



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

6. September 2012\*

„Mehrwertsteuer — Sechste Richtlinie — Art. 17 Abs. 2 und Art. 19 — Vorsteuerabzug — Steuer, die für Dienstleistungen geschuldet oder gezahlt wird, die von einer Holdinggesellschaft bezogen werden — Dienstleistungen, die direkt, unmittelbar und eindeutig mit besteuerten Ausgangsumsätzen zusammenhängen“

In der Rechtssache C-496/11

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal) mit Entscheidung vom 20. September 2011, beim Gerichtshof eingegangen am 26. September 2011, in dem Verfahren

**Portugal Telecom SGPS SA**

gegen

**Fazenda Pública,**

Beteiligte:

**Ministério Público,**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten U. Löhmus sowie der Richter A. Ó Caoimh und C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Portugal Telecom SGPS SA, vertreten durch A. Gonçalves Ferreira, advogado,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes als Bevollmächtigten,

\* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und P. Guerra e Andrade 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. 17 Abs. 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 (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).
- 2 Es ergeht in einem Rechtsstreit zwischen der Portugal Telecom SGPS SA (im Folgenden: Portugal Telecom) und der Fazenda Pública über die anzuwendende Methode zur Bestimmung der Höhe der Vorsteuer, die von der von Portugal Telecom geschuldeten Mehrwertsteuer abzuziehen ist.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Art. 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;
2. die Einfuhr von Gegenständen.“

- 4 Art. 4 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

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

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

5 Art. 11 der Sechsten Richtlinie bestimmt den Steuerwert wie folgt:

„A. Im Inland

(1) Die Besteuerungsgrundlage ist:

- a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen

...“

6 Art. 17 der Sechsten Richtlinie regelt Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug und sieht u. a. vor:

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

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

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

...

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

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

Jedoch können die Mitgliedstaaten

- a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden;
- b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen;
- c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen;
- d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Vorsteuerabzug nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden;

- e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.

...“

- 7 Art. 19 der Richtlinie regelt die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs wie folgt:

„(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.

...

(3) Der für ein Jahr vorläufig geltende Pro-rata-Satz bemisst sich nach dem auf der Grundlage der Umsätze des vorangegangenen Jahres ermittelten Pro-rata-Satz. Ist eine solche Bezugnahme nicht möglich oder nicht stichhaltig, wird der Pro-rata-Satz vom Steuerpflichtigen unter Überwachung durch die Finanzverwaltung nach den voraussichtlichen Verhältnissen vorläufig geschätzt. Die Mitgliedstaaten können jedoch ihre derzeitige Regelung beibehalten.

Die Festsetzung des endgültigen Pro-rata-Satzes, die für jedes Jahr im Laufe des folgenden Jahres vorgenommen wird, führt zur Berichtigung der nach dem vorläufigen Pro-rata-Satz vorgenommenen Vorsteuerabzüge.“

#### *Portugiesisches Recht*

Das Mehrwertsteuergesetzbuch

- 8 Art. 1 des Código do imposto sobre o valor acrescentado (Mehrwertsteuergesetzbuch; im Folgenden: CIVA) legt die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer fest. Die Art. 3 bis 6 dieses Gesetzbuchs regeln Fälle der Nichtbesteuerung.
- 9 Nach Art. 9 CIVA sind von der Steuer u. a. befreit

....

28. folgende Bank- und Finanzumsätze:

...

- f) Umsätze und Dienstleistungen – einschließlich der Vermittlung, aber mit Ausnahme der bloßen Verwahrung und Verwaltung –, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften oder Vereinigungen, Schuldverschreibungen und sonstige Wertpapiere mit Ausnahme von Wertpapieren beziehen;

...“

10 Art. 23 CIVA in der für das in Rede stehende Steuerjahr (das Jahr 2000) geltenden Fassung bestimmte:

„(1) Wenn ein Steuerpflichtiger in Ausübung seiner Tätigkeit Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen ausführt, für die teilweise kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ist die auf den Erwerb entrichtete Mehrwertsteuer nur zu dem Prozentsatz abziehbar, der dem Jahresbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze entspricht.

(2) Ungeachtet der Bestimmungen des vorstehenden Absatzes kann der Steuerpflichtige den Abzug gemäß der tatsächlichen Zuordnung aller oder eines Teils der verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen vornehmen, sofern er vorab die Generaldirektion ‚Direkte und indirekte Steuern‘ hiervon unterrichtet, wobei diese im Fall starker Verzerrungen bei der Besteuerung besondere Auflagen festsetzen oder dieses Verfahren beenden kann.

(3) Die Steuerverwaltung kann den Steuerpflichtigen verpflichten, gemäß den Bestimmungen des vorstehenden Absatzes zu verfahren,

- a) wenn der Steuerpflichtige unterschiedliche wirtschaftliche Tätigkeiten ausübt;
- b) wenn die Anwendung des Verfahrens nach Abs. 1 zu starken Verzerrungen bei der Besteuerung führt.

(4) Der in Abs. 1 genannte Prozentsatz des Vorsteuerabzugs ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält im Zähler den Jahresbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Art. 19 und Art. 20 Abs. 1 berechtigenden Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen abzüglich der Mehrwertsteuer und im Nenner den Jahresbetrag aller Umsätze des Steuerpflichtigen abzüglich der Mehrwertsteuer, einschließlich der von der Steuerpflicht befreiten oder nicht steuerbaren Umsätze, insbesondere der nicht besteuerten Subventionen, sofern diese keine Ausbildungsbeihilfen darstellen.

(5) Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, die im Rahmen der Tätigkeit des Unternehmens verwendet wurden, und Immobilien- oder Finanzgeschäfte, die gegenüber der Tätigkeit des Steuerpflichtigen ergänzenden Charakter haben, werden bei der Berechnung nach dem vorstehenden Absatz nicht berücksichtigt.

(6) Der auf der Grundlage der Umsätze des vorangegangenen Jahres ermittelte vorläufige Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wird gemäß den Werten des Jahres, auf den er sich bezieht, berichtigt, was eine entsprechende Berichtigung der vorgenommenen Vorsteuerabzüge zur Folge hat, die in der Erklärung für den letzten Zeitraum des betreffenden Jahres ausgewiesen sein muss.

(7) Steuerpflichtige, die eine Tätigkeit aufnehmen oder diese wesentlich ändern, können den Vorsteuerabzug auf der Grundlage eines vorläufig geschätzten Pro-rata-Satzes vornehmen, der in den Erklärungen nach den Art. 30 und 31 angegeben sein muss.

(8) Für die Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs wird der Quotient des Bruchs auf den nächsthöheren Centbetrag aufgerundet.

(9) Hinsichtlich der Anwendung der Bestimmungen des vorliegenden Artikels kann der Minister für Finanzen und Planung bei bestimmten Tätigkeiten Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, oder solche, bei denen diese Berechtigung nicht besteht, als nicht vorhanden ansehen, sofern diese einen unbedeutenden Teil des Gesamtumsatzes ausmachen und das in den Abs. 2 und 3 vorgesehene Verfahren sich als undurchführbar erweist.“

## Die nationale Regelung für Holdings

- 11 Die *Sociedades gestoras de participações sociais* (im Folgenden: SGPS) sind Holdinggesellschaften, die in Portugal in der gesetzesvertretenden Verordnung Nr. 495/88 vom 30. Dezember 1988 (*Diário da República* I Serie A, Nr. 301 vom 30. Dezember 1988) in ihrer durch die gesetzesvertretende Verordnung Nr. 318/94 vom 24. Dezember 1994 (*Diário da República* I, Serie A, Nr. 296 vom 24. Dezember 1994) geänderten Fassung (im Folgenden: Holding-Verordnung) geregelt sind.
- 12 Art. 1 der Holding-Verordnung bestimmt:
- „(1) Die ... SGPS haben als einzigen Gesellschaftszweck die Verwaltung der Beteiligungen an anderen Unternehmen als mittelbare Form der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit.
- (2) Für die Zwecke der vorliegenden gesetzesvertretenden Verordnung wird eine Beteiligung an einer Gesellschaft als mittelbare Form der Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit angesehen, wenn sie nicht lediglich Gelegenheitscharakter hat und sie mindestens 10 % des stimmberechtigten Kapitals dieser Gesellschaft ausmacht, wobei die Beteiligung entweder unmittelbar oder über Anteile an anderen Gesellschaften, in denen die SGPS eine beherrschende Stellung einnimmt, gehalten werden kann.
- ...“
- 13 Nach Art. 4 Abs. 1 der Holding-Verordnung sind SGPS berechtigt, an alle oder einige Gesellschaften, an denen sie eine Beteiligung von mindestens 10 % des stimmberechtigten Kapitals halten, oder ausnahmsweise an Gesellschaften, an denen sie eine Beteiligung von weniger als 10 % des stimmberechtigten Kapitals halten, oder an solche, mit denen sie „Beherrschungsverträge“ geschlossen haben, technische Verwaltungs- und Managementdienstleistungen zu erbringen.
- 14 Nach Art. 4 Abs. 2 der Holding-Verordnung ist die Erbringung der Dienstleistungen Gegenstand eines schriftlichen Vertrags, in dem die entsprechende Gegenleistung festgelegt wird, die den Marktwert nicht übersteigen darf.

## Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 15 Portugal Telecom ist eine SGPS. Sie erbringt technische Verwaltungs- und Managementdienstleistungen an Gesellschaften, an denen sie beteiligt ist.
- 16 Im Rahmen dieser Tätigkeiten bezog Portugal Telecom bestimmte der Mehrwertsteuerregelung unterliegende Beraterdienstleistungen. Sie stellte ihren Tochtergesellschaften diese Dienstleistungen zu demselben Preis, zu dem sie sie bezogen hatte, zuzüglich der Mehrwertsteuer in Rechnung.
- 17 Im Steuerjahr 2000 zog Portugal Telecom die gesamte Vorsteuer von der überwältigten Mehrwertsteuer ab, da sie der Auffassung war, dass die entsprechenden bezogenen Dienstleistungen für die besteuerten Umsätze, d. h. die technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen, objektiv verwendet worden seien.
- 18 Die Steuerverwaltung vertrat im Anschluss an eine von ihr durchgeführte Prüfung die Ansicht, dass Portugal Telecom die Mehrwertsteuer, mit der die bezogenen Dienstleistungen belastet worden seien, nicht vollständig habe abziehen dürfen, sondern die Methode des Pro-rata-Abzugs hätte anwenden müssen. Infolgedessen richtete sie an Portugal Telecom einen Steuerbescheid, in dem der abzugsfähige Anteil der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer auf ungefähr 25 % festgesetzt wurde.

- 19 Portugal Telecom erhob gegen diesen Steuerbescheid Klage vor dem Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Gericht für Verwaltungs- und Steuersachen Lissabon). Dieses wies die Klage im Wesentlichen ab, weil es der Auffassung war, dass der grundlegende Zweck von SGPS die Ausübung steuerbefreier Tätigkeiten sei. Soweit neben diesen Tätigkeiten auch die ergänzende Erbringung technischer Verwaltungs- und Managementdienstleistungen für alle oder einige Gesellschaften, an denen die SGPS beteiligt seien und die mehrwertsteuerpflichtig seien, zulässig sei, seien die technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen untrennbar mit der Verwaltung der Gesellschaftsanteile verbunden. Folglich sei für die Bestimmung des abzugsfähigen Mehrwertsteuerbetrags die Pro-rata-Methode anzuwenden.
- 20 Portugal Telecom focht die erstinstanzliche Entscheidung vor dem Tribunal Central Administrativo Sul (Zentrales Verwaltungsgericht Süd) an. Sie machte hierbei geltend, dass die rechtliche Begründung der erstinstanzlichen Entscheidung sowohl gegen das nationale Mehrwertsteuerrecht als auch gegen Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie verstoße.
- 21 Portugal Telecom ist der Ansicht, dass es sich bei den zu besteuern den Umsätzen, die sie im Zusammenhang mit ihren Beteiligungen bewirkt habe, um Dienstleistungen handle, die in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den im Hinblick auf ihre Erbringung bezogenen Dienstleistungen ständen, und sie infolgedessen in Anwendung der Methode der tatsächlichen Zuordnung die gesamte beim Bezug der Dienstleistungen entrichtete Steuer abziehen dürfe.
- 22 Unter diesen Umständen hat das Tribunal Central Administrativo Sul beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Steht es im Widerspruch zur korrekten Auslegung des Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, wenn die portugiesische Steuerverwaltung von der Rechtsmittelführerin – einer Holdinggesellschaft – aus dem Grund, dass deren Hauptgesellschaftszweck die Verwaltung von Kapitalanteilen anderer Gesellschaften ist, verlangt, für die gesamte auf ihre Eingangsumsätze angefallene Mehrwertsteuer die Methode des Pro-rata-Abzugs anzuwenden, selbst wenn diese Eingangsumsätze (erworbene Dienstleistungen) einen direkten, unmittelbaren und eindeutigen Zusammenhang mit besteuerten Umsätzen – Dienstleistungserbringungen – auf der Ausgangsebene aufweisen, die anschließend im Rahmen einer rechtlich zulässigen Zusatztätigkeit in Gestalt der Erbringung von technischen Verwaltungsdienstleistungen durchgeführt werden?
  2. Kann eine Einheit, die als Holdinggesellschaft zu qualifizieren ist und die Mehrwertsteuer zu zahlen hat, wenn sie Gegenstände und Dienstleistungen erwirbt, die sie anschließend in vollem Umfang unter Erhebung von Mehrwertsteuer den Gesellschaften, an denen sie beteiligt ist, in Rechnung stellt, die gesamte bei diesen Erwerben angefallene Mehrwertsteuer mittels Anwendung der in Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Abzugsmethode der tatsächlichen Zuordnung abziehen, wenn es sich hierbei um eine ergänzende Tätigkeit – Erbringung von technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen – im Verhältnis zur Haupttätigkeit – Verwaltung von Gesellschaftsanteilen – handelt?

## **Zu den Vorlagefragen**

### *Zur Zulässigkeit*

- 23 Die portugiesische Regierung rügt in erster Linie, dass das Vorabentsuchungersuchen unzulässig sei.

- 24 Ihr zufolge hat das vorlegende Gericht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Rechtsvorschrift nicht genau bezeichnet. Es beschränke sich darauf, die Art. 20 und 23 CIVA zu erwähnen, obgleich es von der ersten Vorschrift unterschiedliche Fassungen gebe und die zweite eine Vielzahl von Fragen im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug regele. Im Übrigen enthalte die Vorlageentscheidung keine genauen Angaben zur nationalen Regelung über Holdings.
- 25 Der Gerichtshof könne zwar im Rahmen der in Art. 267 AEUV vorgesehenen Zusammenarbeit zwischen den Gerichten dem innerstaatlichen Gericht anhand der Akten Hinweise für die Auslegung geben, die ihm für die Beurteilung der Wirkungen der Bestimmungen dienlich erschienen, doch enthalte die Vorlageentscheidung an keiner Stelle eine auch nur kurze, präzise Angabe zu den Bestimmungen des im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden innerstaatlichen portugiesischen Rechts.
- 26 Die festgestellten Lücken in der Vorlageentscheidung haben nach Ansicht der portugiesischen Regierung zur Folge, dass dem Gerichtshof eine sachgerechte Antwort nicht möglich sei.
- 27 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Informationen, die dem Gerichtshof im Rahmen einer Vorlageentscheidung geliefert werden müssen, diesem ermöglichen sollen, dem vorlegenden Gericht sachdienliche Antworten zu geben. Dazu ist erforderlich, dass das nationale Gericht den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich seine Fragen einfügen, festlegt oder zumindest die tatsächlichen Annahmen erläutert, auf denen diese Fragen beruhen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 31. März 2011, Schröder, C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Randnr. 18, und vom 16. Februar 2012, Varzim Sol, C-25/11, Randnr. 30).
- 28 Im vorliegenden Fall wird in der Vorlageentscheidung ausgeführt, dass die Steuerverwaltung für den Abzug der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens getragenen Vorsteuer die Pro-rata-Methode nach Art. 23 Abs. 1 CIVA vorschreibe, wohingegen die Klägerin der Ansicht sei, die Methode nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie anwenden zu dürfen.
- 29 Diese Angaben sind in Anbetracht der in Randnr. 27 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ausreichend. Das Vorabentscheidungsersuchen ist demnach zulässig.

#### *Zur Begründetheit*

- 30 Mit seinen Vorlagefragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 17 Abs. 2 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Holdinggesellschaft wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die in Ergänzung zu ihrer Haupttätigkeit, die im Halten des gesamten Gesellschaftskapitals der Tochtergesellschaften oder eines Teils desselben besteht, Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die sie anschließend den Tochtergesellschaften in Rechnung stellt, zum Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer in Anwendung der Methode nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie berechtigt ist oder ob sie von der nationalen Steuerverwaltung gezwungen werden kann, eine der in Art. 17 Abs. 5 dieser Richtlinie vorgesehenen Methoden anzuwenden.
- 31 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist eine Holding, deren einziger Zweck im Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht, ohne dass sie – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, kein Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie und somit nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 der Sechsten Richtlinie berechtigt (vgl. Urteile vom 20. Juni 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Slg. 1991, I-3111, Randnr. 17, vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest, C-142/99, Slg. 2000, I-9567, Randnr. 17, sowie vom 27. September 2001, Cibo Participations, C-16/00, Slg. 2001, I-6663, Randnr. 18).

- 32 Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen können nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie angesehen werden, die den Erwerber bzw. 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 (vgl. Urteile vom 22. Juni 1993, *Sofitam*, C-333/91, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 12, vom 6. Februar 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95, Slg. 1997, I-745, Randnr. 15, sowie *Cibo Participations*, Randnr. 19).
- 33 Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Beteiligung an einem anderen Unternehmen unbeschadet der Rechte, die dem Anteilseigner in seiner Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafter zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaft einhergeht, an der die Beteiligung erworben worden ist (Urteile *Polysar Investments Netherlands*, Randnr. 14, *Floridienne und Berginvest*, Randnr. 18, *Cibo Participations*, Randnr. 20, sowie vom 29. Oktober 2009, *SKF*, C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 30).
- 34 Eingriffe einer Holding in die Verwaltung von Gesellschaften, an denen sie Beteiligungen erworben hat, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, wenn sie die Durchführung von Transaktionen einschließen, die gemäß Art. 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen der Holding an ihre Tochtergesellschaften (Urteil *Cibo Participations*, Randnr. 22).
- 35 Ferner ist das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juli 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18, vom 21. März 2000, *Gabalfrisa u. a.*, C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43, vom 13. März 2008, *Securenta*, C-437/06, Slg. 2008, I-1597, Randnr. 24, und vom 4. Juni 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Slg. 2009, I-4629, Randnr. 70). Jede Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug wirkt sich auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten. Ausnahmen sind daher nur in den in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehenen Fällen zulässig (Urteile vom 11. Juli 1991, *Lennartz*, C-97/90, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 27, und *BP Soupergaz*, Randnr. 18).
- 36 Die Mehrwertsteuer kann nur abgezogen werden, wenn die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Das Recht auf Abzug der für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der auf der Ausgangsstufe versteuerten, zum Abzug berechtigenden Umsätze gehören (vgl. Urteile *Cibo Participations*, Randnr. 31, vom 26. Mai 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 35, vom 8. Februar 2007, *Investrand*, C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 23, *Securenta*, Randnr. 27, und *SKF*, Randnr. 57).
- 37 Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (vgl. u. a. Urteile *Kretztechnik*, Randnr. 36, *Investrand*, Randnr. 24, und *SKF*, Randnr. 58).

- 38 Was die auf das Recht zum Vorsteuerabzug anwendbare Regelung betrifft, so entsteht das in Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Abzugsrecht nur, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit den zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Dabei ist der vom Steuerpflichtigen letztlich verfolgte Zweck unerheblich (vgl. Urteile vom 8. Juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 20, vom 22. Februar 2001, *Abbey National*, C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 25, und *Cibo Participations*, Randnr. 28).
- 39 Außerdem hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie 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“, in der Weise regelt, dass der Vorsteuerabzug auf den Teil beschränkt ist, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht. Gemäß dieser Vorschrift kann ein Steuerpflichtiger, der Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze als auch für Umsätze, die nicht dazu berechtigen, verwendet, den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht (Urteil *Cibo Participations*, Randnrn. 28 und 34).
- 40 Aus dieser Rechtsprechung geht zum einen hervor, dass die in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Abzugsregelung nur die Fälle erfasst, in denen der Steuerpflichtige die Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, verwendet, also gemischt nutzt, und zum anderen, dass die Mitgliedstaaten eine der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Abzugsmethoden nur für diese Gegenstände und Dienstleistungen verwenden dürfen.
- 41 Hingegen fallen Gegenstände und Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige einzig und allein für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, nicht in den Anwendungsbereich von Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie, sondern unter die Vorsteuerabzugsregelung des Art. 17 Abs. 2 dieser Richtlinie.
- 42 Schließlich hat der Gerichtshof entschieden, dass die Regelungen in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie die Vorsteuer auf Aufwendungen betreffen, die ausschließlich mit wirtschaftlichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, und dass die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie im Ermessen der Mitgliedstaaten steht, die bei der Ausübung ihres Ermessens Zweck und Systematik dieser Richtlinie berücksichtigen und daher eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist (Urteil *Securenta*, Randnrn. 33 und 39).
- 43 Portugal Telecom zufolge ist die nationale Steuerverwaltung der Ansicht, dass die Erbringung von technischen Verwaltungs- und Managementdienstleistungen in Anbetracht ihres ergänzenden Charakters im Verhältnis zur Haupttätigkeit von der Verwaltung der Gesellschaftsanteile nicht getrennt werden könne. Folglich würden die Dienstleistungen, die SGPS bezögen und ihren Tochterunternehmen erbrächten, für die Zwecke des Rechts auf Vorsteuerabzug als gemischte Umsätze angesehen, und die Steuerverwaltung schreibe die Methode des Pro-rata-Vorsteuerabzugs vor.
- 44 Für den Fall, dass die Steuerverwaltung tatsächlich die in der vorstehenden Randnummer dargestellte Auffassung vertritt, was vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist, ist darauf hinzuweisen, dass durch die Regelung über den Vorsteuerabzug der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern

diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteile *Midland Bank*, Randnr. 19, *Abbey National*, Randnr. 24, *Cibo Participations*, Randnr. 27, *Kretztechnik*, Randnr. 34, und *Investrand*, Randnr. 22).

- 45 Für den Fall, dass davon auszugehen ist, dass die auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen insgesamt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen, wäre der betreffende Steuerpflichtige berechtigt, nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie die gesamte Mehrwertsteuer abzuziehen, mit der der Bezug der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen auf der Eingangsstufe belastet ist. Dieses Recht zum Vorsteuerabzug darf nicht allein deshalb eingeschränkt werden, weil die nationale Regelung wegen des Gesellschaftszwecks der betreffenden Gesellschaften oder deren allgemeiner Tätigkeit die besteuerten Umsätze als Ergänzung der Haupttätigkeit dieser Gesellschaften einstuft.
- 46 Wenn die genannten Dienstleistungen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht, und die Mitgliedstaaten sind berechtigt, eine der in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen.
- 47 Wenn schließlich die Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, ist Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht anwendbar, und die Methoden für den Abzug und die Aufteilung werden entsprechend den Ausführungen in Randnr. 42 des vorliegenden Urteils von den Mitgliedstaaten festgelegt.
- 48 Es obliegt dem vorlegenden Gericht, festzustellen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen insgesamt einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen oder ob diese Dienstleistungen von dem Steuerpflichtigen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, oder aber ob sie von dem Steuerpflichtigen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden.
- 49 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 17 Abs. 2 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass eine Holdinggesellschaft wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die in Ergänzung ihrer Haupttätigkeit der Verwaltung von Anteilen an Gesellschaften, deren Gesellschaftskapital sie ganz oder teilweise hält, Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die sie anschließend den genannten Gesellschaften in Rechnung stellt, zum Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt ist, sofern die auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen. Wenn die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen von der Holdinggesellschaft sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt, und die nationale Steuerbehörde ist berechtigt, eine der in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen. Wenn die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, ist Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht anwendbar, und die Methoden für den Abzug und die Aufteilung werden von den Mitgliedstaaten festgelegt, die bei der Ausübung dieser Befugnis den Zweck und die Systematik der Sechsten Richtlinie berücksichtigen und insoweit eine Berechnungsmethode vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.

## Kosten

50 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorliegenden 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 17 Abs. 2 und 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 ist dahin auszulegen, dass eine Holdinggesellschaft wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die in Ergänzung ihrer Haupttätigkeit der Verwaltung von Anteilen an Gesellschaften, deren Gesellschaftskapital sie ganz oder teilweise hält, Gegenstände und Dienstleistungen bezieht, die sie anschließend den genannten Gesellschaften in Rechnung stellt, zum Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer berechtigt ist, sofern die auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden wirtschaftlichen Tätigkeiten auf der Ausgangsstufe aufweisen. Wenn die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen von der Holdinggesellschaft sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für wirtschaftliche Tätigkeiten, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt, und die nationale Steuerbehörde ist berechtigt, eine der in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Methoden zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorzusehen. Wenn die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten verwendet werden, ist Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nicht anwendbar, und die Methoden für den Abzug und die Aufteilung werden von den Mitgliedstaaten festgelegt, die bei der Ausübung dieser Befugnis den Zweck und die Systematik der Sechsten Richtlinie berücksichtigen und insoweit eine Berechnungsmethode vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist.**

Unterschriften