuerpflichtig sind und im schwedischen Hoheitsgebiet im Rahmen einer gewerbsmäßigen Tätigkeit bewirkt werden.

18 Nach Kapitel 3 § 9 dieses Gesetzes sind u. a. Umsätze aus dem Wertpapierhandel wie die durch einen Vermittler vorgenommene Lieferung von und der Handel mit Aktien, anderen Anteilen und Forderungen, gleichgültig, ob diese in einer Urkunde verbrieft sind oder nicht, sowie die Verwaltung von Investmentfonds befreit.

19 Nach Kapitel 8 § 3 des genannten Gesetzes ist der Steuerpflichtige zum Abzug der Vorsteuer berechtigt, die im Rahmen von Erwerb oder Einfuhren entrichtet worden ist, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet werden.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

20 Die Aktiengesellschaft SKF ist die Muttergesellschaft eines in mehreren Ländern tätigen Industriekonzerns. Sie beteiligt sich aktiv an der Tätigkeit ihrer Tochtergesellschaften und erbringt ihnen entgeltliche Dienstleistungen wie Unternehmensführung, Verwaltung und Marketing. SKF unterliegt für diese Dienstleistungen, die den Tochtergesellschaften in Rechnung gestellt werden, der Mehrwertsteuer.

21 SKF beabsichtigt, den Konzern umzustrukturieren und sich in diesem Rahmen von der Tätigkeit einer ihrer Tochtergesellschaften zu trennen, deren Kapital sie zu 100 % hält (im Folgenden: Tochtergesellschaft), indem sie deren Aktien insgesamt überträgt. Außerdem wird sie ihre Beteiligung von 26,5 % an einer anderen Gesellschaft (im Folgenden: beherrschte Gesellschaft) veräußern, die sie früher zu 100 % hielt und der sie ebenfalls als Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbrachte. Zweck dieser Veräußerungen ist die Sammlung von Kapital zur Finanzierung der übrigen Tätigkeiten des Konzerns. Zur Durchführung der genannten Veräußerungen beabsichtigt SKF, auf Dienstleistungen bezüglich der Bewertung der Wertpapiere sowie in Form von Unterstützung bei den Verhandlungen und von anwaltlicher Beratung bei der Abfassung der Verträge zurückzugreifen. Diese Dienstleistungen werden der Mehrwertsteuer unterliegen.

22 Um sich Klarheit über die steuerlichen Konsequenzen der fraglichen Veräußerungen zu verschaffen, beantragte SKF beim Skatterättsnämnd einen Vorbescheid über die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer auf Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit der Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft und der beherrschten Gesellschaft bezogen würden.

23 Der Skatterättsnämnd befand in seinem Vorbescheid vom 12. Januar 2007, dass SKF in beiden Fällen zum Vorsteuerabzug für diese Dienstleistungen berechtigt sei. Er vertrat die Auffassung, dass die der Tochtergesellschaft und der beherrschten Gesellschaft von SKF erbrachten Dienstleistungen Teil einer wirtschaftlichen Tätigkeit seien und dass die

Mehrwertsteuer abzugsfähig sei, die für ihre Ausgaben anlässlich des Erwerbs dieser Gesellschaften entrichtet worden sei. In gleicher Weise müsse auch die für ihre Ausgaben bei der Beendigung dieser Tätigkeit entrichtete Mehrwertsteuer abzugsfähig sein. Der Umstand, dass die Tätigkeit zugunsten der beherrschten Gesellschaft nach und nach eingestellt werde, führe zu keiner anderen Beurteilung.

24 Das Skatteverk erhob gegen diesen Bescheid Klage beim vorlegenden Gericht und beantragte, zu entscheiden, dass die auf die bezogenen Dienstleistungen entrichtete Mehrwertsteuer nicht abzugsfähig sei. SKF beantragte, den Vorbescheid des Skatterättsnämnd aufrechtzuerhalten.

25 Das Regeringsrätt hat unter diesen Umständen beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Art. 2 und 4 der Sechsten Richtlinie und die Art. 2 und 9 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz vorliegt, wenn ein Steuerpflichtiger, der einer Tochtergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, die Anteile an dieser Tochtergesellschaft veräußert?
2. Falls sich aus der Antwort auf die erste Frage ergibt, dass die Veräußerung einen steuerbaren Umsatz darstellt: Wird dieser dann von der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung für Umsätze, die sich auf Anteile an Gesellschaften beziehen, erfasst?
3. Kann unabhängig von der Antwort auf die vorstehenden Fragen ein Recht auf Vorsteuerabzug für direkt mit der Veräußerung zusammenhängende Ausgaben bestehen, wie es für allgemeine Aufwendungen existiert?
4. Ist es für die Beantwortung der vorstehenden Fragen von Bedeutung, wenn die Veräußerung der Anteile an einer Tochtergesellschaft in mehreren Schritten vorgenommen wird?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

26 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sowie Art. 2 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass eine von einer Muttergesellschaft vorgenommene Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie der verbleibenden Beteiligung der Muttergesellschaft an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, denen die Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, eine in den Anwendungsbereich der genannten Richtlinien fallende wirtschaftliche Tätigkeit ist.

27 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass aufgrund von Art. 2 der Sechsten Richtlinie und von Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112, die den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer festlegen, nur diejenigen im Inland ausgeführten Tätigkeiten dieser Steuer unterliegen, die wirtschaftlicher Natur sind. Nach Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie und Art. 9 der Richtlinie 2006/112 gilt als Steuerpflichtiger, wer eine dieser wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeiten umschließt gemäß Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.

28 Nach ständiger Rechtsprechung sind der bloße Erwerb, das bloße Halten und der bloße Verkauf von Aktien an sich keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie (vgl. u. a. Urteile vom 29. April 2004, EDM, C-77/01, Slg. 2004, I-4295, Randnr. 59, und vom 8. Februar 2007, Investrand, C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung). Denn diese Vorgänge beinhalten nicht die Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, da das einzige Entgelt dieser Vorgänge in einem etwaigen Gewinn beim Verkauf dieser Aktien liegt (vgl. in diesem Sinne Urteil EDM, Randnr. 58).

29 Der Gerichtshof hat klargestellt, dass nur Zahlungen, die die Gegenleistung für einen Umsatz oder eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und dass dies nicht auf Zahlungen zutrifft, die auf dem bloßen Eigentum an einem Gegenstand beruhen, wie dies bei Dividenden oder anderen Erträgen von Aktien der Fall ist (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 22. Juni 1993, Sofitam, C-333/91, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 13, vom 6. Februar 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Slg. 1997, I-745, Randnr. 15, sowie EDM, Randnr. 49)

30 Etwas anderes gilt nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs jedoch, 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 begründet worden ist (vgl. Urteile vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Slg. 1991, I-3111, Randnr. 14, vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest, C-142/99, Slg. 2000, I-9567, Randnr. 18, Beschluss vom 12. Juli 2001, Welthgrove, C-102/00, Slg. 2001, I-5679, Randnr. 15, und Urteil vom 27. September 2001, Cibo Participations, C-16/00, Slg. 2001, I-6663, Randnr. 20), soweit ein solcher Eingriff die Vornahme von Umsätzen einschließt, die gemäß Art. 2 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie die Erbringung von Verwaltungs-, Buchhaltungs- und EDV-Dienstleistungen (Urteil Floridienne und Berginvest, Randnr. 19, Beschluss Welthgrove, Randnr. 16, sowie Urteile Cibo Participations, Randnr. 21, und vom 26. Juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Slg. 2003, I-6729, Randnr. 46).

31 Außerdem geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass sich auf Aktien oder Anteile an einer Gesellschaft beziehende Umsätze in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, wenn sie im Rahmen des gewerbsmäßigen Wertpapierhandels oder zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften erfolgen, an denen die Beteiligung begründet worden ist, oder wenn sie eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen (vgl. u. a. Urteile vom 20. Juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Slg. 1996, I-3013, Randnr. 35, und Harnas & Helm, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass SKF in ihrer Eigenschaft als Muttergesellschaft eines Industriekonzerns in die Verwaltung der Tochtergesellschaft und der beherrschten Gesellschaft dadurch eingegriffen hat, dass sie ihnen

entgeltlich verschiedene Dienstleistungen verwaltungsmäßiger, buchhalterischer und kaufmännischer Art erbracht hat, für die sie der Mehrwertsteuer unterlag.

33 Durch die Veräußerung sämtlicher Aktien, die SKF an der Tochtergesellschaft und der beherrschten Gesellschaft hielt, beendete sie ihre Beteiligung an diesen Gesellschaften. Die genannte Veräußerung, die zur Umstrukturierung eines Konzerns durch die Muttergesellschaft erfolgte, kann als ein Vorgang betrachtet werden, der darin besteht, nachhaltig Einnahmen aus Tätigkeiten, die über den bloßen Verkauf von Wertpapieren hinausgehen, zu erzielen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung). Dieser Vorgang weist eine direkte Verbindung zur Organisation der Tätigkeit auf, die der Konzern ausübt, und stellt somit eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Sinne der in Randnr. 31 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung dar. Ein derartiger Vorgang fällt somit in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.

34 Wie der Generalanwalt in Nr. 34 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, steht diese Feststellung im Übrigen mit den Grundsätzen der Gleichbehandlung und der Steuerneutralität in Einklang, die es verlangen, dass die Wertungen, die für die Bejahung des wirtschaftlichen Charakters des Erwerbs von Beteiligungen zugrunde gelegt werden, der mit Eingriffen der Muttergesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften und ihrer beherrschten Gesellschaften einhergeht, auf die Fälle der Veräußerung von Beteiligungen, durch die diese Eingriffe beendet werden, erstreckt werden (vgl. entsprechend Urteile Wellcome Trust, Randnr. 33, und Kretztechnik, Randnr. 19).

35 Zur Natur des fraglichen Umsatzes trägt die Kommission der Europäischen Gemeinschaften vor, er sei einer Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie gleichzustellen, der als Lieferung von Gegenständen als eine wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei. Der Kommission zufolge sind der Verkauf sämtlicher Vermögenswerte einer Gesellschaft und der Verkauf sämtlicher Aktien an dieser Gesellschaft in funktioneller Hinsicht gleichwertig.

36 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie ebenso wie Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 in seinem ersten Satz vorsieht, dass die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens behandeln können, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen können. Hat ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis Gebrauch gemacht, gilt die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens folglich für die Zwecke der Sechsten Richtlinie nicht als eine Lieferung von Gegenständen. Nach Art. 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt eine solche Übertragung damit nicht der Mehrwertsteuer (vgl. Urteile vom 22. Februar 2001, Abbey National, C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 30, und vom 27. November 2003, Zita Modes, C-497/01, Slg. 2003, I-14393, Randnr. 29).

37 Ferner ist der Begriff „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens“ vom Gerichtshof dahin ausgelegt worden, dass er die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils erfasst, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammengekommen ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann, dass er aber nicht die bloße Übertragung von Gegenständen wie den Verkauf eines Warenbestands einschließt (vgl. Urteil Zita Modes, Randnr. 40).

38 Im vorliegenden Fall vermag der Gerichtshof anhand der Akten nicht festzustellen, ob der Verkauf von Aktien der Tochtergesellschaft und der beherrschten Gesellschaft die vollständige oder teilweise Veräußerung der Vermögenswerte der betreffenden Gesellschaften nach sich

gezogen hat. SKF hat außerdem in der mündlichen Verhandlung bekundet, dass eine etwaige Anwendung von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie im vorliegenden Fall vor dem vorlegenden Gericht nicht angesprochen worden sei.

39 In einem solchen Fall hat der Gerichtshof im Rahmen der Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Gemeinschaftsgerichten und den nationalen Gerichten den in der Vorlageentscheidung definierten tatsächlichen und rechtlichen Kontext, in dem sich die Vorlagefragen stellen, zu berücksichtigen (vgl. u. a. Urteile vom 29. April 2004, Orfanopoulos und Oliveri, C-482/01 und C-493/01, Slg. 2004, I-5257, Randnr. 42, vom 18. Dezember 2007, Laval un Partneri, C-341/05, Slg. 2007, I-11767, Randnr. 47, und vom 14. Februar 2008, Dynamic Medien, C-244/06, Slg. 2008, I-505, Randnr. 19).

40 Selbst wenn man unterstellt, dass Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie oder Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 auf einen Umsatz wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden anwendbar wäre, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat, ist jedenfalls festzustellen, dass SKF und die schwedische Regierung in der mündlichen Verhandlung angegeben haben, dass das Königreich Schweden sich für die in diesen Bestimmungen vorgesehene Befugnis entschieden habe, davon auszugehen, dass die Übertragung eines Gesamtvermögens nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie falle. In einem solchen Fall stellt die Aktienveräußerung, die auf die Übertragung eines Gesamtvermögens hinausläuft, keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar.

41 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sowie Art. 2 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass eine von einer Muttergesellschaft vorgenommene Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie der verbleibenden Beteiligung der Muttergesellschaft an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, denen die Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, eine in den Anwendungsbereich der genannten Richtlinien fallende wirtschaftliche Tätigkeit ist. Soweit jedoch die Aktienveräußerung der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens eines Unternehmens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie oder von Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gleichgestellt werden kann und sofern der betroffene Mitgliedstaat sich für die in diesen Bestimmungen vorgesehene Befugnis entschieden hat, stellt dieser Umsatz keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar.

Zur zweiten Frage

42 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob eine Aktienveräußerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende – gesetzt den Fall, sie fällt in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer – von der Mehrwertsteuer gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 zu befreien ist.

43 Die schwedische und die deutsche Regierung sind der Ansicht, dass jeder Verkauf von Aktien, soweit er eine wirtschaftliche Tätigkeit darstelle, kraft der genannten Bestimmungen von der Mehrwertsteuer befreit sei.

44 Die Kommission hingegen ist der Ansicht, dass die in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung einzig auf die Umsätze abstelle, die im Rahmen eines gewerbsmäßigen Wertpapierhandels getätigt würden. Der im Ausgangsverfahren fragliche Umsatz müsse als strategische Umschichtung der Vermögenswerte der Muttergesellschaft mit dem Ziel der Sammlung von Kapital zur Finanzierung der übrigen Tätigkeiten des Konzerns betrachtet werden. Dieser Umsatz

gehöre nicht zur gewöhnlichen gewerbsmäßigen Tätigkeit dieser Gesellschaft und werde nicht von der in den oben erwähnten Bestimmungen vorgesehenen Befreiung erfasst.

45 Nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie und nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 befreien die Mitgliedstaaten „die Umsätze – einschließlich der Vermittlung jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen ...“, von der Mehrwertsteuer.

46 Zwar sind die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. u. a. Urteile MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Randnr. 63, und vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, Slg. 2007, I-3225, Randnr. 14), doch ändert dies nichts daran, dass die von der Kommission vorgeschlagene Auslegung die fragliche Befreiung auf eine Weise beschränken würde, die sich nicht auf den fraglichen Wortlaut stützen kann. Denn die in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 enthaltene Wendung „Umsätze ..., die sich auf Aktien ... beziehen“ ist weit genug, um nicht auf den professionellen Wertpapierhandel beschränkt zu sein.

47 Würde der von der Kommission verfochtenen Auslegung gefolgt, so würden im Wesentlichen identische Umsätze im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie zu den normalen und gewöhnlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen gehörten oder nicht. Eine derartige Behandlung widerspräche den Zielen des Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Steuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass, abgesehen von Ausnahmefällen, die objektive Natur des betreffenden Umsatzes berücksichtigt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. April 1995, BLP Group, C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnr. 24).

48 Zur Reichweite der genannten Befreiung hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Umsätze, die sich auf Aktien und andere Wertpapiere beziehen, Umsätze sind, die auf dem Wertpapiermarkt bewirkt werden, und dass der Wertpapierhandel Handlungen umfasst, die die rechtliche und finanzielle Lage zwischen den Parteien ändern (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Juni 1997, SDC, C-2/95, Slg. 1997, I-3017, Randnrn. 72 und 73). Die in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie enthaltene Wendung „Umsätze, ... die sich auf ... Wertpapiere beziehen“ betrifft daher Umsätze, die geeignet sind, Rechte und Pflichten der Parteien in Bezug auf Wertpapiere zu begründen, zu ändern oder zum Erlöschen zu bringen (Urteil vom 13. Dezember 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Slg. 2001, I-10237, Randnr. 33).

49 Folglich fallen Dienstleistungen administrativer, materieller oder technischer Art sowie die Tätigkeit der Finanzinformation, die nicht die rechtliche und finanzielle Lage zwischen den Parteien ändern, nicht unter die Befreiung gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie (vgl. Urteile SDC, Randnr. 66, und CSC Financial Services, Randnrn. 28 und 30).

50 Demgegenüber ist festzustellen, dass ein Verkauf von Aktien die rechtliche und finanzielle Lage der am Geschäft beteiligten Parteien ändert. Dieser Umsatz fällt daher, soweit er in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, unter die gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie und gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung.

51 Diese Auslegung wird durch die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs bestätigt, der zufolge insbesondere die Umsätze, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und

Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen und in der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen bestehen, die über den bloßen Erwerb und Verkauf von Wertpapieren hinausgehen (vgl. u. a. Urteil Kretztechnik, Randnr. 20), in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen, aber gemäß deren Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 von der Mehrwertsteuer befreit sind. Wie in Randnr. 31 des vorliegenden Urteils dargelegt, trifft dies insbesondere für Umsätze zu, die im Rahmen des gewerbsmäßigen Wertpapierhandels oder zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften erfolgen, an denen die Beteiligung begründet worden ist, oder die eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen (vgl. u. a. Urteile Harnas & Helm, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung, und EDM, Randnr. 59).

52 Im vorliegenden Fall geht der Verkauf von Aktien durch SKF über den Rahmen des bloßen Wertpapierverkaufs hinaus, indem er einen Eingriff von SKF in die Verwaltung der Tochtergesellschaft und der beherrschten Gesellschaft darstellt. Außerdem zeigt es sich, dass der Verkauf von Aktien, der im Ausgangsverfahren in Rede steht, auch unmittelbar mit der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit von SKF verbunden und hierfür notwendig ist. Folglich ist dieser Umsatz sowohl gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie als auch gemäß Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 von der Mehrwertsteuer befreit.

53 Daher ist auf die zweite Frage zu antworten, dass eine Aktienveräußerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende von der Mehrwertsteuer gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 zu befreien ist.

Zur dritten Frage

54 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob das Recht auf den Abzug der Vorsteuer für Leistungen, die für Zwecke einer Aktienveräußerung erbracht wurden, gemäß Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie in der sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung sowie gemäß Art. 168 der Richtlinie 2006/112 deshalb besteht, weil die Kosten dieser Leistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören.

55 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass das in den Art. 17 bis 20 der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile Kretztechnik, Randnr. 33, vom 13. März 2008, *Securenta*, C?437/06, Slg. 2008, I?1597, Randnr. 24, und vom 4. Juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C?102/08, Slg. 2009, I?0000, Randnr. 70).

56 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet somit die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. u. a. Urteil vom 29. April 2004, *Faxworld*, C?137/02, Slg. 2004, I?5547, Randnr. 37, sowie Urteile *Investrand*, Randnr. 22, *Securenta*, Randnr. 25, und *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Randnr. 71).

57 Nach ständiger Rechtsprechung 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. Urteil vom 8. Juni 2000, Midland Bank, C?98/98, Slg. 2000, I?4177, Randnr. 24, sowie Urteile Abbey National, Randnr. 26, und Investrand, Randnr. 23). Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. Urteile Cibo Participations, Randnr. 31, Kretztechnik, Randnr. 35, Investrand, Randnr. 23, und Securita, Randnr. 27).

58 Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. u. a. Urteile Midland Bank, Randnrn. 23 und 31, Abbey National, Randnr. 35, Kretztechnik, Randnr. 36, und Investrand, Randnr. 24).

59 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. in diesem Sinne Urteile vom 30. März 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, Slg. 2006, I?3039, Randnr. 24, vom 14. September 2006, Wollny, C?72/05, Slg. 2006, I?8297, Randnr. 20, und vom 12. Februar 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C?515/07, Slg. 2009, I?0000, Randnr. 28).

60 Daraus folgt, dass das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug anhand der Ausgangsumsätze bestimmt wird, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen. Das genannte Recht besteht somit dann, wenn der der Mehrwertsteuer unterworfenen Eingangsumsatz einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen aufweist, 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 getätigt 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.

61 Im vorliegenden Fall beschreibt das vorlegende Gericht die Ausgaben, die mit den von SKF bezogenen Dienstleistungen in Zusammenhang stehen, zum einen als „direkt mit der [Aktienveräußerung] zusammenhängend“ und zum anderen als Teil der allgemeinen Aufwendungen, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit von SKF zusammenhängen.

62 Insoweit ist festzustellen, dass die dem Gerichtshof vorgelegten Akten es nicht ermöglichen, festzustellen, ob diese Ausgaben im Sinne der in den Randnrn. 57 und 58 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung mit den angesprochenen Aktienveräußerungen oder der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit von SKF in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen, weil dem vorlegenden Gericht zufolge das Ziel dieser Veräußerungen die Sammlung von Kapital zur Finanzierung der übrigen Tätigkeiten des Konzerns war. Für die Feststellung eines derartigen direkten und unmittelbaren Zusammenhangs kommt es nämlich darauf an, ob die getätigten Ausgaben in den Preis der Aktien, die SKF zu veräußern beabsichtigt, Eingang finden oder ob sie nur zu den Kostenelementen der Produktpreise von SKF gehören.

63 Im Rahmen eines Verfahrens nach Art. 234 EG ist der Gerichtshof nicht für die Beurteilung

oder Qualifizierung der tatsächlichen Umstände, unter denen sich die Vorlagefragen stellen, zuständig, und es obliegt dem vorlegenden Gericht, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens unter Berücksichtigung aller Umstände anzuwenden, unter denen die fraglichen Umsätze getätigt wurden (vgl. in diesem Sinne Urteil *Midland Bank*, Randnr. 25).

64 Um dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, ist daran zu erinnern, dass der Gerichtshof mehrfach die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer festgestellt hat, die auf verschiedene Finanztransaktionen bezogene Beratungsdienstleistungen entrichtet wurde, weil diese Dienstleistungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten der Steuerpflichtigen direkt zurechenbar waren (vgl. u. a. Urteile *Midland Bank*, Randnr. 31, *Abbey National*, Randnrn. 35 und 36, *Cibo Participations*, Randnrn. 33 und 35, *Kretztechnik*, Randnr. 36, und *Securenta*, Randnrn. 29 und 31).

65 Zwar lagen im Unterschied zum Ausgangsverfahren die sich auf die Aktien beziehenden Ausgangsumsätze in den Rechtssachen, in denen die oben erwähnten Urteile ergangen sind, außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer. Der Hauptunterschied bei der rechtlichen Einstufung dieser Umsätze im Vergleich zu denjenigen, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, aber von dieser befreit sind, ergibt sich jedoch, wie aus der in den Randnrn. 28 und 30 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung hervorgeht, daraus, ob die steuerpflichtige Gesellschaft in die Verwaltung der Gesellschaften, an denen die Beteiligung begründet worden ist, eingreift oder nicht.

66 Es liefe auf eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von objektiv ähnlichen Umsätzen entgegen dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität hinaus, würde das Recht auf Vorsteuerabzug für Kosten versagt, die sich auf eine wegen des Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaft, deren Aktien veräußert werden, steuerbefreite Veräußerung von Aktien beziehen, dieses Recht auf Vorsteuerabzug aber für solche Kosten anerkannt, die sich auf eine Veräußerung beziehen, die außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegt, weil es sich bei diesen Kosten um allgemeine Aufwendungen des Steuerpflichtigen handelt.

67 Hierzu hat der Gerichtshof entschieden, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, das grundlegende Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, es nicht zulässt, zum einen gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. u. a. Urteile vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates und Montecello*, C?498/03, Slg. 2005, I?4427, Randnr. 41, vom 12. Januar 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, Slg. 2006, I?589, Randnr. 33, und vom 27. September 2007, *Teleos u. a.*, C?409/04, Slg. 2007, I?7797, Randnr. 59) und zum anderen Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. u. a. Urteile vom 7. September 1999, *Gregg*, C?216/97, Slg. 1999, I?4947, Randnr. 20, und vom 16. September 2008, *Isle of Wight Council u. a.*, C?288/07, Slg. 2008, I?7203, Randnr. 42).

68 Folglich muss, wenn die Beratungskosten, die sich auf die Veräußerung von Beteiligungen beziehen, als Bestandteil der allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen in dem Fall betrachtet werden, in dem die Veräußerung selbst außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegt, die gleiche steuerliche Behandlung zugrunde gelegt werden, wenn die Veräußerung als befreiter Umsatz eingestuft wird.

69 Diese Auslegung wird durch den Zweck des gemeinsamen Systems, das die Sechste Richtlinie schafft, bestätigt, die insbesondere eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen gewährleisten will (vgl. u. a. Urteil vom 27. Oktober 1993, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf*, C?281/91, Slg. 1993, I?5405, Randnr. 14). Gegen diesen Grundsatz würde

nämlich verstoßen, wenn eine Muttergesellschaft, die einen Konzern leitet, für Ausgaben, die im Rahmen des Verkaufs von Aktien getätigt werden, der zu ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit gehört, der Steuer unterliegen sollte, während eine Holdinggesellschaft, die den gleichen Umsatz außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer tätigt, in den Genuss des Vorsteuerabzugs für die gleichen Ausgaben käme, weil diese zu den allgemeinen Aufwendungen ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit gehören.

70 Eine andere Auslegung belastete den Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuerkosten seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, ohne dass er sie abziehen könnte (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 21. März 2000, *Gabalfrija u. a.*, C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 45, und *Abbey National*, Randnr. 35).

71 Im Ausgangsverfahren eröffnet zwar die von der Mehrwertsteuer befreite Aktienveräußerung, wie das Skatteverk, die schwedische und die deutsche Regierung sowie die Regierung des Vereinigten Königreichs zu Recht geltend machen, kein Recht auf Vorsteuerabzug, doch ändert dies nichts daran, dass es hierauf nur dann entscheidend 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.

72 Schließlich ist zu beachten, dass das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Mehrwertsteuer besteht, die als Vorsteuer für die Leistungen entrichtet wurde, die im Rahmen von Finanztransaktionen erbracht wurden, wenn das durch diese Transaktionen erworbene Kapital den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Betroffenen zugeführt worden ist. Im Übrigen stehen die mit Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben dann in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, wenn sie ausschließlich wirtschaftlichen Ausgangstätigkeiten zuzurechnen sind und somit allein zu den Kostenelementen der auf diese Tätigkeiten entfallenden Umsätze gehören (vgl. Urteil *Securenta*, Randnrn. 28 und 29).

73 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass das Recht auf den Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die für Zwecke einer Aktienveräußerung erbracht wurden, gemäß Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie in der sich aus Art. 28f Nr. 1 dieser Richtlinie ergebenden Fassung sowie gemäß Art. 168 der Richtlinie 2006/112 besteht, wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, unter Berücksichtigung aller Umstände, unter denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze getätigt wurden, festzustellen, ob die getätigten Ausgaben Eingang in den Preis der verkauften Aktien finden können oder allein zu den Kostenelementen der auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen entfallenden Umsätze gehören.

Zur vierten Frage

74 Mit seiner vierten Frage möchte das vorlegende Gericht im Kern wissen, ob sich der Umstand, dass die Aktienveräußerung in mehreren Schritten abläuft, auf die Beantwortung der vorstehenden Fragen auswirken könnte.

75 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie nicht notwendigerweise eine einzige Handlung meint, sondern mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen kann (vgl. Urteile vom 14. Februar 1985, *Rompelman*, 268/83, Slg. 1985, 655, Randnr. 22, und vom 3. März 2005,

Finis H, C-32/03, Slg. 2005, I-1599, Randnr. 21).

76 Außerdem stünde, worauf die Regierung des Vereinigten Königreichs zu Recht hinweist, eine unterschiedliche Behandlung objektiv ähnlicher Umsätze in Widerspruch zu den dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnenden Grundsätzen der in Randnr. 67 des vorliegenden Urteils angesprochenen steuerlichen Neutralität und der Rechtssicherheit.

77 Zum Grundsatz der Rechtssicherheit hat der Gerichtshof mehrfach darauf hingewiesen, dass die Rechtsakte der Gemeinschaft eindeutig sein müssen und ihre Anwendung für die Rechtssuchenden vorhersehbar sein muss (vgl. u. a. Urteile vom 22. November 2001, Niederlande/Rat, C-301/97, Slg. 2001, I-8853, Randnr. 43, und vom 21. Februar 2006, Halifax u. a., C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 72). Dieses Gebot der Rechtssicherheit gilt in besonderem Maße, wenn es sich um eine Regelung handelt, die sich finanziell belastend auswirken kann, denn die Betroffenen müssen in der Lage sein, den Umfang der ihnen damit auferlegten Verpflichtungen genau zu erkennen (vgl. Urteile Teleos u. a., Randnr. 48, und Isle of Wight Council u. a., Randnr. 47).

78 Daraus folgt, dass die steuerliche Behandlung einer Aktienveräußerung auf den objektiven Bestandteilen des fraglichen Umsatzes fußen muss und nicht unterschiedlich ausfallen kann, je nachdem, ob sie sich in einem oder mehreren Schritten vollzieht.

79 Somit ist auf die vierte Frage zu antworten, dass sich der Umstand, dass die Aktienveräußerung in mehreren Schritten abläuft, auf die Beantwortung der vorstehenden Fragen nicht auswirkt.

Kosten

80 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung sowie Art. 2 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass eine von einer Muttergesellschaft vorgenommene Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie der verbleibenden Beteiligung der Muttergesellschaft an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, denen die Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht hat, eine in den Anwendungsbereich der genannten Richtlinien fallende wirtschaftliche Tätigkeit ist. Soweit jedoch die Aktienveräußerung der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens eines Unternehmens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung oder von Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 gleichgestellt werden kann und sofern der betroffene Mitgliedstaat sich für die in diesen Bestimmungen vorgesehene Befugnis entschieden hat, stellt dieser Umsatz keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar.

2. Eine Aktienveräußerung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende ist von der Mehrwertsteuer gemäß Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 zu befreien.

3. Das Recht auf den Abzug der Vorsteuer auf Leistungen, die für Zwecke einer Aktienveräußerung erbracht wurden, besteht gemäß Art. 17 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung sowie gemäß Art. 168 der Richtlinie 2006/112, wenn zwischen den mit den Eingangsleistungen verbundenen Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Es obliegt dem vorlegenden Gericht, unter Berücksichtigung aller Umstände, unter denen die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Umsätze getätigt wurden, festzustellen, ob die getätigten Ausgaben Eingang in den Preis der verkauften Aktien finden können oder allein zu den Kostenelementen der auf die wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen entfallenden Umsätze gehören.

4. Der Umstand, dass die Aktienveräußerung sich in mehreren Schritten vollzieht, wirkt sich auf die vorstehenden Antworten nicht aus.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Schwedisch.