

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PAOLO MENGOZZI

vom 12. Februar 2009¹(1)

Rechtssache C-29/08

Skatteverket

gegen

AB SKF

(Vorabentscheidungsersuchen des Regeringsrätt [Schweden])

„Mehrwertsteuer – Auslegung der Art. 2, 4, 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 und Art. 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sowie der Art. 2, 9, 135 Abs. 1 Buchst. f, 168 und 169 der Richtlinie 2006/112/EG – Veräußerung der Aktien einer Tochtergesellschaft und der Restbeteiligung an einer anderen Gesellschaft durch eine Muttergesellschaft im Hinblick auf die Umstrukturierung des Konzerns – Abzugsfähigkeit der von der Muttergesellschaft für im Rahmen von Aktienveräußerungen erworbene Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer“

I – Einleitung

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2, 4, 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 und 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)(2), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/18/EG des Rates vom 14. Februar 2006(3) (im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) 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(4).

2. Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Skatteverk (schwedische Steuerverwaltung), Kläger des Ausgangsverfahrens, und der Firma AB SKF (im Folgenden: SKF), der Beklagten des Ausgangsverfahrens, in dem es um einen Vorbescheid(5) des Skatterättsnämnd (Ausschuss für Steuerrecht) ging, der das Recht auf Vorsteuerabzug für Dienstleistungen betraf, die SKF im Rahmen der Veräußerung der Gesamtheit der Aktien einer Tochtergesellschaft und ihrer verbleibenden Beteiligung an einer anderen Gesellschaft erworben hatte, wobei diese Veräußerungen teilweise in Steuerjahren zur Zeit der Geltung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und teilweise in Steuerjahren zur Zeit der Geltung der Richtlinie 2006/112 erfolgten.

II – Der rechtliche Rahmen

A – Die Gemeinschaftsvorschriften

3. Nach Art. 2 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

4. Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(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.

...“

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

6. Nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 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.

7. Art. 17 behandelt Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug. Seine Abs. 1, 2, 3 und 5 lauten:

„(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 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;

...

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

...

c) seiner nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a) und d) Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze,

wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Land außerhalb der Gemeinschaft bestimmten Gegenständen zusammenhängen.

...

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

...“

8. Die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112 aufgehoben und ersetzt. Diese trat nach ihrem Art. 413 am 1. Januar 2007 in Kraft.

9. Die Art. 2 Abs. 1, 9 Abs. 1, 25 Buchst. a, 135 Abs. 1 Buchst. f, 168 Buchst. a, 169 Buchst. c und 173 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 entsprechen im Wesentlichen Art. 2 Abs. 1, Art. 4 Abs. 1 und 2, Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 2, Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 und Art. 17 Abs. 2 und 3 Buchst. c und 5 Unterabs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie.

B – Das nationale Recht

10. Nach Kapitel 1 § 1 Mervärdesskattelag (1994:200)(6) (schwedisches Gesetz Nr. 200 vom 30. März 1994 über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) ist an den Staat Mehrwertsteuer auf Umsätze im Inland mit Gegenständen oder Dienstleistungen zu entrichten, die steuerpflichtig sind und im Rahmen einer gewerbsmäßigen Tätigkeit bewirkt werden.

11. Nach Kapitel 3 § 9 Mehrwertsteuergesetz 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 Investitionsfonds von der Mehrwertsteuer befreit.

12. Wer einer steuerpflichtigen Tätigkeit nachgeht, kann nach Kapitel 8 § 3 Mehrwertsteuergesetz die Vorsteuer abziehen, die sich auf den im Rahmen dieser Tätigkeit vorgenommenen Erwerb oder die in diesem Rahmen getätigten Einfuhren bezieht.

III – Der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und die Vorabentscheidungsfragen

13. Die Aktiengesellschaft SKF ist die Muttergesellschaft eines in einer Reihe von Ländern tätigen Industriekonzerns. Sie beteiligt sich aktiv an der Tätigkeit der Tochtergesellschaften und erbringt ihnen entgeltliche Dienstleistungen im Rahmen der Unternehmensführung, der Verwaltung und des Marketings. Diese Dienstleistungen werden den Tochtergesellschaften in Rechnung gestellt und unterliegen bei SKF der Mehrwertsteuer.

14. SKF beabsichtigt, den Konzern umzustrukturieren und in diesem Rahmen die Tätigkeit einer ihrer Tochtergesellschaften abzuwickeln, deren Kapital sie zu 100 % hält (im Folgenden: Tochtergesellschaft), indem sie deren Aktien insgesamt veräußert. Außerdem wird sie ihre Beteiligung von 26,5 % an einer anderen Gesellschaft (im Folgenden: abhängige Gesellschaft) veräußern, deren Kapital sie früher zu 100 % hielt und der sie ebenfalls als Muttergesellschaft mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbrachte. Zweck dieser Veräußerungen ist die Freisetzung von Kapital für die übrigen Tätigkeiten des Konzerns. Zur Durchführung der Veräußerungen beabsichtigt SKF, Dienstleistungen bezüglich der Bewertung der Titel und in Form von Unterstützung bei den Verhandlungen und von anwaltlicher Beratung bei der Abfassung der

Verträge zu erwerben. Diese Dienstleistungen werden der Mehrwertsteuer unterliegen.

15. Um sich Klarheit über die steuerlichen Konsequenzen der Veräußerungen zu verschaffen, beantragte SKF beim Skatterättsnämnd (Ausschuss für Steuerrecht) einen Vorbescheid und fragte an, ob sie zum Abzug der Vorsteuer berechtigt sei, die für die Dienstleistungen anfalle, die sie im Zusammenhang mit der Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft bzw. der abhängigen Gesellschaft erwerben werde.

16. Der Skatterättsnämnd befand in seiner Entscheidung vom 12. Januar 2007, dass SKF in beiden Fällen zum Vorsteuerabzug für diese Dienstleistungen berechtigt sei, und vertrat die Auffassung, dass die der Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft von SKF erbrachten Dienstleistungen sich in eine wirtschaftliche Tätigkeit einfügten und dass die auf ihre Ausgaben anlässlich des Erwerbs dieser Gesellschaften entrichtete Mehrwertsteuer abzugsfähig sei. In gleicher Weise müsse die Vorsteuer für ihre Ausgaben bei der Beendigung dieser Tätigkeit abzugsfähig sein. Der Umstand, dass die Tätigkeit der verbundenen Gesellschaft in mehreren Schritten eingestellt werde, führe zu keiner anderen Beurteilung.

17. Das Skatteverk erhob gegen diesen Vorbescheid Klage beim Regeringsrätt und beantragte zu entscheiden, dass die auf die erworbenen Dienstleistungen entfallende Mehrwertsteuer nicht abzugsfähig sei. SKF beantragte, den Vorbescheid des Skatterättsnämnd aufrechtzuerhalten.

18. In diesem Zusammenhang hat der Regeringsrätt das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Vorabentscheidungsfragen vorgelegt:

1. Sind die Art. 2 und 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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?

IV – Das Verfahren vor dem Gerichtshof

19. Das Skatteverk, SKF, die deutsche Regierung, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften haben gemäß Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs schriftliche Erklärungen eingereicht. Diese Verfahrensbeteiligten sowie die schwedische Regierung haben in der mündlichen Verhandlung vom 4. Dezember 2008 Erklärungen abgegeben, mit Ausnahme des Skatteverk und der Regierung des Vereinigten Königreichs, die nicht vertreten waren.

V – Untersuchung

A – Vorbemerkungen

20. Wie bereits ausgeführt, geht es im Ausgangsverfahren um die Frage, ob SKF die Mehrwertsteuer abziehen kann, die auf die Dienstleistungen erhoben wurde, die sie anlässlich der Veräußerung der Aktien einer Tochtergesellschaft und einer abhängigen Gesellschaft bezüglich der Bewertung der Titel und in Form von Unterstützung bei den Verhandlungen und von anwaltlicher Beratung erworben hat.

21. Allgemein ist daran zu erinnern, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis gewährleistet, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen(7).

22. Nach der Rechtsprechung ergibt sich aus Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, der unter Berücksichtigung des Abs. 2 dieser Bestimmung auszulegen ist, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit den Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, zusammenhängen(8). Mit anderen Worten 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(9).

23. Der Gerichtshof hat jedoch ein Recht auf Vorsteuerabzug 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 – Bestandteile des Preises der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind(10).

24. Die ersten drei Fragen des vorlegenden Gerichts betreffen die genannten Voraussetzungen der Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug, nämlich a) die Frage, ob die als Ausgangsumsatz bezeichnete Veräußerung der Aktien eine wirtschaftliche Tätigkeit ist, die unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie (und die Richtlinie 2006/112) fällt, b) ob im Fall der Bejahung dieser Frage dieser Umsatz ein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet, also von keiner in der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (und in der Richtlinie 2006/112) vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst wird, und c) ob das Recht auf Abzug der auf die von SKF erworbenen Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer für die Ausgaben besteht, die, auch wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der Veräußerung der Aktien stehen, zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören können. Die vierte Frage betrifft die mögliche Wirkung der Veräußerung der Aktien durch mehrere Umsätze auf die Beantwortung der vorhergehenden Fragen.

B – Zur ersten Vorabentscheidungsfrage

25. Wie alle Verfahrensbeteiligten, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, zu Recht bemerkt haben, geht die erste Frage des vorlegenden Gerichts im Wesentlichen dahin, ob Veräußerungen von Aktien wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie und die Richtlinie 2006/112 fallende Umsätze darstellen.

26. Diese Frage ist entgegen dem Vorbringen von SKF in der mündlichen Verhandlung, dass die Veräußerung von Finanzbeteiligungen einschließlich derer, um die es im Ausgangsverfahren geht, nicht mehrwertsteuerpflichtig seien, zu bejahen. Dieser Auffassung sind im Übrigen auch das

Skatteverk, die drei Regierungen, die Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache abgegeben haben, sowie die Kommission.

27. Zwar stellt nach der Rechtsprechung der Verkauf von Anteilen einer Gesellschaft an anderen Unternehmen *als solcher* keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dar und fällt somit nicht in deren Geltungsbereich.(11)

28. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs kann jedoch insbesondere in Fällen, in denen ein Umsatz mit Aktien oder Gesellschaftsanteilen sich in den Rahmen einer gewerbsmäßigen Tätigkeit des Wertpapierhandels einfügt(12) oder unbeschadet der Rechte, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionärin oder Gesellschafterin zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der fraglichen Gesellschaften einhergeht(13), dieser Umsatz der Mehrwertsteuer unterliegen.

29. So hat der Gerichtshof für den Erwerb von Beteiligungen, der mit direkten oder indirekten Eingriffen in die Verwaltung der Unternehmen, in denen diese Umsätze getätigt wurden, einherging, entschieden, dass solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sind, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Art. 2 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa die Erbringung von administrativen, finanziellen oder buchhalterischen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen durch eine Holding an diese Tochtergesellschaften(14).

30. Im Ausgangsverfahren griff SKF, die Muttergesellschaft eines Industriekonzerns, unstreitig in die Verwaltung der in der Vorlageentscheidung bezeichneten Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft ein, indem sie diesen beiden Gesellschaften verschiedene entgeltliche Dienstleistungen namentlich administrativer, buchhalterischer und kaufmännischer Art erbrachte, für die sie Mehrwertsteuer zu entrichten hat. Wie die schwedische Regierung zu Recht in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat, zeigt ein solches Eingreifen, dass SKF finanzielle Interessen in der Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft besitzt, die über die eines bloßen Aktionärs hinausgehen.

31. Zwar können, wie die deutsche Regierung ausgeführt hat, Zweifel an der Subsumtion einer Veräußerung von Aktien wie der, um die es im Ausgangsverfahren geht, unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie bestehen, da diese Veräußerung anders als der Erwerb oder der Besitz von Beteiligungen nicht förmlich einem Eingriff in die Verwaltung der Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft, sondern im Gegenteil der Beendigung dieser Tätigkeit dient.

32. Diese Zweifel lassen sich jedoch mit folgenden Erwägungen zerstreuen.

33. Zunächst pflichte ich der deutschen Regierung darin bei, dass eine Veräußerung von Aktien wie die im Ausgangsverfahren letztlich als Maßnahme der Verwaltung eines Unternehmenskonzerns im Rahmen der Umstrukturierung dieses Konzerns durch die Muttergesellschaft der stärkstmögliche Eingriff in die Tätigkeit der Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft ist. Insoweit ist meines Erachtens die in Nr. 29 dieser Schlussanträge angeführte Rechtsprechung auch im Hinblick auf eine solche Veräußerung von Aktien einschlägig.

34. Zudem fordern, nachdem der Gerichtshof seine Ausführungen zur Verneinung des wirtschaftlichen Charakters des bloßen Erwerbs von Beteiligungen eindeutig auf die Fälle der bloßen Veräußerung von Beteiligungen erstreckt hat(15), die Grundsätze der Gleichbehandlung und der Steuerneutralität meines Erachtens auf jeden Fall, dass die Ausführungen des Gerichtshofs zur Bejahung des wirtschaftlichen Charakters des Erwerbs von Beteiligungen, der mit Eingriffen der Muttergesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften und der von ihr abhängigen Gesellschaften einhergeht, auf die Fälle der Veräußerungen von Beteiligungen, durch

die diese Eingriffe beendet werden, erstreckt werden.

35. Da diese Erwägungen auch für die Auslegung der Richtlinie 2006/112 gelten, schlage ich vor, die erste Vorabentscheidungsfrage wie folgt zu beantworten: Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sowie Art. 2 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass die Veräußerung der Gesamtheit der Aktien, die eine Muttergesellschaft am Geschäftskapital einer Tochtergesellschaft und an dem einer abhängigen Gesellschaft besitzt, an deren Verwaltung die Muttergesellschaft direkt oder indirekt teilgenommen hat, indem sie ihnen verschiedene entgeltliche administrative, buchhalterische und kaufmännische Dienstleistungen erbracht hat, für die sie Mehrwertsteuer zu entrichten hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit ist.

C – Zur zweiten Vorabentscheidungsfrage

36. Für den Fall, dass die Veräußerung der Aktien, die die Muttergesellschaft am Geschäftskapital der Tochtergesellschaft und dem der abhängigen Gesellschaft besitzt, unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie und unter die Richtlinie 2006/112 fällt – was hier wie gesagt zu bejahen ist – stellt das vorlegende Gericht die zweite Frage, ob diese Veräußerung von der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und in Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst wird.

37. Das Skatteverk sowie die drei Regierungen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind der Auffassung, dass diese Frage zu bejahen ist.

38. SKF meint, dass die Beantwortung dieser Frage angesichts der von ihr vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage nicht erforderlich ist. Die Kommission ist der Auffassung, dass die Veräußerung aller Aktien einer Gesellschaft als eine strategische Umstrukturierung der Aktiva mit dem Ziel der Freisetzung von Kapital für andere Tätigkeiten des Konzerns anzusehen sei. Deshalb werde dieser Umsatz nicht von der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und in Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst, da er der Übertragung der Gesamtheit oder eines Teils eines Unternehmens gleichzustellen sei. Wie insbesondere die Diskussion in der mündlichen Verhandlung gezeigt hat, vertritt die Kommission ferner unter Berufung auf Randnr. 20 des Urteils Kretztechnik (in Fn. 11 angeführt) den Standpunkt, dass allein Umsätze im gewerbsmäßigen Wertpapierhandel von dieser Steuerbefreiung erfasst werden.

39. Dieses Vorbringen vermag nicht zu überzeugen.

40. Es ist daran zu erinnern, dass nach den beiden genannten Bestimmungen die Mitgliedstaaten die Umsätze, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen, von der Mehrwertsteuer befreien.

41. Nach dem Urteil Wellcome Trust (in Fn. 11 angeführt) werden „Umsätze, die sich auf Aktien ... beziehen“, die zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften erfolgen, an denen die Beteiligung besteht, von der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst(16).

42. Zwar ist völlig klar, dass der Gerichtshof in diesem Urteil auf Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie Bezug genommen hat, um den wirtschaftlichen Charakter des Erwerbs von Beteiligungen, die mit Eingriffen in die Verwaltung der betreffenden Tochtergesellschaften einhergehen, darzutun, und nicht eigentlich, um den genauen Geltungsumfang der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung zu bestimmen.

43. Anders als die Kommission glaube ich jedoch nicht, dass der Geltungsbereich des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (und der des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112) auf Umsätze im gewerbsmäßigen Wertpapierhandel beschränkt werden kann, so dass die Veräußerung von Aktien einer Tochtergesellschaft und einer abhängigen Gesellschaft von der im Ausgangsverfahren genannten Art durch die Muttergesellschaft nicht darunter fiele.

44. Erstens machen Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 keinen solchen Unterschied zwischen den in den Geltungsbereich dieser Richtlinien fallenden Umsätzen, die sich auf Aktien beziehen.

45. Zweitens kann meines Erachtens aus Randnr. 20 des Urteils Kretztechnik nicht die Folgerung gezogen werden, die die Kommission daraus zieht, denn dort hat der Gerichtshof auf die Frage, ob die Ausgabe von Aktien wirtschaftlichen Charakter hat, so dass dieser Umsatz in den Geltungsbereich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fallen kann, lediglich daran erinnert, dass „Umsätze, bei denen es um die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Tätigkeiten geht, die über den bloßen Erwerb und den bloßen Verkauf von Wertpapieren hinausgehen, *wie etwa* Umsätze bei einem Wertpapiergeschäft im Rahmen einer [gewerbsmäßigen] Tätigkeit, in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie [fallen], ... allerdings nach ihrem Artikel 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 von der Mehrwertsteuer befreit [sind]“(17).

46. Somit beschränkt diese Randnummer den Geltungsumfang der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung keineswegs auf Umsätze im gewerbsmäßigen Wertpapierhandel.

47. Ganz im Gegenteil erfasst diese Steuerbefreiung alle Umsätze, die über den bloßen Erwerb und Verkauf von Wertpapieren – die, wie in Nr. 27 dieser Schlussanträge dargelegt, von vornherein nicht unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie fallen – hinausgehen. Diese Voraussetzung ist, wie ich bereits ausgeführt habe, in einem Fall wie dem, der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt, erfüllt.

48. Außerdem werden Umsätze nur dann von der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst, wenn sie der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dienen. Im Ausgangsverfahren ist diese Voraussetzung meines Erachtens erfüllt, da die durch die Veräußerung erzielten Einnahmen für die Umstrukturierung der von SKF geleiteten Gruppe von Industrieunternehmen und somit für eine strukturelle Maßnahme verwendet werden, die notwendigerweise lange dauert und einen bedeutenden Umfang hat.

49. Die Subsumtion von Aktienverkäufen wie denen, um die es im Ausgangsverfahren geht, unter Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie findet auch eine Bestätigung in den Ausführungen des Gerichtshofs in Randnr. 16 des Urteils Harnas & Helm. Dort hat der Gerichtshof insbesondere unter Bezugnahme auf das Urteil Wellcome Trust ausgeführt, dass „die in Artikel 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie *genannten* Umsätze in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen [können], *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 besteht, *oder* wenn sie eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen“(18).

50. Somit erfasst die in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung dem Wortlaut dieser Bestimmung gemäß alle dort genannten, in den Geltungsbereich der Richtlinie fallenden Umsätze, „die sich auf Aktien ... beziehen“. Der

Umstand, dass Art. 13 Teil B der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, wie die Kommission ausführt, eine Ausnahmeregelung von dem Grundsatz bildet, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt ausübt, der Mehrwertsteuer unterliegt, und deshalb eng auszulegen ist⁽¹⁹⁾, kann jedoch meines Erachtens nicht dazu führen, dass man den Wortlaut dieser Bestimmung selbst außer Acht lässt.

51. Dem steht auch nicht das weitere Argument der Kommission entgegen, dass eine Veräußerung von Aktien wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, einer entgeltlichen Übertragung der Gesamtheit oder eines Teils eines Unternehmens im Sinne des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gleichzustellen sei, also einem Umsatz, der grundsätzlich der Steuer unterliege mit der Folge, dass diese Veräußerung nicht unter die in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung falle.

52. Zunächst zweifle ich nämlich allgemein daran, dass Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, der zur Definition der „Lieferung von Gegenständen“ in Art. 5 der Richtlinie gehört, Übertragungen von Anteilen umfassen kann, die unter die in Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie definierten „Dienstleistungen“ fallen, die die „Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht“, einschließen. Im Übrigen hat der Gerichtshof im Urteil Kretztechnik ausgeführt, dass die Ausgabe neuer Aktien nicht als Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt angesehen werden kann, da diese Aktien Wertpapiere sind, die einen nichtkörperlichen Gegenstand repräsentieren und die unter die Definition der Dienstleistung gegen Entgelt fallen⁽²⁰⁾. Desgleichen bezieht sich Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie meines Erachtens auf die vollständige oder teilweise Veräußerung der Aktiva eines Unternehmens, nicht dagegen auf diejenige der Aktien oder finanziellen Anteile an einer Gesellschaft⁽²¹⁾.

53. Ferner hat der Gerichtshof im Urteil BLP Group, das einen Fall betraf, in dem eine Holding 95 % der Anteile, die sie an einer ihrer Tochtergesellschaften hielt, verkaufte, der Auffassung des vorlegenden Gerichts, dass dieser Verkauf einen steuerfreien Umsatz darstelle, nicht widersprochen⁽²²⁾, ohne im Übrigen seine Beurteilung in der Weise zu nuancieren, dass er Fällen der Veräußerungen finanzieller Beteiligungen Rechnung getragen hätte, die unter die Wendung „[entgeltliche] Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens“ im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fallen würden.

54. Außerdem ist, wie SKF in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat – auch wenn dieses Argument, wie ich zugebe, als solches für die Auslegung eines gemeinschaftsrechtlichen Begriffs nicht entscheidend ist –, der Inhaber des Eigentumsrechts an den Aktien einer Gesellschaft vertragsrechtlich gesehen nicht notwendigerweise befugt, die Aktiva des Unternehmens zu veräußern, da grundsätzlich dieses allein befugt ist, eine solche Übertragung vorzunehmen.

55. Schließlich steht, selbst wenn man die von der Kommission vorgeschlagene Auslegung des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie für zutreffend halten würde, doch hinsichtlich des im Ausgangsverfahren anwendbaren Rechts fest, dass Schweden nach der Antwort der schwedischen Regierung und der SKF auf eine Frage, die der Gerichtshof genau zu diesem Punkt in der mündlichen Verhandlung gestellt hat, die in Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gewährte Befugnis ausgeübt hat, die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt. Die Ausübung dieser Befugnis durch einen Mitgliedstaat führt jedoch dazu, dass diese Übertragung gemäß Art. 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht der Mehrwertsteuer unterliegt⁽²³⁾.

56. Folglich könnte die Annahme, dass die Übertragung der Aktien im Ausgangssachverhalt als Übertragung des gesamten Unternehmens im Sinne des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten

Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist, anders als die Kommission zu meinen scheint, die Anwendung der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung nicht „neutralisieren“, da diese Übertragung in Schweden nicht unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie fällt.

57. Deshalb wird meines Erachtens die Veräußerung von Aktien einer Tochtergesellschaft und einer abhängigen Gesellschaft wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, von der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und in Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst.

58. Sollte der Gerichtshof diese Auffassung jedoch nicht teilen und mit der Kommission meinen, dass dieser Umsatz der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens eines Unternehmens im Sinne des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (und des Art. 19 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112) gleichzustellen sei, fällt dieser Umsatz jedenfalls nicht unter diese Richtlinien, da das Königreich Schweden die ihm durch die vorgenannten Bestimmungen eingeräumte Befugnis ausgeübt hat, diese Übertragung so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt.

D – Zur dritten Vorabentscheidungsfrage

59. Die dritte Frage geht nach ihrem Wortlaut und den vom vorlegenden Gericht gegebenen Erläuterungen dahin, ob trotz des Umstands, dass die für den Erwerb der Eingangsdienstleistungen entstandenen Ausgaben in einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung der Aktien gebracht werden können, gleichwohl ein Recht auf Vorsteuerabzug gegeben sein könnte, wenn diese Ausgaben zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit gehören. Diese Frage erklärt sich genauer daraus, dass die Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft in dem allgemeineren Rahmen der Umstrukturierung des von SFK geleiteten Konzerns vorgenommen wurde, um dieser die Beschaffung von Mitteln für die Umstrukturierung ihrer industriellen Tätigkeit zu ermöglichen.

60. Wie ich in meiner Vorbemerkung bereits ausgeführt habe, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich nur möglich, wenn die besteuerten Umsätze in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen stehen(24).

61. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass dieses Recht auf Vorsteuerabzug voraussetzt, dass die für den Erwerb dieser Gegenstände oder Dienstleistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Ausgangsumsätze, die ein Recht auf Vorsteuerabzug begründen, gehören(25).

62. Auch hat der Gerichtshof im Urteil *Midland Bank* den Versuch, eine genauere Formulierung als die des „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs“ zu finden, als vergeblich bezeichnet und ausgeführt, dass sich angesichts der Verschiedenheit der gewerblichen und beruflichen Umsätze die für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer erforderliche Beziehung zwischen den jeweiligen Eingangs- und Ausgangsumsätzen für alle denkbaren Fälle nicht genauer bestimmen lässt(26). Er hat weiter festgestellt, dass es Sache des nationalen Gerichts ist, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden(27).

63. Im Ausgangsverfahren hat das vorlegende Gericht festgestellt, dass die von SKF erworbenen Dienstleistungen direkt mit der Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft zusammenhängen. Diese Dienstleistungen beziehen sich in der Tat auf die Bewertung der zu veräußernden Aktien, die Unterstützung bei den Verkaufsverhandlungen

und die Abfassung der Verträge und sind deshalb zum Zweck der Vornahme der Veräußerung erworben worden. Auch bemerken das Skatteverk, die Regierungen, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, und die Kommission ebenso wie das vorlegende Gericht zu Recht, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den erworbenen Eingangsdienstleistungen und dem Ausgangsumsatz der Veräußerung der Aktien bestehe(28).

64. Da die Veräußerung der Aktien, wie ich in Beantwortung der zweiten oben untersuchten Frage zu entscheiden anrege, ein nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreiter Umsatz ist, kann die Mehrwertsteuer, die die zur Bewirkung dieses Umsatzes erworbenen Dienstleistungen belastet hat, logischerweise nicht abgezogen werden, da diese Dienstleistungen ein Kostenelement des steuerfreien Umsatzes bilden(29).

65. Dies ist im Übrigen das Ergebnis, zu dem der Gerichtshof im Urteil BLP Group gekommen ist, in dem er ausgeführt hat, dass für die Mehrwertsteuer, die auf die gewerbsmäßigen Dienstleistungen erhoben worden war, die BLP Group im Rahmen der Veräußerung einer ihrer Tochtergesellschaften erworben hatte, kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, da die fraglichen Dienstleistungen für einen steuerfreien Umsatz verwendet worden sind, nämlich den Verkauf der Anteile dieser Tochtergesellschaft(30).

66. Er hat dort weiterhin ausgeführt, dass diese Regel auch dann gilt, „wenn der endgültige Zweck des steuerfreien Umsatzes die Bewirkung eines besteuerten Umsatzes ist“(31).

67. Diese Feststellung erklärt sich aus dem dem Urteil BLP Group zugrunde liegenden Sachverhalt und dem Vorbringen dieser Gesellschaft vor dem Gerichtshof. Wie sich nämlich aus der Schilderung des Sachverhalts dieser Rechtssache ergibt, diente der Verkauf der Anteile der Tochtergesellschaft der Aufbringung von Mitteln zur Tilgung der Schulden, die sich aus steuerbaren Umsätzen von BLP Group ergaben. Vor dem Gerichtshof hatte BLP Group insbesondere geltend gemacht, dass die auf die Dienstleistungen, die sie erworben habe, um den Verkauf der fraglichen Gesellschaftsanteile vorzunehmen, entrichtete Mehrwertsteuer folglich auch dann abgezogen werden müsse, wenn diese Dienstleistungen indirekt mit ihren steuerbaren Ausgangsumsätzen zusammenhingen(32).

68. Der Gerichtshof hat das Vorbringen von BLP Group eindeutig zurückgewiesen und ausgeführt, dass die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen, damit das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den besteuerten Umsätzen aufweisen müssen und dass insoweit der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist(33); dies gilt somit auch, wenn dieser Zweck in der Verwirklichung eines steuerbaren Umsatzes besteht. Die Ablehnung des Vorbringens von BLP Group durch den Gerichtshof beruhte auch auf Erwägungen, die mit der Notwendigkeit zusammenhingen, die Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Steuer verbundenen Maßnahmen zu erleichtern, denn von den Steuerbehörden könne nicht verlangt werden, bei Leistungen, die nicht objektiv mit steuerbaren Umsätzen zusammenhingen, die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln(34).

69. Wie Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Abbey National⁽³⁵⁾ völlig zu Recht ausgeführt hat, ergibt sich aus dem Urteil BLP klar, dass die Wirkung der „Kettenunterbrechung“, die ein Wesensmerkmal eines befreiten Umsatzes ist, dem Abzug der Steuer für Leistungen, die für einen solchen Umsatz verwendet würden, von der Mehrwertsteuer entgegensteht, die für eine spätere Ausgangsleistung entrichtet wird, zu deren Kostenelementen der befreite Umsatz gehört. Das Erfordernis eines „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs“ bezieht sich somit nicht nur auf das nächste Kettenglied, sondern dient dem Ausschluss von Sachverhalten, in denen die Kette durch eine steuerfreie Leistung unterbrochen worden ist⁽³⁶⁾.

70. Die soeben erläuterte Entscheidung im Urteil BLP Group lässt sich meines Erachtens ohne Weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen. Das Recht auf Vorsteuerabzug für die von SKF erworbenen Dienstleistungen ist zu verneinen, weil diese Dienstleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem steuerfreien Umsatz stehen, nämlich mit der Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft und der abhängigen Gesellschaft, also einem Umsatz, der die Mehrwertsteuernkette unterbricht, selbst wenn er dem Ziel der Umstrukturierung der industriellen Tätigkeit des von SKF geleiteten Konzerns dient.

71. Das vorlegende Gericht fragt sich allerdings, ob die in Nr. 23 dieser Schlussanträge genannte Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach der Vorsteuerabzug gleichwohl möglich ist, wenn die Kosten der erworbenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und somit mit seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen, auf einen Sachverhalt wie den des Ausgangsrechtsstreits anwendbar ist.

72. Diese Frage ist nach meiner Auffassung zu verneinen.

73. Denn die einschlägigen Urteile, in denen der Gerichtshof die in Nr. 71 dieser Schlussanträge bezeichnete Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bejaht hat, betrafen Umsätze, die anders als in der Rechtssache BLP Group einen Zusammenhang mit Ausgangsumsätzen aufwiesen, die *von vornherein nicht der Mehrwertsteuer unterlagen* (weil sie nicht als Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen angesehen wurden) und die deshalb für die Prüfung, ob ein Recht auf Vorsteuerabzug bestand, unerheblich waren⁽³⁷⁾. Unter diesen Umständen war es erlaubt, nach dem Ausgangsumsatz oder den Ausgangsumsätzen zu suchen, die ein Recht auf Vorsteuerabzug begründeten und mit denen der Eingangsumsatz den engsten Zusammenhang aufwies, einschließlich gegebenenfalls der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen.

74. In diesem Zusammenhang kommt der Beurteilung des Gerichtshofs in Randnr. 36 des Urteils Kretztechnik (in Fn. 11 angeführt) besondere Bedeutung zu. Er hat dort ausgeführt: „[A]ngesichts dessen, dass es sich bei der Ausgabe von Aktien um einen Umsatz handelt, der nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt, und dass dieser Umsatz von Kretztechnik ausgeführt wurde, um ihr Kapital zugunsten ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken, [ist] festzustellen, dass die Kosten der Dienstleistungen, die sie im Rahmen des betreffenden Umsatzes bezogen hat, Teil ihrer allgemeinen Kosten sind und damit zu den Preiselementen ihrer Produkte gehören. Solche Dienstleistungen hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.“⁽³⁸⁾

75. Die Klarstellung des Gerichtshofs, dass der fragliche Umsatz nicht in den Geltungsbereich der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie fällt, ist offensichtlich im Zusammenhang mit den Schlussanträgen des Generalanwalts in derselben Rechtssache Kretztechnik zu sehen. Dieser hatte nämlich ausgeführt, wenn es sich bei der Ausgabe von Aktien um eine steuerbefreite Lieferung handele, könne kein Recht auf Abzug der Vorsteuer bestehen, die für Dienstleistungen, die dieser Lieferung direkt und unmittelbar zuzuordnen seien, entrichtet worden sei; wenn der

Ausgangsumsatz dagegen ganz aus dem Geltungsbereich der Mehrwertsteuer herausfalle und damit für die Feststellung der Abzugsfähigkeit ohne Bedeutung sei, müsse man sich die Frage stellen, ob die Eingangsleistungen mit einem oder mehreren besteuerten Ausgangsumsätzen oder mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Gesellschaft in Verbindung gebracht werden könnten, was im gegebenen Fall wahrscheinlich sei(39).

76. Der Gerichtshof hat sich, wie mir scheint, in der Folgezeit die von Generalanwalt Jacobs in den genannten Schlussanträgen getroffene Unterscheidung zwischen von der Entrichtung der Mehrwertsteuer befreiten Ausgangsumsätzen und solchen, die der Mehrwertsteuer von vornherein nicht unterliegen, weil sie keine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen darstellen, zu eigen gemacht und damit zugleich seine Entscheidung im Urteil BLP Group bestätigt, auf das der Generalanwalt seine Argumentation gestützt hatte.

77. Es mag zunächst scheinen, als ob durch die dargelegte Rechtsauffassung, die sich der Gerichtshof offensichtlich zu eigen gemacht hat, der Mehrwertsteuer von vornherein nicht unterliegende Umsätze, die sich auf die Veräußerung von Aktien beziehen, günstiger behandelt werden als Umsätze, die zwar in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, aber nach den Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (oder denen der Richtlinie 2006/112) von ihrer Erhebung befreit sind. Denn während der Vorsteuerabzug für Leistungen, die erworben wurden, um einen gar nicht erst in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden Umsatz zu bewirken, möglich ist, wenn diese Leistungen direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen(40), unterliegt die auf Leistungen, die erworben wurden, um einen steuerfreien Umsatz zu tätigen, entrichtete Mehrwertsteuer nicht dem Vorsteuerabzug.

78. Diese Situation ist jedoch nur die logische Konsequenz des durch die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie geschaffenen (und durch die Richtlinie 2006/112 bestätigten) gemeinsamen Systems und der möglichst klaren Trennung zwischen steuerbaren Umsätzen einerseits und steuerfreien Umsätzen andererseits, aus der sich das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs(41) sowie die Unterbrechung der Mehrwertsteuerkette ergeben, die durch den direkten und unmittelbaren Zusammenhang eines mit den Kosten der Mehrwertsteuer belasteten Eingangsumsatzes mit einem von der Mehrwertsteuer befreiten Ausgangsumsatz bewirkt wird.

79. Auch kommt es meines Erachtens nicht zu einer Diskriminierung des Steuerpflichtigen, der Dienstleistungen erwirbt, um Aktienverkäufe zu tätigen, die nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind, und der folglich nicht zum Abzug der Vorsteuer – auch nicht im Hinblick auf seine allgemeinen Aufwendungen – berechtigt ist, denn die Unterbrechung der Mehrwertsteuerkette tritt nicht ein, wenn es sich bei dem Aktienverkauf um einen Umsatz handelt, der von vornherein nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

80. Im Übrigen würde es darauf hinauslaufen, durch Richterrecht ein neues Recht auf Vorsteuerabzug einzuführen, wollte man dieses Recht in den Fällen bejahen, in denen der mit den Kosten der Mehrwertsteuer belastete Umsatz in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit einem von der Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie erfassten Ausgangsumsatz der Veräußerung von Aktien steht. Denn der Vorsteuerabzug ist nach dem Wortlaut des Art. 17 Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie *nur* zulässig, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke der „nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a) und d) Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Land außerhalb der Gemeinschaft bestimmten Gegenständen zusammenhängen“. Diese Fallgestaltung liegt hier nach dem Akteninhalt nicht vor

und ist auch nicht von SKF vor dem Gerichtshof geltend gemacht worden.

81. Deshalb ist die dritte Frage des vorlegenden Gerichts meines Erachtens wie folgt zu beantworten: Ein Steuerpflichtiger, der Dienstleistungen erworben hat, um einen Umsatz zu bewirken, der sich auf die Veräußerung von Aktien einer Tochtergesellschaft und einer abhängigen Gesellschaft bezieht und von der Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 erfasst wird und mit dem diese Dienstleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen, ist nicht zum Abzug der auf diese Dienstleistungen entrichteten Vorsteuer berechtigt.

E – Zur vierten Vorabentscheidungsfrage

82. Die vierte und letzte Frage des vorlegenden Gerichts geht dahin, ob der Umstand, dass die Aktienverkäufe zeitlich gestaffelt erfolgten, etwas an den Antworten auf die vorhergehenden Fragen ändert.

83. Es ist zu bemerken, dass das vorlegende Gericht nicht auf die tatsächlichen Umstände eingeht, die es veranlasst haben, dem Gerichtshof eine Frage zu diesem Punkt vorzulegen, auch wenn vermutet werden kann, dass das angesprochene Problem mit dem Verkauf des letzten Teils der Aktien der abhängigen Gesellschaft zusammenhängt(42).

84. Jedenfalls meine ich ebenso wie alle Verfahrensbeteiligten, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, nicht, dass der Umstand, dass die Veräußerung der Aktien durch mehrere aufeinanderfolgende Rechtsgeschäfte vorgenommen wurde, einen Einfluss auf die Beantwortung der ersten drei Fragen haben kann.

85. Zwar ist es, wie die Kommission zu Recht bemerkt, für den Verkäufer schwieriger, zu beweisen, dass die verschiedenen Aktienverkäufe Teil eines einzigen Gesamtumsatzes sind, der sich auf die Veräußerung aller Aktien einer Tochtergesellschaft bezieht. Hat er diesen Beweis jedoch erbracht, besteht kein Grund für eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der vergleichbaren Aktienverkäufe.

86. Da die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie im Wesentlichen in die Richtlinie 2006/112 übernommen wurden, darf der Teil einer Veräußerung von Aktien, der während der Geltung der ersteren Richtlinie vorgenommen wird, steuerlich nicht anders behandelt werden als der, der während der Geltung der letzteren Richtlinie erfolgt.

87. Wenn somit, wie ich meine, die Veräußerung der Aktien sowohl nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie als auch nach der Richtlinie 2006/112 von der Mehrwertsteuer befreit ist, hat der Umstand, dass dieser Umsatz z. B. in zwei oder drei aufeinanderfolgenden Schritten bewirkt wird, keinen Einfluss auf die Unmöglichkeit, die auf die Dienstleistungen, die in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Umsatz stehen, entrichtete Vorsteuer abzuziehen. Die Gegenmeinung würde zu einer Ungleichbehandlung vergleichbarer Umsätze führen.

88. Ich schlage deshalb vor, die vierte Frage dahin zu beantworten, dass der Umstand, dass die Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft und/oder der abhängigen Gesellschaft durch mehrere aufeinanderfolgende Rechtsgeschäfte vorgenommen wird, nichts an den Antworten auf die ersten drei Fragen ändert.

VI – Ergebnis

89. Aus den dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Regeringsrätt gestellten Fragen wie folgt zu beantworten:

1. Art. 2 Abs. 1 und Art. 4 Abs. 1 und 2 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), zuletzt geändert durch die Richtlinie 2006/18/EG des Rates vom 14. Februar 2006, 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 die Veräußerung der Gesamtheit der Aktien, die eine Muttergesellschaft am Geschäftskapital einer Tochtergesellschaft und an dem einer abhängigen Gesellschaft besitzt, an deren Verwaltung die Muttergesellschaft direkt oder indirekt teilgenommen hat, indem sie ihnen verschiedene entgeltliche administrative, buchhalterische und kaufmännische Dienstleistungen erbracht hat, für die sie Mehrwertsteuer zu entrichten hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit ist.

2. Ein Umsatz wie der des Ausgangsverfahrens, der sich auf die Veräußerung von Aktien einer Tochtergesellschaft oder einer abhängigen Gesellschaft bezieht, wird von der in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung erfasst.

3. Ein Steuerpflichtiger, der Dienstleistungen erworben hat, um einen Umsatz zu bewirken, der sich auf die Veräußerung von Aktien einer Tochtergesellschaft und einer abhängigen Gesellschaft bezieht und von der Steuerbefreiung des Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112 erfasst wird und mit dem diese Dienstleistungen in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang stehen, ist nicht zum Abzug der auf diese Dienstleistungen entrichteten Vorsteuer berechtigt, auch wenn die Veräußerung der Aktien zum Zweck der Umstrukturierung der industriellen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen erfolgt.

4. Der Umstand, dass die Veräußerung der Aktien der Tochtergesellschaft und/oder der abhängigen Gesellschaft durch mehrere aufeinanderfolgende Rechtsgeschäfte vorgenommen wird, ändert nichts an den Antworten auf die ersten drei Fragen.

1 – Originalsprache: Französisch.

2 – ABl. L 145, S. 1.

3 – ABl. L 51, S. 12.

4 – ABl. L 347, S. 1.

5 – Allgemein gesprochen ist der steuerliche Vorbescheid eine förmliche Stellungnahme der Verwaltung zu der tatsächlichen Situation eines Steuerpflichtigen im Hinblick auf eine Steuerregelung. Was Schweden betrifft, hat dieses Verfahren schon zu Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof im Bereich der Mehrwertsteuer geführt (vgl. Urteil vom 6. November 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Slg. 2008, I-00000, Randnr. 16).

6 – SFS 1994:200.

7 – Vgl. dazu Urteil vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 – Vgl. u. a. Urteile vom 22. Februar 2001, Abbey National (C?408/98, Slg. 2001, I?1361, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

9 – Vgl. Urteile Abbey National (in Fn. 8 angeführt, Randnr. 26) und Investrand (in Fn. 7 angeführt, Randnr. 23).

10 – Vgl. Urteil Investrand (in Fn. 7 angeführt, Randnr. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

11 – Vgl. Urteile vom 20. Juni 1996, Wellcome Trust (C?155/94, Slg. 1996, I?3013, Randnr. 33), vom 26. Juni 2003, KapHag (C?442/01, Slg. 2003, I?6851, Randnr. 40), vom 29. April 2004, EDM (C?77/01, Slg. 2004, I?4295, Randnrn. 57 bis 59), vom 21. Oktober 2004, BBL (C?8/03, Slg. 2004, I?10157, Randnr. 38), vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C?465/03, Slg. 2005, I?4357, Randnr. 19), und Investrand (in Fn. 7 angeführt, Randnr. 25). Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung kann dem Urteil vom 6. April 1995, BLP Group (C?4/94, Slg. 1995, I?983), *in dieser Frage* keine entscheidende Bedeutung beigemessen werden; dort hat der Gerichtshof der Auffassung des vorlegenden Gerichts nicht widersprochen, wonach die Veräußerung von Aktien im Ausgangsverfahren einen „befreiten Umsatz“ dargestellt habe, was voraussetzt, dass es sich dabei um eine wirtschaftliche Tätigkeit handelte, die unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie fiel. In Wirklichkeit hat sich der Gerichtshof in jener Rechtssache wohl ganz einfach darauf beschränkt, auf die Fragen, wie sie ihm von dem nationalen Gericht vorgelegt worden waren, zu antworten.

12 – Vgl. u. a. die in Fn. 11 angeführten Urteile Wellcome Trust (Randnr. 25), EDM (Randnr. 59), BBL (Randnr. 41) und Kretztechnik (Randnr. 20).

13 – Vgl. dazu für den Fall des Erwerbs von Beteiligungen 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), und vom 27. September 2001, Cibo Participations (C?16/00, Slg. 2001, I?6663, Randnr. 20), und für den Fall der Veräußerung von Beteiligungen Urteil Wellcome Trust (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 35). Vgl. auch Urteil vom 6. Februar 1997, Harnas & Helm (C?80/95, Slg. 1997, I?745, Randnr. 16).

14 – Vgl. die in Fn. 13 angeführten Urteile Floridienne und Berginvest (Randnr. 19) und Cibo Participations (Randnr. 21).

15 – Vgl. u. a. die in Fn. 11 angeführten Urteile Wellcome Trust (Randnr. 33) und Kretztechnik (Randnr. 19).

16 – Vgl. Urteil Wellcome Trust (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 35).

17 – Urteil Kretztechnik (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 20) (Hervorhebung nur hier).

18 – Urteil Harnas & Helm (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 16) (Hervorhebung nur hier).

19 – Vgl. zuletzt Beschluss vom 14. Mai 2008, Tiercé Ladbroke (C?231/07 und C?232/07, Randnr. 15 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 – Urteil Kretztechnik (in Fn. 11 angeführt, Randnrn. 22 und 23).

21 – Vgl. in diesem Sinne auch Nr. 26 der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in der Rechtssache Abbey National (Urteil in Fn. 8 angeführt). Vgl. auch Urteil vom 27. November 2003, Zita Modes (C?497/01, Slg. 2003, I?14393, Randnr. 39), wo es heißt, dass der Zweck des Art. 5

Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie darin besteht, die „Übertragungen von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern“.

22 – Wie sich aus den Schlussanträge von Generalanwalt Lenz in der Rechtssache BLP Group (Urteil in Fn. 11 angeführt) ergibt, war das vorlegende Gericht (offensichtlich ebenso wie der Generalanwalt) der Auffassung, dass die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen unter die in Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung falle (vgl. namentlich Nrn. 24 und 35 der genannten Schlussanträge). Auch Generalanwalt Jacobs hat in Nr. 33 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Abbey National (Urteil in Fn. 8 angeführt) Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt, dass er die Veräußerung von finanziellen Beteiligungen erfasst.

23 – Vgl. Urteile Abbey National (in Fn. 8 angeführt, Randnr. 30) und Zita Modes (in Fn. 21 angeführt, Randnr. 29). Dies ist wahrscheinlich der Grund dafür, dass das vorlegende Gericht in der vorliegenden Rechtssache dem Gerichtshof keine Frage nach der Auslegung des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gestellt hat, obwohl es in Nr. 26 der Vorlageentscheidung auf das Problem der Übertragung des gesamten Unternehmens hingewiesen hat.

24 – Vgl. u. a. Urteil Cibo Participations (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 – Vgl. Urteil vom 8. Juni 2000, Midland Bank (C-98/98, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 30), sowie Urteile Abbey National (in Fn. 8 angeführt, Randnr. 28), Cibo Participations (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 31) und Kretztechnik (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 35).

26 – Urteil Midland Bank (in Fn. 25 angeführt, Randnr. 25).

27 – Ebd.

28 – Wie schon gesagt, stellt die Kommission jedoch (meines Erachtens zu Unrecht) diese Veräußerung der Aktien einer Veräußerung des gesamten Unternehmens gleich.

29 – Vgl. in diesem Sinne Nr. 36 der Schlussanträge des Generalanwalts Lenz in der Rechtssache BLP Group (Urteil in Fn. 11 angeführt). Es ist nicht völlig ausgeschlossen, dass unter bestimmten Umständen, insbesondere wenn die Aktien börsennotiert sind und ihr Preis nur die Notierung widerspiegelt, die auf die Eingangsdienstleistungen entrichtete Mehrwertsteuer nur schwer in den Verkaufspreis eingerechnet werden kann. Das hier skizzierte Problem scheint sich jedoch bei dem dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Sachverhalt nicht zu stellen, abgesehen davon, dass das vorlegende Gericht den unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Eingangsdienstleistungen und den zu erbringenden Ausgangsdienstleistungen bejaht.

30 – Urteil BLP Group (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 27).

31 – Ebd. (Randnr. 28 und Tenor des Urteils).

32 – Ebd. (Randnrn. 3, 4, 12 und 13).

33 – Ebd. (Randnr. 19).

34 – Ebd. (Randnr. 24).

35 – Schlussanträge vom 13. April 2000 (Nr. 35).

36 – Vgl. in diesem Sinne auch die Nrn. 30 bis 39 der Schlussanträge des Generalanwalts Lenz in

der Rechtssache BLP Group (Urteil in Fn. 11 angeführt).

37 – Vgl. Urteil Abbey National (in Fn. 8 angeführt, Randnrn. 35 und 36), wo der Ausgangsumsatz in einer Übertragung des Gesamtvermögens im Sinne des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie im Hoheitsgebiet eines Staates bestand, der die durch diese Bestimmung gewährte Befugnis, einen solchen Umsatz so zu behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, ausgeübt hatte, so dass der fragliche Umsatz von vornherein nicht mehrwertsteuerpflichtig war. Vgl. auch Urteil Kretztechnik (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 36), wo der Ausgangsumsatz eine Aktienaussgabe war, die vom Gerichtshof ausdrücklich als nicht unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie fallend angesehen wurde, sowie Urteil Cibo Participations (in Fn. 13 angeführt), in dem es um einen Ausgangsumsatz ging, der in dem Erwerb einer Beteiligung bestand, während die Vorabentscheidungsfrage, die das Recht auf Vorsteuerabzug im Hinblick auf die allgemeinen Aufwendungen zum Gegenstand hatte, nur für den Fall gestellt worden war, dass dieser Erwerb nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fiel: Vgl. dazu Nr. 32 der Schlussanträge der Generalanwältin Stix-Hackl in derselben Rechtssache. Vgl. auch Urteil Investrand (in Fn. 7 angeführt, Randnrn. 28 und 29), in dem der Gerichtshof zunächst festgestellt hat, dass alle Ausgangsumsätze, mit denen die Eingangsumsätze in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang standen, nicht unter die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie fielen, und sodann geprüft hat, ob es sich bei den Kosten der mit der Mehrwertsteuer belasteten Eingangsumsätze um allgemeine Aufwendungen handelte.

38 – Urteil Kretztechnik (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 36) (Hervorhebung nur hier).

39 – Vgl. die Nrn. 29 und 74 bis 76 der Schlussanträge in der Rechtssache Kretztechnik (Urteil in Fn. 11 angeführt).

40 – Dies könnte im Ausgangsrechtsstreit der Fall sein, wenn der Gerichtshof im Gegensatz zu den in diesen Schlussanträgen entwickelten Überlegungen zu dem Ergebnis käme, dass zum einen eine Übertragung des Gesamtvermögens im Sinne des Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt – ein Umsatz, der, woran ich erinnern möchte, aufgrund der von Schweden ausgeübten Befugnis keine Lieferung von Gegenständen darstellt, die im Hoheitsgebiet dieses Staates in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fiele – und zum anderen die Dienstleistungen, die zur Vornahme dieser Veräußerung erworben wurden, in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit von SKF stehen.

41 – Vgl. dazu u. a. die Urteile BLP Group (in Fn. 11 angeführt, Randnrn. 18 und 19), Abbey National (in Fn. 8 angeführt, Randnr. 25) und Cibo Participations (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 28).

42 – Siehe dazu Nr. 16 a. E. dieser Schlussanträge.