



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 3. Mai 2018¹

Rechtssache C-249/17

**Ryanair Ltd
gegen
The Revenue Commissioners**

(Vorabentscheidungsersuchen des Supreme Court [Oberstes Gericht, Irland])

„Vorabentscheidungsersuchen – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Begriff des Steuerpflichtigen – Ausgaben für Leistungen, die bei Erwerb aller Anteile eines Unternehmens erworben wurden – Recht auf Vorsteuerabzug – Gescheiterte Übernahme eines Konkurrenten“

I. Einleitung

1. Im Mittelpunkt des vorliegenden Rechtsstreits stehen erneut die Auslegung des Begriffs des „Steuerpflichtigen“ und die Bestimmung der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie.² Das Verfahren wird dem Gerichtshof dabei die Möglichkeit geben, den Anwendungsbereich seiner Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften zu konkretisieren.

2. Die Fluggesellschaft Ryanair hatte im Jahr 2006 den Versuch unternommen, die irische Fluggesellschaft Aer Lingus zu übernehmen. Zwar scheiterte die Übernahme aus wettbewerbsrechtlichen Gründen, jedoch waren Ryanair bereits umfangreiche Kosten für Beratungs- und andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit der geplanten Übernahme entstanden. Daher machte Ryanair den Abzug der darauf entrichteten Vorsteuer geltend, was durch die irische Steuerverwaltung abgelehnt wurde.

3. Zwar ist es in der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkannt, dass auch für gescheiterte Investitionen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Der Streit entzündet sich hier jedoch an dem Umstand, dass nach der Rechtsprechung der bloße Erwerb und das Halten von Aktien keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen. Deshalb steht einer Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck im Erwerb von Beteiligungen besteht, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs auch kein Recht auf Vorsteuerabzug zu.³

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

3 Urteile vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, Rn. 17), vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, Rn. 17), und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 20).

4. Im Gegensatz zur klassischen Holdingsituation wollte im vorliegenden Fall jedoch ein operativ tätiges Unternehmen (mithin ein Steuerpflichtiger) eine sogenannte strategische Übernahme eines Konkurrenzunternehmens realisieren. Folglich stellt sich die Frage, ob die aus der sogenannten Holdingrechtsprechung⁴ resultierende Einschränkung des Vorsteuerabzugs hier überhaupt zum Tragen kommt. Die wirtschaftliche Dimension des Falles wird nämlich erst erfasst, wenn man im Rahmen einer funktionalen Betrachtung auf die Bedeutung des Anteilserwerbs für die bereits vorhandene wirtschaftliche Tätigkeit abstellt.

II. Rechtlicher Rahmen

5. Den unionsrechtlichen Rahmen des Falles bestimmen die für den fraglichen Besteuerungszeitraum anwendbaren Vorschriften der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG⁵ des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: Sechste Richtlinie). Diese stimmen inhaltlich mit den entsprechenden Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) überein.⁶

6. Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (früher Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie) bestimmt:

„(1) Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig 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. ...“

7. Gemäß Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Gemäß Art. 168 dieser Richtlinie (früher zusammen geregelt in Art. 17 der Sechsten Richtlinie) gilt:

„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; ...“

4 Urteile vom 27. September 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 21), vom 29. Oktober 2009, *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 30 und 31), vom 6. September 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 34), und vom 16. Juli 2015, *Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt* (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 21).

5 ABl. 1997, L 145, S. 1.

6 Der einfacheren Zitierweise wegen wird im Folgenden auf die Vorschriften der Mehrwertsteuerrichtlinie abgestellt.

III. Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

8. Die Rechtsmittelführerin im Ausgangsverfahren, Ryanair Ltd. (im Folgenden: Ryanair), ist eine private Fluggesellschaft mit Sitz in Irland. Am 23. Oktober 2006 gab Ryanair ein förmliches Übernahmeangebot mit dem Ziel des Erwerbs der gesamten Gesellschaftsanteile von Aer Lingus ab. Bei Aer Lingus handelt es sich um eine ehemals staatliche Fluggesellschaft aus Irland, deren Aktien nach der im Jahr 2006 erfolgten Privatisierung am 2. Oktober 2006 zum Börsenhandel zugelassen wurden.

9. Mit Entscheidung vom 27. Juni 2007 erklärte die Kommission den Zusammenschluss für unvereinbar mit dem Gemeinsamen Markt.⁷ Aus diesem Grund konnte Ryanair lediglich knapp 29 % der Gesellschaftsanteile von Aer Lingus erwerben.

10. Im Zusammenhang mit dem Übernahmeangebot nahm Ryanair mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen in Anspruch. Diese Mehrwertsteuer machte Ryanair im Wege des Vorsteuerabzugs geltend. Dies lehnte The Revenue Commissioners (irische Steuerverwaltung, Rechtsmittelgegner im Ausgangsverfahren) jedoch ab.

11. Gegen die ablehnende Entscheidung legte Ryanair zunächst Einspruch bei der Tax Appeals Commission (irische Einspruchskommission für Steuersachen) und sodann Beschwerde zum Circuit Court (Kreisgericht) ein. Dieser stellte eine bindende Tatsachenwürdigung an und legte die Rechtsfrage, ob unter den Umständen des Ausgangsverfahrens ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, in einer Art nationalem Vorabentscheidungsverfahren dem irischen High Court (Hohes Gericht) vor. Dieser kam ebenfalls zu dem Ergebnis, dass Ryanair nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

12. Gegen die Entscheidung des High Court (Hohes Gericht) legte Ryanair Rechtsmittel zum irischen Supreme Court (Oberstes Gericht) ein. Mit Beschluss vom 8. Mai 2017, eingegangen am Gerichtshof am 12. Mai 2017, hat der Supreme Court (Oberstes Gericht) sein Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof nach Art. 267 AEUV folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Kann die Absicht, im Fall einer erfolgreichen Übernahme gegenüber dem in Aussicht genommenen Erwerbsobjekt zukünftig Geschäftsführungsleistungen zu erbringen, für die Feststellung ausreichen, dass der mögliche Erwerber eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ausübt, so dass von dem möglichen Erwerber auf gelieferte Gegenstände und erbrachte Dienstleistungen, mit denen der betreffende Unternehmenserwerb gefördert werden soll, entrichtete Mehrwertsteuer potenziell als Mehrwertsteuer auf einen Eingangsumsatz angesehen werden kann, der im Hinblick auf die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit in Gestalt der Erbringung der besagten Geschäftsführungsleistungen vorgenommen wurde, und
2. Kann zwischen beruflichen Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer solchen möglichen Unternehmensübernahme erbracht werden, und der Ausgangsleistung, bei der es sich um die mögliche Erbringung von Geschäftsführungsleistungen gegenüber dem in Aussicht genommenen Erwerbsobjekt für den Fall der erfolgreichen Unternehmensübernahme handelt, ein hinreichender „direkter und unmittelbarer Zusammenhang“ im Sinne der vom Gerichtshof der Europäischen Union (im Urteil vom 27. September 2001, *Cibo Participations* [C-16/00, EU:C:2001:495]) aufgestellten Voraussetzung bestehen, so dass in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die auf die besagten beruflichen Dienstleistungen zu entrichten ist, ein entsprechender Vorsteuerabzug stattfinden kann?

⁷ Entscheidung K(2007) 3104 vom 27. Juni 2007 (Fall Nr. COMP/M.4439). Die gegen diese Entscheidung gerichtete Nichtigkeitsklage von Ryanair blieb vor dem Gericht ohne Erfolg, vgl. Urteil vom 6. Juli 2010, *Ryanair/Kommission* (T-342/07, EU:T:2010:280).

13. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Ryanair, Irland und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. In der mündlichen Verhandlung vom 14. März 2018 waren alle Beteiligten vertreten.

IV. Rechtliche Würdigung

14. Beide Vorlagefragen betreffen das Recht auf Vorsteuerabzug bei Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem angestrebten, aber schließlich gescheiterten Erwerb aller Anteile an einer Gesellschaft zum Zweck der Übernahme getätigt wurden. Sie sind daher zusammen zu beantworten.

15. Mit der ersten Frage möchte der Supreme Court (Oberstes Gericht) im Wesentlichen wissen, ob die Absicht der Erwerbengesellschaft, im Fall der geglückten Übernahme Geschäftsführungsleistungen an die Tochter zu erbringen, ausreicht, um sie als Steuerpflichtige im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie zu qualifizieren.

16. Im Kern fragt der Supreme Court (Oberstes Gericht) damit nach der Möglichkeit der Kombination zweier Rechtsprechungslinien. Zum einen besteht ein Recht auf Vorsteuerabzug nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs nämlich auch für gescheiterte Investitionen: Bei Kosten, die in Vorbereitung einer wirtschaftlichen Tätigkeit angefallen sind, kann der Vorsteuerabzug auch dann geltend gemacht werden, wenn die Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit scheitert und es nicht zu den beabsichtigten steuerpflichtigen Umsätzen kommt.⁸ Maßgeblich ist lediglich die durch objektive Umstände nachzuweisende Absicht des Steuerpflichtigen, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben.⁹ Zum anderen kann die für den Vorsteuerabzug erforderliche wirtschaftliche Tätigkeit einer Holdinggesellschaft nach der Rechtsprechung insbesondere darin liegen, dass sie Geschäftsführungsleistungen an die Gesellschaft erbringt, an der sie eine Beteiligung erworben hat.¹⁰

17. Mit der zweiten Frage möchte der Supreme Court (Oberstes Gericht) sodann erfahren, ob zwischen den Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile getätigt wurden, und den beabsichtigten Geschäftsführungsleistungen der für den Vorsteuerabzug erforderliche unmittelbare und direkte Zusammenhang besteht.

A. Hintergrund der Unterscheidung zwischen Finanzholding und einem operativen Unternehmen

18. Die sogenannte Holdingrechtsprechung, auf die sich der Supreme Court (Oberstes Gericht) mit seiner ersten Frage bezieht, wurde am Beispiel reiner Finanzholdings entwickelt, deren einziger Zweck im Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht und die über kein eigenes operatives Geschäft verfügen. Ihre einzigen Einnahmen bestehen aus Dividenden, die kein Entgelt für die wirtschaftliche Nutzung eines Gegenstands darstellen, sondern Ausfluss des bloßen Innehabens einer Aktie sind.¹¹

⁸ Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman, (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 24), vom 29. Februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 17), und vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20).

⁹ Vgl. zuletzt Urteil vom 21. September 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, Rn. 46).

¹⁰ Urteile vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 21), vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 34), und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 21).

¹¹ Urteile vom 22. Juni 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, Rn. 13), vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 19), und vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 32).

19. Reine Finanzholdings sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs folglich – ohne das Hinzutreten etwa von entgeltlichen Geschäftsführungsleistungen – nicht als Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen,¹² da sie keine wirtschaftliche Tätigkeit ausüben. Sie können demnach auch kein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 168 der Richtlinie geltend machen.

20. Vor diesem Hintergrund stellt sich der Supreme Court (Oberstes Gericht) die Frage, ob diese Rechtsprechung auch im vorliegenden Fall Auswirkungen hat, da Ryanair schließlich Anteile erwerben wollte und dies auch – wenngleich in geringerem Umfang als geplant – getan hat.

21. Zwar steht außer Frage, dass Ryanair im Hinblick auf die Umsätze aus dem Fluggeschäft vollumfänglich als Steuerpflichtige im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie anzusehen ist. Auch erschließt sich die unternehmerische Zielrichtung des Anteilserwerbs unmittelbar: Ryanair wollte durch die Übernahme eines Konkurrenten ihre Umsätze steigern und vermutlich auch Synergie- sowie Netzwerkeffekte erzielen.

22. Dennoch käme es für die Anerkennung einer wirtschaftlichen Tätigkeit und folglich des Vorsteuerabzugs bei Anwendung der sogenannten Holdingrechtsprechung primär darauf an, ob Ryanair die Absicht hatte, entgeltliche Geschäftsführungsleistungen an Aer Lingus zu erbringen (dazu unter B.). Völlig unerheblich wäre es jedoch für diese Lösung, in welchem Umfang Geschäftsführungsleistungen erbracht werden sollten. Daher stellt sich die Frage, ob der Vorsteuerabzug bei den Kosten für den Anteilserwerb nicht aufgeteilt werden müsste (dazu unter C.). Denn neben den Umsätzen aus Geschäftsführungsleistungen stünden unter Umständen deutlich höhere Dividendenerträge, die an sich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

23. Weder der „Umweg“ über entgeltliche Geschäftsführungsleistungen noch die daraus resultierenden Aufteilungsprobleme bei der Anwendung dieser Lösung sind jedoch nötig, wenn auf einen funktionalen Zusammenhang zwischen dem Anteilserwerb und dem operativen Hauptgeschäft abgestellt wird (dazu unter D.). Betrachtet man die Funktion der geplanten Übernahme für das operative Geschäft, stehen ihre Kosten den Umsätzen aus dem operativen Geschäft gegenüber. Folglich kommt es auch nur auf den unmittelbaren und direkten Zusammenhang zwischen diesen Umsätzen an (dazu unter E.).

24. Da der Supreme Court (Oberstes Gericht) jedoch von der Anwendbarkeit der Holdingrechtsprechung auf den Streitgegenständlichen Vorgang ausgegangen ist, werde ich zunächst prüfen, ob Ryanair insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

B. Voller Vorsteuerabzug nach Maßgabe der Holdingrechtsprechung

25. Wie oben (Nr. 18) ausgeführt, führt allein das Halten einer Beteiligung nicht zu der Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Dagegen betont der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass der Erwerb und das Halten einer Beteiligung durch eine Holdinggesellschaft dann eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Zielgesellschaft einhergeht.¹³ Ein solcher Eingriff kann z. B. in dem Erbringen von administrativen, finanziellen oder kaufmännischen

12 Urteile vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, Rn. 17), vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, Rn. 17), und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 20).

13 Urteile vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, Rn. 14), vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, Rn. 17), vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 19), und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 20).

Dienstleistungen an die Zielgesellschaft bestehen.¹⁴ Dieses Kriterium ist allerdings lediglich dem Umstand geschuldet, dass für die Anerkennung einer reinen Holdinggesellschaft als Steuerpflichtige solche Tätigkeiten hinzutreten müssen, die nach den Art. 2 und 9 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁵.

26. Dieses Ergebnis gilt in einem Fall wie dem vorliegenden Fall auch – danach fragt der Supreme Court (Oberstes Gericht) ausdrücklich –, wenn es tatsächlich nicht zu den beabsichtigten Geschäftsführungsleistungen kommt. Denn um die umfassende Neutralität des Mehrwertsteuersystems für den Steuerpflichtigen zu garantieren, muss auch bei Ausgaben, die in Vorbereitung einer wirtschaftlichen Tätigkeit getätigt werden, ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehen.¹⁶ Entscheidend ist allein die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben.¹⁷ Dies gilt sogar dann, wenn bereits bei der erstmaligen Festsetzung der Steuer bekannt ist, dass die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit, die zu den steuerbaren Umsätzen führen sollte, nicht ausgeübt werden wird.¹⁸

27. Bei Kombination der beiden durch den Supreme Court (Oberstes Gericht) angesprochenen Rechtsprechungslinien käme es folglich für die Anerkennung von Ryanair als Steuerpflichtige darauf an, ob sie zum Zeitpunkt der Inanspruchnahme der betreffenden Dienstleistungen die Absicht hatte, im Fall der erfolgreichen Übernahme steuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen an Aer Lingus zu erbringen. Diese Absicht hat der Circuit Court (Kreisgericht) mit für das Ausgangsverfahren bindender Wirkung festgestellt. Der Umstand, dass das Übernahmeangebot tatsächlich scheiterte und daher auch kein Eingreifen in die Verwaltung der Aer Lingus möglich war und ist, könnte – wie die Kommission in der mündlichen Verhandlung betont hat – nicht zu einem nachträglichen Ausschluss des Rechts auf Vorsteuerabzug führen.

C. Begrenzung des Vorsteuerabzugs im Hinblick auf ein geringes Geschäftsführungsentgelt?

28. Das alleinige Abstellen auf das Erbringen von entgeltlichen Geschäftsführungsleistungen führt aber in der Praxis zu künstlich wirkenden Konstruktionen. Denn für das Recht auf vollen Vorsteuerabzug ist es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs völlig unerheblich, in welchem Umfang diese entgeltlichen Geschäftsführungsleistungen erbracht werden.¹⁹ Folglich kommt es häufig zu großen Vorsteuerüberhängen, d. h. zu einem starken Missverhältnis zwischen den durch Geschäftsführungsleistungen erzielten Ausgangsumsätzen und dem auf die Eingangsumsätze geltend gemachten Vorsteuerabzug.

29. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs ermöglicht es Holdinggesellschaften daher im Ergebnis, einen umfangreichen Vorsteuerabzug beim Erwerb von Beteiligungen geltend zu machen, solange dieser Gesellschaft nur Geschäftsführungsleistungen entgeltlich – und zwar egal in welcher Höhe – erbracht werden. Aus diesem Grund hat die Kommission im Verfahren vor dem Gerichtshof ausdrücklich vorgeschlagen, den Vorsteuerabzug beim Beteiligungserwerb nur in angemessenem Verhältnis zu den durch Geschäftsführungsleistungen generierten Ausgangsumsätzen zuzulassen.

14 Urteile vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 21), vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 34), und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 21).

15 Ein unentgeltliches („einfaches“) Eingreifen reicht daher nicht aus, wenn daneben gar keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze vorliegen, vgl. Beschlüsse vom 12. Juli 2001, Welthgrove (C-102/00, EU:C:2001:416, Rn. 16 und 17), und vom 12. Januar 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, Rn. 34).

16 Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 23), vom 8. Juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, Rn. 39), und vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20).

17 Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 24), vom 8. Juni 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303, Rn. 40), und vom 21. September 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, Rn. 46).

18 Urteil vom 8. Juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, Rn. 34 ff.).

19 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 25), und Schlussanträge des Generalanwalts Mazák in der Rechtssache Securenta (C-437/06, EU:C:2007:777, Nrn. 30 ff.).

30. Dabei stellt sich jedoch im nächsten Schritt die Frage nach der Berechnung des angemessenen Verhältnisses. Eine bloße wertmäßige Gegenüberstellung der Umsätze aus den Geschäftsführungsleistungen und den Dividenden übersieht, dass das Halten der Aktien keine wiederkehrenden Kosten verursacht. Der oben beschriebene Vorsteuerüberhang besteht im Übrigen auch nur in dem Besteuerungszeitraum, in welchem der Erwerb der Gesellschaftsanteile fällt. Sofern die Geschäftsführungsleistungen über viele Jahre entgeltlich erbracht werden, ändert sich diese Betrachtung. Die Probleme bei der Berechnung potenzieren sich darüber hinaus in einem Fall wie diesem, in dem es sich um einen lediglich geplanten Erwerb handelt. Vorliegend könnten die potenziellen Dividendeneinkünfte allenfalls grob geschätzt werden.

31. Außerdem kann nicht jedes Halten von Aktien bei einem Steuerpflichtigen zwingend zu einer nicht wirtschaftlichen Betätigung neben dem operativen Geschäft führen. Dies ist nämlich mit dem Prinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht vereinbar.²⁰ Jeder Steuerpflichtige, der auch Aktien hält, könnte nach dem Ansatz der Kommission bei den allgemeinen Kosten seiner Unternehmensführung lediglich einen anteiligen Vorsteuerabzug geltend machen, auch wenn außer Frage steht, dass diese Kosten im Zusammenhang mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit entstanden sind.²¹ Denn das Halten einer Aktie als solches verursacht allenfalls geringe Kosten, und die Höhe der Dividendenerträge ist von den übrigen Allgemeinkosten ebenfalls unabhängig.

32. Daher ist die Ansicht der Kommission nicht überzeugend.

D. Voller Vorsteuerabzug bei funktionaler Betrachtung des Anteilserwerbs

33. Hingegen ergeben sich bei einer funktionalen Betrachtung, die das operative Hauptgeschäft des Steuerpflichtigen in den Blick nimmt und auf den Zusammenhang des Anteilserwerbs mit dieser wirtschaftlichen Tätigkeit abstellt, die soeben angesprochenen Probleme nicht. Insbesondere werden dabei die Kosten für die Übernahme den Umsätzen aus dem operativen Geschäft gegenübergestellt. Ich bin sogar der Auffassung, dass sich eine solche funktionale Betrachtungsweise in Fällen wie dem vorliegenden bereits aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt.

34. Die für reine Holdingkonstellationen typische Situation, in der das Erbringen steuerpflichtiger Geschäftsführungsleistungen quasi Voraussetzung für die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist, ist in Fällen wie dem des Ausgangsverfahrens nämlich nicht gegeben. Denn Ryanair übt wie gesehen bereits eine Geschäftstätigkeit auf dem Flugverkehrsmarkt aus und erbringt entsprechende Umsätze. Vor diesem Hintergrund wirkt es gekünstelt, auf das zukünftige Erbringen von entgeltlichen Geschäftsführungsleistungen abzustellen.

35. Eine funktionale Betrachtung wird der wirtschaftlichen Dimension des Falles besser gerecht: Obwohl die Übernahme eines Konkurrenten vorliegend durch den Erwerb von Gesellschaftsanteilen bewerkstelligt werden soll, weist der Fall doch eine deutlich größere Nähe zu der Situation auf, in der ein Unternehmen plant, alle physischen Arbeitsmittel und Einrichtungen eines Konkurrenten aufzukaufen, als zu der Situation, in der ein Unternehmen Aktien kaufen möchte, um lediglich Dividenden zu erzielen.

²⁰ Zu diesem Prinzip Urteile vom 22. Juni 1993, Sofitam (C-333/91, EU:C:1993:261, Rn. 10), vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, Rn. 33), und vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 55). Im Fall MVM war jedoch, anders als im vorliegenden Fall, der Zusammenhang der Eingangsleistungen mit dem operativen Geschäft überhaupt zweifelhaft, vgl. Beschluss vom 12. Januar 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, Rn. 39).

²¹ In der Rechtssache MVM hat der Gerichtshof entschieden, dass eine gemischte Holding, die gegenüber ihren Töchtern keine steuerpflichtigen Geschäftsführungsleistungen erbringt und daneben andere Umsätze aus einem eigenen operativen Geschäft (Vermietung von Elektrizitäts- und Gasnetzen) erzielt, von den Kosten, die ihr für den Einkauf von Beratungsleistungen entstanden sind, nur anteilig Vorsteuerabzug geltend machen kann, wenn sich diese als Gemeinkosten für den operativen Zweig ihres Geschäfts ansehen lassen, vgl. Beschluss vom 12. Januar 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, Rn. 46 und 47).

36. Ein solches Vorgehen hätte unstreitig – wie es die Kommission in der mündlichen Verhandlung auch eingeräumt hat – zur Folge, dass dem Erwerber im Ergebnis der volle Vorsteuerabzug zu gewähren wäre. Dieses Ergebnis ergäbe sich sowohl aus den gegebenenfalls anwendbaren Vorschriften über die Geschäftsveräußerung im Ganzen (Art. 19 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) als auch nach den normalen Regeln. Auch im Fall der vollständigen Verschmelzung mit der Zielgesellschaft stünde der Vorsteuerabzug aus den Erwerbskosten nicht in Frage. Eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs im Fall einer „bloß“ 100%igen Beteiligung würde auch das Prinzip der Rechtsformneutralität in Frage stellen.

37. Dementsprechend stellt das unmittelbare Eingreifen in die Verwaltung mittels Geschäftsführungsleistungen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs auch keineswegs den einzigen Fall dar, in dem das Halten einer Aktie eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen kann. Vielmehr bejaht der Gerichtshof eine wirtschaftliche Tätigkeit immer dann, wenn dem Erwerb oder dem Halten der Aktie eine typisch²² unternehmerische Prägung zukommt. Dies ist etwa der Fall beim gewerbsmäßigen Wertpapierhandel oder wenn der Erwerb oder das Halten von Aktien eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellt.²³

38. Als eine solche unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit ist die strategische Übernahme eines Unternehmens anzusehen, mit der die Erwerbengesellschaft das Ziel verfolgt, ihr operatives Geschäft zu erweitern oder zu verändern. Eine solche Übernahme stellt, obwohl sie mit dem Erwerb von Gesellschaftsanteilen einhergeht, eine auf (erweiterte) steuerbare Umsätze abzielende Maßnahme dar.

E. Der Zusammenhang zwischen dem Anteilserwerb und den Umsätzen aus dem operativen Geschäft

39. Damit stellt sich nicht mehr die Frage nach dem Zusammenhang zwischen den Kosten, die in Verbindung mit dem Anteilserwerb entstanden sind, und den beabsichtigten Geschäftsführungsleistungen.²⁴ Es geht bei einer funktionalen Betrachtungsweise hier vielmehr um den Zusammenhang des Anteilserwerbs mit den (beabsichtigten) Umsätzen aus dem operativen Fluggeschäft. Im Hinblick auf diese Umsätze ergibt sich kein Missverhältnis zwischen dem Wert des Vorsteuerabzugs und den Ausgangsumsätzen, so dass auch eine Aufteilung nicht geboten ist.

40. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs hängen solche Aufwendungen mit bestimmten Ausgangsumsätzen direkt und unmittelbar zusammen, die zu ihren Kostenelementen gehören.²⁵ Daneben kann der Vorsteuerabzug für die allgemeinen Kosten eines Unternehmens geltend gemacht werden, die zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens zählen.²⁶

²² Vgl. zur typisierenden Betrachtung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bereits meine Schlussanträge in der Rechtssache Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, Rn. 25).

²³ Urteile vom 20. Juni 1996, Wellcome Trust (C-155/94, EU:C:1996:243, Rn. 35), vom 6. Februar 1997, Harnas & Helm (C-80/95, EU:C:1997:56, Rn. 16), vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, Rn. 29), vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, Rn. 32/36), vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 31), und vom 30. Mai 2013, X (C-651/11, EU:C:2013:346, Rn. 52).

²⁴ Einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang zwischen diesen Umsätzen hat der Gerichtshof im Übrigen bereits ausdrücklich verneint, vgl. Urteil vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 32). Missverständlich insoweit die Formulierung im Urteil vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 64). Möglich ist eine Geltendmachung als Gemeinkosten, vgl. Urteile vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 37), und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 25).

²⁵ Urteile vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 31), vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, Rn. 35), vom 29. Oktober 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 57), und vom 17. Oktober 2013, Iberdrola u. a. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 und C-640/11, EU:C:2013:660, Rn. 28).

²⁶ Urteile vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 33), vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, Rn. 37), vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 37), und vom 17. Oktober 2013, Iberdrola u. a. (C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 und C-640/11, EU:C:2013:660, Rn. 29).

41. Die Ausgaben, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Gesellschaftsanteile von Aer Lingus getätigt worden sind, stellen unstreitig Kostenelemente für die (beabsichtigten) Ausgangsumsätze aus dem Fluggeschäft nach Übernahme von Aer Lingus dar. Diese Kosten werden auch – soll Ryanair profitabel arbeiten – irgendwie in die Flugpreise eingepreist werden müssen. Das Erlangen der Kontrolle über Aer Lingus wäre die Voraussetzung dafür gewesen, die gesamte Unternehmensleistung zu verbessern und mithin die beabsichtigten Ausgangsumsätze mit Mutter- und Tochtergesellschaft zu erzielen. Eine derartige Einflussnahme auf die Unternehmensführung eines Konkurrenten ist nur möglich, wenn die Erwerbengesellschaft über die Mehrheit der Gesellschaftsanteile verfügt.

42. Der Umstand, dass es tatsächlich nicht zu der beabsichtigten Übernahme und dem Weiterbetrieb von Aer Lingus unter der vollständigen Kontrolle von Ryanair kam, hat nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs – wie oben (Nr. 26) bereits erläutert – auf dieses Ergebnis keinen Einfluss. Ausreichend ist auch hier die durch objektive Umstände nachgewiesene Absicht, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben.²⁷ Diese Absicht kann auch nicht dadurch nachträglich in Frage gestellt werden, dass es tatsächlich zu keiner Übernahme von Aer Lingus gekommen ist.²⁸

V. Ergebnis

43. Somit schlage ich vor, wie folgt auf die Vorlagefragen zu antworten:

1. Der Erwerb aller Anteile einer Gesellschaft in der Absicht, dadurch die steuerbare Tätigkeit der Erwerbengesellschaft unmittelbar, dauerhaft und notwendig zu erweitern, stellt unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens (z. B. im Rahmen einer sogenannten strategischen Übernahme) eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (heute Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG) dar.
2. Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb einer solchen strategischen Übernahme von der Erwerbengesellschaft getragen werden, stehen in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer steuerbaren Tätigkeit, so dass die auf diese Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer nach Maßgabe dieser Tätigkeit abzuziehen ist.

²⁷ Vgl. dazu Urteile vom 14. Februar 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, Rn. 24), vom 29. Februar 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67, Rn. 17), vom 22. Oktober 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, Rn. 20), und vom 21. September 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, Rn. 46).

²⁸ Das vorlegende Gericht merkt insoweit auch ausdrücklich an, dass die Frage, ob die entsprechende Absicht von Ryanair durch objektive Umstände nachgewiesen ist oder die objektiven Umstände einer solchen Absicht nicht viel eher entgegenstehen, im Ausgangsrechtsstreit abschließend geklärt ist. Dies wurde auch in der mündlichen Verhandlung von allen Beteiligten betont.