Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Neunte Kammer)

30. Mai 2013*

„Mehrwertsteuer — Sechste Richtlinie 77/388/EWG — Art. 5 Abs. 8 — Begriff ‚Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens' — Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt"

In der Rechtssache C-651/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) mit Entscheidung vom 2. Dezember 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Dezember 2011, in dem Verfahren

Staatssecretaris van Financiën

gegen

X BV

erlässt

DER GERICHTSHOF (Neunte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J. Malenovský sowie der Richter U. Lõhmus (Berichterstatter) und M. Safjan,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 26. November 2012,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der X BV, vertreten durch T. K. M. Rookmaker-Penners und C. A. Peeters, belastingadviseurs,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch C. Wissels und B. Koopman als Bevollmächtigte,

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Ossowski und A. Robinson als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill und G. Peretz, Barristers,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, W. Roels und A. Cordewener als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Staatssecretaris van Financiën (Finanzstaatssekretär) und der X BV (im Folgenden: X) wegen eines an diese gerichteten Bescheids über die Nachveranlagung zur Umsatzsteuer für die Zeit vom 1. Januar 1996 bis 31. Dezember 1998.

Rechtlicher Rahmen

Sechste Richtlinie

3 Art. 5 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

…

(3) Die Mitgliedstaaten können als körperlichen Gegenstand behandeln:

…

c) Anteilrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück oder Grundstücksteil begründet.

…

(8) Die Mitgliedstaaten können die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen. Die Mitgliedstaaten treffen gegebenenfalls die erforderlichen Maßnahmen, um Wettbewerbsverzerrungen für den Fall zu vermeiden, dass der Begünstigte nicht voll steuerpflichtig ist.“

4 In Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

Diese Leistung kann unter anderem bestehen

— in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;

…“

5 Nach Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie gilt Art. 5 Abs. 8 „unter den gleichen Voraussetzungen für Dienstleistungen“.

6 Art. 13 („Steuerbefreiungen im Inland“) der Sechsten Richtlinie bestimmt in Teil B („Sonstige Steuerbefreiungen“):

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

d) die folgenden Umsätze:

…

5. 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 …“

Niederländisches Recht

7 Das Königreich der Niederlande hat von der durch Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie eröffneten Möglichkeit Gebrauch gemacht, die durch Art. 31 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Umsatzsteuergesetz 1968) vom 28. Juni 1968 (*Staatsblad* 1968, Nr. 329) in der im Ausgangsverfahren geltenden Fassung geregelt wurde. Diese Bestimmung lautete:

„Bei Übertragung eines Unternehmens oder eines Unternehmensteils auf denjenigen, der das Unternehmen oder den Unternehmensteil fortführt, wird nach Maßgabe der durch ministerielle Regelung festzulegenden Voraussetzungen auf die Lieferungen und Dienstleistungen, die diese Übertragung bilden, keine Steuer erhoben.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

8 1996 war X im Besitz von 30 % der Anteile an der A BV (im Folgenden: A), einer in der Automatisierungsbranche tätigen Gesellschaft. Die übrigen Anteile an der A wurden von der B Holding BV (20,01 %), der X1 Beheer BV (30 %) und der C BV (19,99 %) gehalten.

9 Als Mitglied des sogenannten „Management Board“ (Verwaltungsgremium) übte X – ebenso wie die B Holding BV und die XI Beheer BV – gegen eine vertraglich vereinbarte Vergütung Managementtätigkeiten für A aus.

10 Ende 1996 veräußerten X und die übrigen Anteilseigner der A ihre Beteiligung an die D Plc. Im Rahmen dieses Verkaufs wurden die Managementtätigkeiten für die A beendet, und X verließ das Management Board der A.

11 Im Zusammenhang mit diesem Beteiligungsverkauf wurden X mehrere Dienstleistungen erbracht, für die Rechnungen unter Ausweisung der Umsatzsteuer ausgestellt wurden. X brachte diese Umsatzsteuer in ihren Umsatzsteuererklärungen in Abzug, weil sie der Auffassung war, dass die Veräußerung ihrer Beteiligung eine Übertragung des Gesamtvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen darstelle und die ihr im Rahmen dieser Transaktion entstandenen Kosten als Teil der allgemeinen Aufwendungen ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zu betrachten und daher insgesamt abzugsfähig seien.

12 Der Inspecteur als die in den Niederlanden für die Mehrwertsteuererhebung zuständige Stelle lehnte diesen Abzug ab und erließ einen Nacherhebungsbescheid. Den Einspruch von X gegen diesen Bescheid wies er zurück, verringerte jedoch den nachzuzahlenden Betrag.

13 Der Gerechtshof te's-Gravenhage (Berufungsgericht Den Haag) gab der Klage von X gegen den Nacherhebungsbescheid des Inspecteur statt und hob ihn auf. Er entschied, dass die Übertragung der Beteiligung von X nicht der Umsatzsteuer unterliege, da es sich nicht um eine wirtschaftliche Tätigkeit handele. Dennoch könne die Vorsteuer in Abzug gebracht werden, da der Verkauf und die Übertragung der Beteiligung mit den Tätigkeiten von X als Unternehmer im Zusammenhang gestanden hätten.

14 Der Staatssecretaris van Financiën legte gegen das Urteil des Gerechtshof te's-Gravenhage beim Hoge Raad der Nederlanden Kassationsbeschwerde ein.

15 Das vorlegende Gericht verweist auf das Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF (C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnrn. 32 bis 34 und Nr. 2 des Tenors), und entnimmt diesem, dass es sich bei der fraglichen Veräußerung von 30 % der Anteile von A, die zugleich mit der Beendigung der Managementtätigkeit für A stattgefunden habe, um eine wirtschaftliche Tätigkeit handele, die nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer zu befreien sei.

16 Der Gerichtshof habe jedoch in Randnr. 41 des Urteils SKF darauf hingewiesen, dass eine Veräußerung von Anteilen, die als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei, nicht der Mehrwertsteuer unterliege, sofern diese Veräußerung der Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens gleichgestellt werden könne und der Mitgliedstaat von der in Art. 5 Abs. 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befugnis Gebrauch gemacht habe.

17 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts hängt das Abzugsrecht von der Anwendbarkeit dieser Bestimmung auf eine Beteiligungsveräußerung wie die im Ausgangsverfahren fragliche ab.

18 Unter diesen Umständen hat der Hoge Raad der Nederlanden das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft – welcher der Veräußerer dieser Anteile mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt – mit der Übertragung eines (Teil-)Vermögens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie bei Lieferung von Gegenständen und/oder im Sinne von Art. 6 Abs. 5 dieser Richtlinie bei Dienstleistungen gleichgestellt werden?

2. Sofern die erste Frage verneint wird: Kann die in dieser Frage angeführte Veräußerung von Anteilen mit der Übertragung eines (Teil-)Vermögens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie bei Lieferung von Gegenständen und/oder im Sinne von Art. 6 Abs. 5 dieser Richtlinie

bei Dienstleistungen gleichgestellt werden, wenn die übrigen Anteilseigner, die der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, ebenfalls mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringen, (fast) gleichzeitig alle übrigen Anteile an dieser Gesellschaft auf dieselbe Person übertragen?

3. Sofern auch die zweite Frage verneint wird: Ist die in der ersten Frage angeführte Veräußerung von Anteilen als Übertragung (eines Teils) des Unternehmens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 und/oder Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie anzusehen, wenn man berücksichtigt, dass diese Übertragung in engem Zusammenhang mit Managementtätigkeiten im Rahmen dieser Beteiligung steht?

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens

19 Ohne ausdrücklich eine Einrede der Unzulässigkeit des Vorabentscheidungsersuchens zu erheben, äußert die Europäische Kommission in ihren dem Gerichtshof vorgelegten Erklärungen Zweifel an der Erheblichkeit der vorgelegten Fragen für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits. Das vorlegende Gericht sei in der Lage, anhand der ihm bekannten Tatsachen über die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer zu entscheiden. Es sei unerheblich, ob der im Ausgangsverfahren fragliche Vorgang nicht der Mehrwertsteuer unterliege oder nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sei, da es um die Frage gehe, ob die von X für die ihr erbrachten Dienstleistungen gezahlte Mehrwertsteuer abzugsfähig sei. Um das zu beantworten, genüge es, zu prüfen, ob die X entstandenen Kosten der Veräußerung ihrer Anteile oder den übrigen Tätigkeiten von X – den Managementdienstleistungen – zuzurechnen seien.

20 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Vermutung für die Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen des nationalen Gerichts spricht, die es zur Auslegung des Unionsrechts in dem rechtlichen und sachlichen Rahmen stellt, den es in eigener Verantwortung festlegt (vgl. Urteile vom 7. Oktober 2010, dos Santos Palhota u. a., C-515/08, Slg. 2010, I-9133, Randnr. 20, und vom 5. April 2011, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, C-119/09, Slg. 2011, I-2551, Randnr. 21).

21 Der Gerichtshof kann das Ersuchen eines nationalen Gerichts daher nur dann zurückweisen, wenn die erbetene Auslegung des Unionsrechts offensichtlich in keinem Zusammenhang mit der Realität oder dem Gegenstand des Ausgangsrechtsstreits steht, wenn das Problem hypothetischer Natur ist oder wenn der Gerichtshof nicht über die tatsächlichen und rechtlichen Angaben verfügt, die für eine zweckdienliche Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen erforderlich sind (vgl. u. a. Urteile vom 5. Dezember 2006, Cipolla u. a., C-94/04 und C-202/04, Slg. 2006, I-11421, Randnr. 25, vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, Slg. 2010, I-12605, Randnr. 32, und vom 19. Juni 2012, Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Das ist hier nicht der Fall. Zwar ist der Vorlageentscheidung zu entnehmen, dass es im Ausgangsrechtsstreit um die Weigerung geht, das Recht auf Vorsteuerabzug für im Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung empfangene Leistungen zu gewähren, und nicht um die steuerliche Behandlung dieser Veräußerung, doch wird das Bestehen eines Rechts auf Vorsteuerabzug u. a. anhand der steuerlichen Behandlung der Ausgangsumsätze bestimmt, auf die sich die Eingangsumsätze beziehen (Urteil SKF, Randnr. 60).

23 Somit ist die Auslegung des Unionsrechts, die zur Klärung der Frage erbeten wird, welche steuerliche Behandlung ein Vorgang wie der im Ausgangsverfahren fragliche erfahren soll, für die Entscheidung des beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits tatsächlich objektiv erforderlich.

24 Das Vorabentscheidungsersuchen ist demnach zulässig.

Zur Beantwortung der Vorlagefragen

25 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 5 Abs. 8 und/oder Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen im Sinne dieser Bestimmungen darstellt. Sofern diese Frage verneint wird, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Anwendungsvoraussetzungen dieser Bestimmungen jedoch dann erfüllt sind, wenn zum einen die anderen Anteilseigner die übrigen Anteile an dieser Gesellschaft praktisch gleichzeitig auf dieselbe Person übertragen und zum anderen diese Übertragung in engem Zusammenhang mit den für diese Gesellschaft ausgeübten Managementtätigkeiten steht.

26 Zunächst ist in Anbetracht der Tatsache, dass sich das vorlegende Gericht auf zwei Bestimmungen der Sechsten Richtlinie bezieht, von denen die eine die Lieferung von Gegenständen und die andere Dienstleistungen betrifft, darauf hinzuweisen, dass nach Art. 6 Abs. 1 dieser Richtlinie eine Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht, als Dienstleistung gilt. Folglich wäre im Hinblick auf die Umstände des Ausgangsverfahrens grundsätzlich Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie als einschlägig zu betrachten.

27 Jedoch räumt Art. 5 Abs. 3 Buchst. c der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten die Befugnis ein, Anteilsrechte und Aktien, deren Besitz rechtlich oder tatsächlich das Eigentums- oder Nutzungsrecht an einem Grundstück oder Grundstücksteil begründet, als körperlichen Gegenstand zu behandeln (Urteil vom 5. Juli 2012, DTZ Zadelhoff, C-259/11, Randnr. 31). Daher ist nicht auszuschließen, dass Art. 5 Abs. 8 dieser Richtlinie für das Ausgangsverfahren eventuell relevant bleibt.

28 Da der Gerichtshof für die Entscheidung, welche der beiden in den Vorlagefragen angeführten Bestimmungen auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbar sind, nicht über hinreichende Informationen verfügt, ist Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie auszulegen, da er den Grundsatz der Nichtlieferung enthält, und die für Art. 5 Abs. 8 gefundenen Auslegungsergebnisse sind gegebenenfalls auf Art. 6 Abs. 5 dieser Richtlinie entsprechend zu übertragen.

29 Als Erstes ist zu der Frage, ob die Übertragung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft eine Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens darstellen kann, darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 5 Abs. 8 Satz 1 der Sechsten Richtlinie die Übertragung eines Gesamtvermögens oder eines 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 und unterliegt damit nicht der Mehrwertsteuer nach Art. 2 dieser Richtlinie (vgl. Urteile vom 22. Februar 2001, Abbey National, C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 30, vom 27. November 2003, Zita Modes, C-497/01, Slg. 2003, I-14393, Randnr. 29, SKF, Randnr. 36, und vom 10. November 2011, Schriever, C-444/10, Slg. 2011, I-11071, Randnr. 20).

30 Das Königreich der Niederlande hat unstreitig von der in dieser Bestimmung vorgesehenen Befugnis Gebrauch gemacht.

31 Da die Sechste Richtlinie für die Ermittlung von Sinn und Bedeutung des Begriffs „Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens“ nicht ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, handelt es sich bei diesem Begriff um einen autonomen unionsrechtlichen Begriff, der eine

einheitliche Auslegung finden muss, um eine unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung in den Mitgliedstaaten zu verhindern (Urteile Zita Modes, Randnrn. 32 und 35, und Schriever, Randnr. 22).

32 Der Gerichtshof hat diesen Begriff dahin ausgelegt, dass er die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils erfasst, die jeweils materielle und gegebenenfalls immaterielle Bestandteile umfassen, die zusammengenommen 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. Urteile Zita Modes, Randnr. 40, SKF, Randnr. 37, und Schriever, Randnr. 24). Ferner ist für die Anwendung von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie erforderlich, dass der Erwerber beabsichtigt, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil weiterzuführen und nicht nur die betreffende Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln (Urteile Zita Modes, Randnr. 44, und Schriever, Randnr. 37).

33 Wie das vorlegende Gericht ausführt, ist zwar den Randnrn. 38 und 40 des Urteils SKF zu entnehmen, dass der Gerichtshof nicht ausgeschlossen hat, dass die Veräußerung einer Beteiligung von 100 % unter bestimmten Umständen einer Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens gleichgestellt werden kann, sofern eine solche Veräußerung eine vollständige oder teilweise Veräußerung der Vermögenswerte der betreffenden Unternehmen nach sich zieht. Jedoch hat der Gerichtshof in der Rechtssache, in der das Urteil SKF ergangen ist, nicht über die erforderlichen Angaben verfügt, um zur Anwendbarkeit von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie auf einen Vorgang, wie er in jener Rechtssache in Rede stand, Stellung zu nehmen, und hat deshalb die Prüfung dieser Frage dem vorlegenden Gericht überlassen.

34 Wie der Gerichtshof in Randnr. 25 des Urteils Schriever hervorgehoben hat, muss, damit die Übertragung eines Geschäftsbetriebs oder eines selbständigen Unternehmensteils im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie festgestellt werden kann, die Gesamtheit der übertragenen Bestandteile hinreichen, um die Fortführung einer selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermöglichen.

35 Hierzu ist festzustellen, dass die Inhaberschaft von Anteilen an einem Unternehmen im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieses Unternehmens nicht hinreicht, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können.

36 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs stellen nämlich der bloße Erwerb, das bloße Halten und der bloße Verkauf von Gesellschaftsanteilen für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie dar, da der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen darstellt. Eine etwaige Gewinnausschüttung als Folge dieser Beteiligung ist Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstands (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Slg. 1991, I-3111, Randnr. 13, vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest, C-142/99, Slg. 2000, I-9567, Randnrn. 17 und 22, vom 27. September 2001, Cibo Participations, C-16/00, Slg. 2001, I-6663, Randnr. 19, sowie vom 6. September 2012, Portugal Telecom, C-496/11, Randnr. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

37 Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung erworben worden ist, sofern die Eingriffe die Durchführung von Transaktionen einschließen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen (vgl. in diesem Sinne Urteile Polysar Investments Netherlands, Randnr. 14, Floridienne und Berginvest, Randnrn. 18 und 19, Cibo Participations, Randnrn. 20 und 21, sowie Portugal Telecom, Randnrn. 33 und 34).

38 Daher kann, wie die deutsche Regierung geltend macht, die Übertragung von Gesellschaftsanteilen – unabhängig von der Höhe der Beteiligung – nur dann einer Übertragung eines Teil- oder Gesamtvermögens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie gleichgestellt werden, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird. Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung von Vermögenswerten versetzt den Erwerber nicht in die Lage, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen.

39 Die Anteilseigner sind nämlich keine Inhaber von Vermögenswerten des Unternehmens, an dem sie Anteile halten, sondern Inhaber dieser Anteile und haben in dieser Eigenschaft ein Recht auf eine Gewinnbeteiligung sowie ein Auskunftsrecht und sind in für die Geschäftsführung des Unternehmens wichtige Entscheidungen eingebunden. Eine Beteiligung in Höhe von 30 % an einer Gesellschaft stellt nur in beschränktem Maße ein Recht über diese Gesellschaft dar.

40 Aus dem Vorstehenden folgt, dass die Übertragung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft einer Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie nicht gleichgestellt werden kann.

41 Dieser Feststellung steht die Zielsetzung von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie nicht entgegen. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht der besondere Zweck dieser Bestimmung darin, die Übertragungen von Unternehmen oder Unternehmensteilen zu erleichtern, nämlich sie zu vereinfachen und zu vermeiden, dass die Mittel des Begünstigten übermäßig steuerlich belastet werden, zumal er den Betrag der Steuer später durch einen Vorsteuerabzug wiedererlangen würde (vgl. Urteile Zita Modes, Randnr. 39, und Schriever, Randnr. 23).

42 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof festgestellt, dass eine besondere Behandlung u. a. deshalb gerechtfertigt ist, weil die bei der Übertragung anfallende Mehrwertsteuer im Verhältnis zu den Mitteln des fraglichen Betriebs besonders hoch sein kann (Urteil Zita Modes, Randnr. 41).

43 Dieses Problem stellt sich aber bei der Übertragung einer Beteiligung – unabhängig von ihrer Höhe – nicht. Wie nämlich aus den Randnrn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils hervorgeht, stellt der Anteilsverkauf entweder keine der Mehrwertsteuer unterliegende wirtschaftliche Tätigkeit dar oder ist nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie befreit, wenn er zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften erfolgt, an denen die Beteiligung besteht (Urteil vom 20. Juni 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Slg. 1996, I-3013, Randnr. 35). In beiden Fällen wird der Erwerber der Anteile nicht mit der Mehrwertsteuer belastet.

44 Als Zweites ist zu prüfen, ob die Frage anders zu beantworten wäre, wenn berücksichtigt würde, dass alle Anteilseigner ihre Beteiligung praktisch gleichzeitig an denselben Erwerber veräußern, so dass dieser Inhaber sämtlicher Anteile an dem betreffenden Unternehmen wird.

45 Hierbei ist zu beachten, dass nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems diese Steuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben wird, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (vgl. u. a. Urteile vom 8. Juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 29, und Abbey National, Randnr. 27).

46 Zudem wird in Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie der Begriff „Übertragender“ im Singular verwendet, woraus folgt, dass die Anwendung dieser Bestimmung nicht vorgesehen ist, wenn mehrere Übertragende ihre Beteiligung an denselben Erwerber veräußern.

47 Somit ist jeder Vorgang einzeln und selbständig zu beurteilen.

48 Der Gerichtshof hat zwar in Randnr. 79 des Urteils SKF entschieden, dass der Umstand, dass sich die Anteilsveräußerung in mehreren Schritten vollzieht, seine Analyse der steuerlichen Behandlung dieser Veräußerung nicht beeinflusst.

49 Jedoch hat der Gerichtshof, wie in Randnr. 33 des vorliegenden Urteils ausgeführt, in der Rechtssache, in der das Urteil SKF ergangen ist, nicht über hinreichende Angaben für die Entscheidung verfügt, ob Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie auf den im Ausgangsverfahren fraglichen Vorgang anwendbar war, und seine Antwort auf eine Auslegung von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 dieser Richtlinie gestützt.

50 Jedenfalls unterscheiden sich die Umstände der letztgenannten Rechtssache von den Umständen des Ausgangsverfahrens, da es dort nicht um eine Verkäufermehrheit ging, die ihre Anteile in mehreren Schritten an denselben Erwerber veräußert hätte.

51 Somit ist die Veräußerung aller Anteile an einer Gesellschaft durch alle Anteilseigner dieser Gesellschaft an dieselbe Person nicht mit der Übertragung des Gesamtvermögens im Sinne von Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie gleichzusetzen.

52 Als Drittes ist zu der Frage, ob für die zu erteilende Antwort von Bedeutung ist, dass die Übertragung von 30 % der Anteile in engem Zusammenhang mit den Managementtätigkeiten steht, die der Veräußerer für die Gesellschaft ausgeübt hat, an der er Anteile hielt, in Übereinstimmung mit der niederländischen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs festzustellen, dass die Beendigung der Managementtätigkeiten die unmittelbare und logische Folge des Verkaufs der Beteiligung von X zu sein scheint.

53 Das wäre nur dann anders zu beurteilen, wenn die Managementtätigkeiten des Veräußerers einen selbständigen Teil seines eigenen Unternehmens dargestellt hätten, der vom Erwerber selbständig hätte übernommen werden können und für den der Erwerber eine von dem Preis für die Anteile unabhängige Gegenleistung gezahlt hätte. In einem solchen Fall würde die Übertragung eines Gesamtvermögens jedoch nur die Managementtätigkeiten und nicht die Anteilsveräußerung umfassen, da diese beiden Transaktionen unterschiedliche Unternehmen betreffen.

54 Daher wirkt sich der Umstand, dass die Anteilsübertragung und die Beendigung der Managementtätigkeiten gleichzeitig erfolgen, nicht auf die Beantwortung der Vorlagefragen aus.

55 Um schließlich dem vorlegenden Gericht eine sachdienliche Antwort zu geben, bedarf es doch der Beantwortung der Vorlagefragen für die Entscheidung, ob unter den Umständen des Ausgangsverfahrens ein Abzugsrecht besteht, ist darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug dann besteht, wenn die Eingangsumsätze einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den Ausgangsumsätzen aufweisen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet ist. Ist dies nicht der Fall, ist zu untersuchen, ob die Ausgaben, die für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der vorausgehenden Umsatzstufe 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 (Urteile Cibo Participations, Randnrn. 31 und 33, SKF, Randnr. 60, vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, Randnr. 48, und vom 21. Februar 2013, Becker, C-104/12, Randnrn. 19 und 20).

56 Da die im Ausgangsverfahren fragliche Anteilsveräußerung als ein nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreiter Umsatz anzusehen ist, kann das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann eingeräumt werden, wenn die Kosten der im Zusammenhang mit dieser

Veräußerung an X erbrachten Dienstleistungen Teil der allgemeinen Aufwendungen ihrer wirtschaftlichen Gesamttätigkeit sind, ohne in den Kaufpreis dieser Anteile Eingang gefunden zu haben.

57 Somit ist es Sache des vorlegenden Gerichts, die Erfüllung dieser Voraussetzung zu prüfen und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die im Ausgangsverfahren fraglichen Vorgänge stattgefunden haben.

58 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 5 Abs. 8 und/oder Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, keine Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen im Sinne dieser Bestimmungen darstellt; dies gilt unabhängig davon, ob die anderen Anteilseigner die übrigen Anteile an dieser Gesellschaft praktisch gleichzeitig an dieselbe Person übertragen oder diese Übertragung in engem Zusammenhang mit den für diese Gesellschaft ausgeübten Managementtätigkeiten steht.

Kosten

59 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 (Neunte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 5 Abs. 8 und/oder Art. 6 Abs. 5 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 sind dahin auszulegen, dass die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, keine Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen im Sinne dieser Bestimmungen darstellt; dies gilt unabhängig davon, ob die anderen Anteilseigner die übrigen Anteile an dieser Gesellschaft praktisch gleichzeitig an dieselbe Person übertragen oder diese Übertragung in engem Zusammenhang mit den für diese Gesellschaft ausgeübten Managementtätigkeiten steht.

Unterschriften