

|

62000J0016

Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 27. September 2001. - Cibo Participations SA gegen Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Tribunal administratif de Lille - Frankreich. - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Wirtschaftliche Tätigkeit - Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften - Vorsteuerabzug für Leistungen, die eine Holding bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft erworben hat - Bezug von Dividenden durch die Holding. - Rechtssache C-16/00.

Sammlung der Rechtsprechung 2001 Seite I-06663

Leitsätze

Parteien

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

1. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie - Eingriff einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften - Einbeziehung bei Ausübung von Tätigkeiten, die gemäß Artikel 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen

(Richtlinie des Rates 77/388, Artikel 2 und 4 Absatz 2)

2. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Vorsteuerabzug - Holding, die sowohl besteuerte als auch steuerfreie Umsätze tätigt - Ausgaben für Leistungen, die bei Erwerb einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen erworben wurden - Recht auf Vorsteuerabzug - Voraussetzungen

(Richtlinie des Rates 77/388, Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5)

3. Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Sechste Richtlinie - Anwendungsbereich - Bezug von Dividenden - Ausschluss

(Richtlinie des Rates 77/388, Artikel 2)

Leitsätze

1. Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten

Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Artikel 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften.

(vgl. Randnr. 22, Tenor 1)

2. Die Kosten, die einer Holding für die bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen entstanden sind, gehören zu ihren allgemeinen Kosten und hängen deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Wenn die Holding deshalb sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ergibt sich aus Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, dass sie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.

(vgl. Randnr. 35, Tenor 2)

3. Dividenden aus Beteiligungen sind kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.

(vgl. Randnrn. 41, 45, Tenor 3)

Parteien

In der Rechtssache C-16/00

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Tribunal administratif Lille (Frankreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Cibo Participations SA

gegen

Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 4 Absätze 1 und 2, Artikel 13 Teil B Buchstabe d und Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und Absatz 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)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet sowie der Richter P. Jann und L. Sevón (Berichterstatter),

Generalanwältin: C. Stix-Hackl

Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Cibo Participations SA, vertreten durch Rechtsanwalt M. Pourbaix,

- der französischen Regierung, vertreten durch K. Rispal-Bellanger und S. Seam als Bevollmächtigte,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa, C. Giolito und H. Michard als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Cibo Participations SA, der französischen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 14. Dezember 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 6. März 2001,

folgendes

Urteil

Entscheidungsgründe

1 Das Tribunal administratif Lille hat mit Urteil vom 6. Januar 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 19. Januar 2000, gemäß Artikel 234 EG drei Fragen nach der Auslegung von Artikel 4 Absätze 1 und 2, Artikel 13 Teil B Buchstabe d und Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a und Absatz 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) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Cibo Participations SA (Klägerin) und dem Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais über die Frage, ob, und gegebenenfalls in welchem Maß, eine Holding zum Vorsteuerabzug für Dienstleistungen berechtigt ist, die sie bei Erwerb von Unternehmensbeteiligungen an einer Tochtergesellschaft erworben hat.

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer. Gemäß Artikel 4 Absatz 1 dieser Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Artikel 4 Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt. Der Begriff "wirtschaftliche Tätigkeiten" erfasst nach Artikel 4 Absatz 2 alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.

4 Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten ...:

...

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, mit Ausnahme von

- Wertpapieren,

- Rechten oder Wertpapieren im Sinne von Artikel 5 Absatz 3."

5 Artikel 17 - Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug - Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie lautet: 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: die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden."

6 Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist gemäß Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt". Nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie wird dieser Pro-rata-Satz ... nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgestellt".

7 Artikel 19 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

(1) Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

- im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

- im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind.

Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.

(2) In Abweichung von Absatz 1 bleibt der Umsatzbetrag bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs außer Ansatz, der auf die Lieferung von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden. Außer Ansatz bleiben auch die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte sowie die in Artikel 13 Teil B Buchstabe d) genannten Umsätze, wenn es sich um Hilfsumsätze handelt ..."

Ausgangsrechtsstreit und Vorabentscheidungsfragen

8 Die Klägerin ist eine Holding, die wesentliche Beteiligungen an drei Unternehmen des Fahrradsektors hält. Sie wurde durch ihren Mehrheitsaktionär, die Compagnie d'importation des laines (im Folgenden: CIL), gegründet.

9 Dem Vorlageurteil ist zu entnehmen, dass sich die Klägerin beim Tribunal administratif Lille gegen eine Mehrwertsteuernachforderung wendet, die darauf beruht, dass die Steuerbehörde einen Vorsteuerabzug nicht anerkannt hat, den sie für die Zeit vom 2. November 1993 bis 31. Dezember 1994 für verschiedene, ihr von Dritten in Rechnung gestellte Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften vorgenommen hat. Diese Dienstleistungen bezogen sich insbesondere auf Betriebsrevisionen, Leistungen bei der Aushandlung des Preises der Aktien, die Ausgestaltung der Übernahme der Mehrheit in den Gesellschaften sowie juristische und steuerliche Leistungen.

10 Zur Begründung ihres Anspruchs auf Vorsteuerabzug trug die Klägerin vor, dass ihr Vorsitzender den Vorsitz der drei Tochtergesellschaften übernommen habe, dass sie ihnen entgeltliche Dienstleistungen erbringe, dass die CIL ihr entgeltlich qualifiziertes Personal zur Verfügung stelle, das bei den Tochtergesellschaften im Bereich der allgemeinen, administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Leitung tätig werde, und dass diese Dienstleistungen mit einem Pauschalsatz von 0,5 % ihres Umsatzes in Rechnung gestellt worden seien. Damit greife sie in die Verwaltung der Tochtergesellschaften ein; die mit dem Erwerb der Beteiligungen verbundenen Kosten fielen deshalb als allgemeine Kosten in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, denn sie gehörten zur allgemeinen Tätigkeit der Holding.

11 Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts trägt die französische Steuerverwaltung vor, dass der Umsatz der Klägerin im Wesentlichen aus dem Bezug von Dividenden bestehe. Die Klägerin tätige keine Handelsgeschäfte im eigenen Namen; auch blieben die Konzerngesellschaften rechtlich selbständig, wobei die Klägerin sich neben ihrer finanziellen Rolle darauf beschränke, gegen Entgelt eine Beratungstätigkeit und die Dynamisierung der Konzernpolitik zu gewährleisten. Sie greife deshalb nicht mittelbar oder unmittelbar in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften ein. Die mit dem Erwerb der Beteiligungen entstandenen Kosten seien nicht mit Dienstleistungen verbunden, die ihren Tochtergesellschaften erbracht worden seien. Sie beträfen nur den Besitz der Beteiligungen und den Bezug von Dividenden, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen.

12 Sollte dennoch davon ausgegangen werden, dass die Klägerin in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreife, so trage die französische Steuerbehörde weiter vor, dass die Dividenden der Wirtschaftstätigkeit der Gesellschaft und damit den Einkünften der Gesellschaft zugerechnet würden, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen. Da sie aber gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit seien, sei ein Pro-rata-Satz für den Vorsteuerabzug zu berechnen.

13 Das Tribunal administratif Lille hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Nach welchem Kriterium ist das Eingreifen zu definieren? Ist dafür insbesondere das Bestehen entgeltlicher Leistungen, die Dynamisierung eines Konzerns durch eine Holding, die faktische, jede Selbständigkeit der Tochtergesellschaft ausschließende Verwaltung oder ein anderer Umstand maßgebend?

2. Falls ein Eingreifen vorliegt, verbleibt dann der Bezug von Dividenden unabhängig von der wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer, weil er kein Entgelt für Umsätze aus Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen ist, oder liegt mit Rücksicht darauf, dass die Kosten für den Erwerb von Aktien mit dem unmittelbaren Zweck der Beteiligung an wirtschaftlichen Tätigkeiten entstehen, der Bezug von Dividenden innerhalb des

Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer und ist er dann nach Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit?

3. Wenn der Bezug von Dividenden außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer liegt, wie wirkt sich das auf den Vorsteuerabzug aus:

- Ist jeder Vorsteuerabzug für Kosten, die für den Erwerb von Aktien entstehen, ausgeschlossen, weil sie nicht zu steuerpflichtigen Umsätzen beitragen,

- oder ist der Vorsteuerabzug im Rahmen der allgemeinen Kosten zuzulassen?

Zu den Vorabentscheidungsfragen

Zur ersten Frage

14 Mit der ersten Vorabentscheidungsfrage möchte das vorlegende Gericht wissen, nach welchem Kriterium zu beurteilen ist, ob das Eingreifen einer Holding in die Verwaltung von Gesellschaften, an denen sie Beteiligungen erworben hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellt.

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

15 Die Klägerin trägt vor, der Erwerb einer Beteiligung an einem Unternehmen sei in zwei Fällen mit einem Eingriff in dessen Verwaltung verbunden und stelle deshalb eine in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende wirtschaftliche Tätigkeit dar. Der erste Fall sei der, dass der Erwerb fast das gesamte Kapital ausmache und der Aktionär, wenn auch unter Berücksichtigung der Rechtspersönlichkeit der Tochtergesellschaft, deren Schicksal bestimme, in ihre Verwaltung eingreife und ihre Leiter ernenne. In diesem Fall sei er meistens veranlasst, der Tochtergesellschaft entgeltliche Leistungen zu erbringen. Der zweite Fall sei dem Ersten sehr ähnlich, mit dem Unterschied, dass die Holding die übliche Arbeitsweise der Tochtergesellschaft nicht mehr einhalte und sie faktisch leite.

16 Die französische Regierung ist der Ansicht, dass im vorliegenden Zusammenhang unter Eingreifen ein bestimmender Einfluss auf die Verwaltung des Unternehmens, auf das es sich bezieht, zu verstehen ist. Auf ein Eingreifen könne geschlossen werden, wenn die Entscheidungen eines Unternehmens durch ein Unternehmen mit ähnlichem oder komplementärem Gesellschaftszweck aufgrund von dessen rechtlicher oder faktischer Stimmenmehrheit bestimmt würden. Ein Eingreifen könne auch anhand einer Reihe von Anhaltspunkten festgestellt werden, die sich unter der Aufsicht des zuständigen Gerichts aus der Beurteilung der rechtlichen, finanziellen, sozialen und administrativen Beziehungen der betreffenden Unternehmen ergäben. Die Feststellung, dass der Tochtergesellschaft entgeltliche Dienstleistungen erbracht würden, genüge als solche nicht zur Feststellung eines Eingreifens.

17 Die Kommission trägt vor, die Vorabentscheidungsfragen seien unter dem Gesichtspunkt der Qualifizierung der Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 in Verbindung mit Artikel 2 der Sechsten Richtlinie zu prüfen. Dazu erklärt sie, die Klägerin sei insoweit eine gemischte Holding, als sie neben der Verwaltung ihres Aktienbestands verschiedene entgeltliche Beratungs- und Verwaltungstätigkeiten für ihre Tochtergesellschaften ausübe. Für jede Ausgabe einer solchen Holding müsse bestimmt werden, ob sie sich auf Umsätze, die nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fielen, oder auf Umsätze beziehe, die hierunter fielen und nicht befreit seien.

Würdigung durch den Gerichtshof

18 Nach ständiger Rechtsprechung ist eine Holding, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie - unbeschadet ihrer Rechte als

Aktionärin oder Gesellschafterin - unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, nach Artikel 4 der Sechsten Richtlinie nicht Mehrwertsteuerpflichtiger und nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie berechtigt. (Urteile vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Slg. 1991, I-3111, Randnr. 17, und vom 14. November 2000 in der Rechtssache C-142/99, Floridienne und Berginvest, Slg. 2000, I-9567, Randnr. 17).

19 Dieses Ergebnis stützt sich insbesondere auf die Feststellung, dass der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie sind, die den Erwerber und Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss der bloßen Innehabung des Gegenstands ist (siehe Urteile vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91, Sofitam, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 12, und vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C-80/95, Harnas & Helm, Slg. 1997, I-745, Randnr. 15).

20 Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionärin oder Gesellschafterin zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaften einhergeht, an denen die Beteiligung besteht (Urteile Polysar Investments Netherlands, Randnr. 14, und Floridienne und Berginvest, Randnr. 18).

21 Aus Randnummer 19 des Urteils in der Rechtssache Floridienne und Berginvest ergibt sich, dass solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie sind, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Artikel 2 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa die Erbringung von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen durch eine Holding wie die Klägerin an ihre Tochtergesellschaften.

22 Auf die erste Vorabentscheidungsfrage ist deshalb zu antworten, dass Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen es Beteiligungen erworben hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie sind, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Artikel 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften.

Zur dritten Frage

23 Mit der dritten Frage, die vor der zweiten zu prüfen ist, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob eine Holding zum Vorsteuerabzug für Ausgaben berechtigt ist, die sie für bei Erwerb einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen erworbene Dienstleistungen aufgewendet hat.

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

24 Die Klägerin trägt vor, eine Holding, die in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreife, erziele mit den ihren Tochtergesellschaften erbrachten Leistungen steuerpflichtige Einnahmen. Aus dem Urteil des Gerichtshofes vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94 (BLP Group, Slg. 1995, I-983), das eine gemischte Holding betreffe, die Aktien einer Tochtergesellschaft abgetreten habe, ergebe sich, dass der Abzug der Mehrwertsteuer für im Rahmen eines solchen Geschäfts erbrachte Leistungen insoweit ausgeschlossen sei, als dieses Geschäft ein steuerfreier Umsatz sei und die Leistungen direkt und unmittelbar damit zusammenhängen. Der Erwerber von Aktien, der in dieser Eigenschaft weder einen besteuerten noch einen steuerfreien Umsatz tätige, müsse deshalb die Mehrwertsteuer auf vergleichbare Leistungen, die allgemeine Kosten darstellten, abziehen können.

25 Nach Ansicht der französischen Regierung ist ein Unternehmen, das Beteiligungen an einem anderen Unternehmen erwirbt, hält oder abtritt und direkt in die Verwaltung dieses Unternehmens eingreift, Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne der Artikel 2 und 4 der Sechsten Richtlinie. Daher bezögen sich die mit dem Erwerb solcher Beteiligungen verbundenen Kosten auf die allgemeine Tätigkeit des Unternehmens, die darin bestehe, Umsätze zu erzielen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffneten, und befreite Dividenden einzunehmen, die kein solches Recht eröffneten.

26 Die Kommission trägt vor, ein Recht auf Vorsteuerabzug bezüglich der für den Erwerb von Aktien entstandenen Kosten sei ausgeschlossen, soweit diese Kosten sich nicht auf einen Vorgang bezögen, der in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle.

Würdigung durch den Gerichtshof

27 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteile vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-98/98, Midland Bank, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 19, und vom 22. Februar 2001 in der Rechtssache C-408/98, Abbey National, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24).

28 Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie, der bei der Auslegung des Absatzes 2 dieser Bestimmung zu beachten ist, regelt das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer auf Eingangsumsätze, die von dem 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", wobei der Vorsteuerabzug auf den Teil beschränkt ist, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Die Verwendung der Worte verwendet werden" in dieser Bestimmung zeigt, dass das in Absatz 2 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, zusammenhängen, und dass dabei der vom Steuerpflichtigen letztlich verfolgte Zweck unerheblich ist (vgl. die Urteile BLP Group, Randnrn. 18 und 19, Midland Bank, Randnr. 20, und Abbey National, Randnr. 25).

29 Nach ständiger Rechtsprechung sind Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, 71, S. 1301) und Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5 der Sechsten Richtlinie in der Weise auszulegen, dass grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen muss, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann (Urteile *Midland Bank*, Randnr. 24, und *Abbey National*, Randnr. 26).

30 Nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, das sich aus Artikel 2 der Ersten und Artikel 2 der Sechsten Richtlinie ergibt, wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- und Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit der die einzelnen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (Urteile *Midland Bank*, Randnr. 29, und *Abbey National*, Randnr. 27).

31 Nach diesem Prinzip und dem Grundsatz, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen, ist ein Recht auf Abzug der für diese Gegenstände oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer nur gegeben, wenn die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören. Diese Aufwendungen müssen somit Teil der Kosten der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden (Urteile *Midland Bank*, Randnr. 30, und *Abbey National*, Randnr. 28).

32 Zwischen den von einer Holding bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen besteht indes kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang. Der Mehrwertsteuerbetrag, den die Holding auf die Ausgaben für diese Dienstleistungen entrichtet hat, belastet nämlich die verschiedenen Kostenelemente der Ausgangsumsätze nicht unmittelbar. Diese Ausgaben gehören nicht zu den Kosten der Ausgangsumsätze, für die diese Dienstleistungen verwendet werden.

33 Die Kosten dieser Dienstleistungen sind vielmehr Teil der allgemeinen Kosten des Steuerpflichtigen und gehören damit zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens. Solche Dienstleistungen hängen demnach direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (Urteile *BLP Group*, Randnr. 25, *Midland Bank*, Randnr. 31, und *Abbey National*, Randnrn. 35 und 36).

34 Gemäß Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie kann ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze verwendet, für die dieses Recht nicht besteht, den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.

35 Auf die dritte Vorabentscheidungsfrage ist deshalb zu antworten, dass die Kosten, die einer Holding für die bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen entstanden sind, zu ihren allgemeinen Kosten gehören und deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammenhängen. Wenn die Holding deshalb sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ergibt sich aus Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie, dass sie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.

Zur zweiten Frage

36 Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Bezug von Dividenden in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt.

Vor dem Gerichtshof abgegebene Erklärungen

37 Die Klägerin trägt vor, Dividenden fielen nie in den von der Sechsten Richtlinie definierten Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer. Dabei sei nicht danach zu unterscheiden, ob die Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreife oder nicht. Zum einen seien die Dividenden nämlich kein Entgelt für eine Handlung oder einen bestimmten Umsatz des Aktionärs und hingen nicht mit der wirtschaftlichen Verwaltungstätigkeit zusammen, die der Aktionär im Falle des Eingreifens möglicherweise ausübe. Zum anderen ergäben sie sich aus der bloßen Innehabung der Aktie.

38 Die französische Regierung trägt vor, dass die von einer Holding erzielten Erträge, insbesondere die Dividenden, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen, wenn sie sich aus dem Halten von Beteiligungen an einem Unternehmen ergäben, in dessen Geschäftsführung sie eingreife. Diese Erträge ergäben sich nämlich aus der Nutzung von Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie. Dabei wirke sich der Umstand nicht aus, dass der Bezug von Dividenden von Natur aus zufallsbedingt sei.

39 Die bezogenen Dividenden seien aber, obwohl sie in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen, gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe b Nummer 5 der Sechsten Richtlinie von dieser befreit. Weil sie nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten, müssten die Dividenden deshalb bei Anwendung der Artikel 17 Absatz 5 und 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie nur im Nenner des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs stehen.

40 Nach Ansicht der Kommission ist es nicht möglich, den Bezug von Dividenden als Entgelt für eine durch die Holding ausgeübte Verwaltungstätigkeit anzusehen, soweit kein direkter Zusammenhang zwischen ihnen besteht (vgl. Urteil des Gerichtshofes vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93, Tolsma, Slg. 1994, I-743, Randnrn. 13 und 14). In einem Fall wie dem Ausgangsstreit fehle solch ein direkter Zusammenhang.

Würdigung durch den Gerichtshof

41 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass Dividenden aus Beteiligungen kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit seien, dass sie daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen und kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffneten (Urteile Sofitam, Randnr. 13, und Floridienne und Berginvest, Randnr. 21).

42 Das ergibt sich aus bestimmten Merkmalen der Dividenden. Zunächst setzt die Ausschüttung von Dividenden im Regelfall ausschüttungsfähige Gewinne voraus und ist somit von der Ertragsbilanz der Gesellschaft abhängig. Ferner bestimmt sich die jeweilige Höhe der Dividende

nach der Art der Beteiligung, insbesondere der Art der Aktien, und nicht nach der Identität des Inhabers einer Beteiligung. Schließlich stellen Dividenden ihrem Wesen nach den Ertrag der Beteiligung an einer Gesellschaft dar und sind Ausfluss der bloßen Innehabung dieses Gegenstands (Urteile Polysar Investments Netherlands, Randnr. 13, und Floridienne und Berginvest, Randnr. 22).

43 Berücksichtigt man, dass die Höhe der Dividende somit teilweise vom Zufall abhängt und dass der Anspruch auf die Dividende lediglich Folge einer Beteiligung ist, so besteht zwischen der Dividende und einer Dienstleistung - selbst wenn sie von einem Aktionär erbracht wird, der diese Dividende bezieht - nicht der unmittelbare Zusammenhang, der diese als Entgelt für die Dienstleistung ausweise (Urteil Floridienne und Berginvest, Randnr. 23).

44 Da der Bezug von Dividenden nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt, müssen Dividenden, die Tochtergesellschaften an eine Holding ausschütten, die wegen anderer Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist und die für diese Tochtergesellschaften Verwaltungsdienstleistungen erbringt, nach Artikel 19 der Sechsten Richtlinie im Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, unberücksichtigt bleiben (Urteil Floridienne und Berginvest, Randnr. 32).

45 Auf die zweite Frage ist deshalb zu antworten, dass der Bezug von Dividenden nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fällt.

Kostenentscheidung

Kosten

46 Die Auslagen der französischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

auf die ihm vom Tribunal administratif de Lille mit Urteil vom 6. Januar 2000 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Artikel 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften.

2. Die Kosten, die einer Holding für die bei Erwerb einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen entstanden sind, gehören zu ihren allgemeinen Kosten und hängen deshalb grundsätzlich direkt und unmittelbar mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zusammen. Wenn die Holding deshalb sowohl Umsätze tätigt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ergibt sich aus Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie 77/388, dass sie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.

3. Der Bezug von Dividenden fällt nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.