



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

12. November 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 4 – Begriff des Steuerpflichtigen – Gemischte Holding – Art. 17 – Vorsteuerabzugsrecht – Von einer gemischten Holding als Vorsteuer für Beratungsdienstleistungen in Bezug auf eine im Hinblick auf den eventuellen Erwerb von Beteiligungen an anderen Gesellschaften durchgeführte Markterkundung entrichtete Mehrwertsteuer – Aufgabe der Erwerbsvorhaben – Als Vorsteuer auf eine Bankprovision für die Organisation und die Errichtung einer Anleihe, die die Tochtergesellschaften mit den für die Vornahme von Investitionen erforderlichen Mitteln ausstatten soll, entrichtete Mehrwertsteuer – Nicht verwirklichte Investitionen“

In der Rechtssache C-42/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) mit Entscheidung vom 5. Dezember 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Januar 2019, in dem Verfahren

Sonaecom SGPS SA

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

erlässt

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot, des Richters L. Bay Larsen, der Richterin C. Toader sowie der Richter M. Safjan und N. Jääskinen (Berichterstatter),

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 12. Februar 2020,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Sonaecom SGPS SA, vertreten durch J. Vieira Peres, A. Lobo Xavier, G. Machado Borges, I. Santos Fidalgo und A. Carrilho Ribeiro, advogados,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, R. Campos Laires, T. Larsen und P. Barros da Costa als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Afonso, P. Costa de Oliveira und N. Gossement als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 14. Mai 2020

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 4 Abs. 1 und 2 und Art. 17 Abs. 1, 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 (ABl. 1977, L 145, S. 1) (im Folgenden: Sechste Richtlinie).
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Sonaecom SGPS SA (im Folgenden: Sonaecom) und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollbehörde, Portugal) über die Abzugsfähigkeit – als Vorsteuer – der Mehrwertsteuer, die von Sonaecom für Ausgaben entrichtet wurde, die zum einen für Beratungsdienstleistungen im Zusammenhang mit einer Markterkundung im Hinblick auf den eventuellen Erwerb von Beteiligungen an anderen Gesellschaften und zum anderen für die Zahlung einer Provision für die Organisation und Einrichtung einer Anleihe an die BCP Investimento SA getätigt wurden, wobei weder der Erwerb noch die Investitionen, für die die Anleihe vereinbart wurde, verwirklicht worden sind.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Die Sechste Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1) (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) aufgehoben und ersetzt.
- 4 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie, die auf das Ausgangsverfahren zeitlich anwendbar ist, bestimmt:

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

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

- 5 Art. 13 („Steuerbefreiungen im Inland“) der Sechsten Richtlinie bestimmt in seinem Teil B in Bezug auf „[s]onstige Steuerbefreiungen“:

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

...

d) die folgenden Umsätze:

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber;

...“

- 6 Art. 17 („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“) der Sechsten Richtlinie sieht 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 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[;]
- b) die Mehrwertsteuer, die für eingeführte Gegenstände geschuldet wird oder entrichtet worden ist;
- c) die Mehrwertsteuer, die nach Artikel 5 Absatz 7 Buchstabe a) und Artikel 6 Absatz 3 geschuldet wird.

...

(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 ihm vorschreiben, 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 („Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs“) Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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.“

- 8 Art. 20 („Berichtigung der Vorsteuerabzüge“) Abs. 6 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Geht der Steuerpflichtige von der normalen Mehrwertsteuerregelung auf eine Sonderregelung über oder umgekehrt, so können die Mitgliedstaaten die erforderlichen Bestimmungen erlassen, um zu gewährleisten, dass dem Steuerpflichtigen weder ungerechtfertigte Vorteile noch ungerechtfertigte Nachteile entstehen.“

- 9 Nach ihrem Art. 413 trat die Mehrwertsteuerrichtlinie am 1. Januar 2007 in Kraft.

Portugiesisches Recht

CIVA

- 10 Art. 9 Abs. 28 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetz) in seiner für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (im Folgenden: CIVA) bestimmt:

„Von der Steuer sind befreit:

- a) die Gewährung und Vermittlung von Krediten in jeder Form, einschließlich von Umsätzen im Diskont- und Rediskontgeschäft, sowie ihre Verwaltung durch denjenigen, der sie gewährt hat;

...

- f) die 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 Warenpapieren beziehen“.

- 11 Art. 20 CIVA, der die Fälle aufzählt, in denen die von einem Steuerpflichtigen entrichtete Vorsteuer abgezogen werden kann, bestimmt in Abs. 1:

„Nur die Steuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Steuerpflichtige für folgende Umsätze erworben, eingeführt oder verwendet hat, kann in Abzug gebracht werden:

- a) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die der Steuer unterliegen und nicht von dieser befreit sind;

...“

- 12 Art. 23 Abs. 1 und 4 CIVA sieht vor:

„(1) Wenn ein Steuerpflichtiger in Ausübung seiner Tätigkeit Lieferungen von Gegenständen vornimmt oder Dienstleistungen erbringt, 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.

...

(4) Der in Abs. 1 genannte besondere 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.

...“

Das Decreto-Lei Nr. 495/88

- 13 Art. 1 Abs. 1 und 2 des Decreto-Lei Nr. 495/88 (gesetzesvertretende Verordnung Nr. 495/88) vom 30. Dezember 1988 (*Diário da República* I, Serie I, Nr. 301 vom 30. Dezember 1988), das die Rechtsstellung und die Tätigkeit der *Sociedades gestoras de participações sociais* (SGPS) regelt, bestimmt in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung:

„(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 des vorliegenden Decreto-Lei 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.“

- 14 Art. 4 dieses Decreto-Lei sieht vor:

„(1) Die SGPS sind berechtigt, für alle oder bestimmte Gesellschaften, an denen sie eine Beteiligung im Sinne von Art. 1 Abs. 2 und Art. 3 Abs. 3 Buchst. a bis c halten oder mit denen sie einen Unterordnungsvertrag geschlossen haben, technische Verwaltungs- und Geschäftsführungsleistungen zu erbringen.

(2) Über die Erbringung von Dienstleistungen muss ein schriftlicher Vertrag geschlossen werden, in dem das entsprechende Entgelt anzugeben ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

- 15 Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens ist eine Holdinggesellschaft, die neben ihrer Tätigkeit des Erwerbs, des Haltens und der Verwaltung von Beteiligungen eine Tätigkeit der Verwaltung und strategischen Koordinierung von Unternehmen ausübt, die auf den Märkten Telekommunikation, Medien, Software und Systemintegration tätig sind.
- 16 Im Rahmen ihrer Tätigkeiten erwarb Sonaecom im Jahr 2005 der Mehrwertsteuerregelung unterliegende externe Beratungsdienstleistungen, die aus einer Markterkundung im Hinblick auf den Erwerb von Anteilen am Telekommunikationsbetreiber Cabovisão bestanden. Den Angaben von Sonaecom zufolge beabsichtigte sie, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, die darin bestehen sollte, der Cabovisão mehrwertsteuerpflichtige Verwaltungsdienstleistungen zu erbringen. Dieser Erwerb wurde letztlich nicht verwirklicht.
- 17 Außerdem zahlte die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens im Juni 2005 an die Investitionsbank, die BCP Investimento, eine Provision für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Organisation, Einrichtung und Absicherung der Ausgabe einer Anleihe in Höhe von 150 Mio. Euro. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass diese Anleihe dazu bestimmt war, die Tochtergesellschaften von Sonaecom mit den Mitteln auszustatten, die sie benötigten, um Direktinvestitionen in die „Triple Play“-Technologie zu tätigen. Nach den von Sonaecom in der mündlichen Verhandlung gemachten Angaben beabsichtigte die Gesellschaft hingegen, das so erhaltene Kapital zu verwenden, um Gesellschaftsanteile an Cabovisão zu erwerben und so in das neue, als „Triple Play“ bezeichnete Geschäftsfeld zu investieren.
- 18 Da sich diese Investitionsvorhaben nicht verwirklicht haben, entschied sich die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens in der Folge dafür, dieses Kapital ihrer Muttergesellschaft, der Sonae SGPS, in Form eines Darlehens zur Verfügung zu stellen.
- 19 Im selben Steuerjahr zog Sonaecom die entsprechenden Vorsteuerbeträge für die bezogenen Dienstleistungen vollständig von der geschuldeten Mehrwertsteuer ab.
- 20 Im Anschluss an eine von der Steuerverwaltung durchgeführte Prüfung rügte diese den vorgenommenen Vorsteuerabzug mit der Begründung, dass der Erwerb der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen nicht die anschließende Bewirkung besteuerteter Ausgangsumsätze im Sinne von Art. 17 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie und Art. 20 CIVA zum Gegenstand habe.
- 21 Die Steuerverwaltung nahm daher rechnerische Korrekturen vor, die zu Bescheiden über die Festsetzung von Mehrwertsteuer und Ausgleichszinsen in Höhe von insgesamt 1 088 675,77 Euro führten.
- 22 Sonaecom erhob gegen diese Festsetzungsbescheide Klage beim Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Verwaltungs- und Finanzgericht Porto, Portugal). Mit Urteil vom 28. Juni 2016 wies dieses Gericht die Klage mit der Begründung ab, dass die von der Klägerin entrichtete Mehrwertsteuer nicht abzugsfähig sei.
- 23 Gegen dieses Urteil legte Sonaecom beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht, Portugal) Berufung ein.

- 24 Vor dem vorlegenden Gericht macht die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens, die sich auf ihre Eigenschaft als gemischte Holding beruft und vorbringt, dass ihre Beteiligung an der Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften wiederkehrenden Charakter habe, geltend, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen nicht mit der Tätigkeit des „Halten und der Verwaltung von Beteiligungen“ in Zusammenhang stünden, sondern mit der von ihr im Bereich der Erbringung technischer Dienstleistungen und Dienstleistungen der Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften ausgeübten Tätigkeit, die der Mehrwertsteuer unterliege und für die sie eine Gegenleistung erhalte.
- 25 Da zwischen den für ihre Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen und dem Erwerb der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen unbestreitbar ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe, sei die Mehrwertsteuer somit als Vorsteuer abzugsfähig.
- 26 Die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens führt weiter aus, dass der Umstand, dass sich der Erwerb von Beteiligungen nicht verwirklicht habe, unerheblich sei und die Tatsache, dass der Erwerb der Dienstleistungen im Rahmen einer Tätigkeit erfolgt sei, die die Bewirkung von mehrwertsteuerpflichtigen Umsätzen umfasse, nicht in Frage stelle.
- 27 Unter diesen Umständen hat das Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist der Abzug der bei der Rechtsmittelführerin, Sonaecom, angefallenen Mehrwertsteuer auf Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Markterkundung für den Erwerb von Gesellschaftsbeteiligungen, der nicht verwirklicht worden ist, mit den die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer betreffenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie, insbesondere deren Art. 4. Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 2 und 5, vereinbar?
 2. Ist der Abzug der bei der Rechtsmittelführerin, Sonaecom, angefallenen Mehrwertsteuer auf die Zahlung einer Provision an die BCP Investimento für die Organisation und Einrichtung einer Anleihe, die vertraglich mit dem Ziel vereinbart worden sein soll, die Finanzierungsstruktur der Gesellschaften, an denen sie Beteiligungen hält, zu integrieren, und die, da diese Investitionen nicht verwirklicht worden sind, letztlich vollständig in der Sonae SGPS, der Muttergesellschaft des Konzerns, verwendet wurde, mit den die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer betreffenden Vorschriften der Sechsten Richtlinie, insbesondere deren Art. 4. Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 2 und 5, vereinbar?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 28 Mit seiner ersten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 2 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine Holding, die in wiederkehrender Weise in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift, berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, die beim Erwerb von Beratungsdienstleistungen in Bezug auf eine im Hinblick auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer anderen Gesellschaft durchgeführte Markterkundung entrichtet wurde, als Vorsteuer abzuziehen, wenn dieser Erwerb letztlich nicht erfolgt ist.
- 29 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Sechste Richtlinie durch die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben wurde, ohne dass dabei jedoch inhaltliche Änderungen vorgenommen wurden. Da die maßgeblichen Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie also inhaltlich im Wesentlichen mit denen der Sechsten Richtlinie übereinstimmen, ist die zur

Mehrwertsteuerrichtlinie ergangene Rechtsprechung des Gerichtshofs auch für die Sechste Richtlinie einschlägig (vgl. entsprechend Urteil vom 3. Juli 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, Rn. 17).

- 30 In diesem Rahmen ist erstens darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung eine Gesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, weder Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie ist noch ein Vorsteuerabzugsrecht gemäß Art. 17 der Richtlinie hat. Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen stellen für sich genommen nämlich keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie dar, die den Erwerber bzw. Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden, da der bloße Erwerb finanzieller Beteiligungen an anderen Unternehmen nicht als Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen angesehen werden kann. Eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung ist nämlich Ausfluss des bloßen Eigentums an diesem Gegenstand (Urteile vom 5. Juli 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 27 und 28, sowie vom 17. Oktober 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 31 Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Beteiligung 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, wenn diese die Bewirkung von der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen – wie etwa das Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen – impliziert (Urteile vom 5. Juli 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 29, und vom 17. Oktober 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 17 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 32 Wie die Generalanwältin in Nr. 30 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist eine gemischte Holding eine Gesellschaft, die neben ihrer nicht wirtschaftlichen Holdingtätigkeit, die im Halten von Beteiligungen an anderen Gesellschaften besteht und nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, auch eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt. Nach der Rechtsprechung ist auch eine gemischte Holding, die nicht nur Gesellschaftsbeteiligungen hält, sondern einigen dieser Gesellschaften auch entgeltliche und mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, insoweit Steuerpflichtiger, dem ein allerdings nur anteiliger Vorsteuerabzug zusteht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. September 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 22, und vom 13. März 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 31).
- 33 Außerdem sind, da die wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen können, die vorbereitenden Tätigkeiten bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen. Somit muss jeder, der die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt, als Steuerpflichtiger gelten (Urteil vom 17. Oktober 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 18 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 34 Daraus folgt, dass eine Gesellschaft, die im Rahmen eines geplanten Erwerbs von Anteilen einer anderen Gesellschaft vorbereitende Handlungen in der Absicht vornimmt, eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, die darin bestehen soll, in die Verwaltung dieser Gesellschaft einzugreifen, indem sie für diese mehrwertsteuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen erbringen würde, als Steuerpflichtiger im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist (Urteil vom 17. Oktober 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 19).
- 35 Im vorliegenden Fall geht aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervor, dass Sonaecom beabsichtigte, gegenüber Cabovisão, deren Gesellschaftsanteile sie erwerben wollte, mehrwertsteuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen zu erbringen, und damit eine wirtschaftliche

Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie auszuüben. Daher und insoweit ist Sonaecom als gemischte Holding grundsätzlich als Steuerpflichtige im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

- 36 Zweitens geht hinsichtlich des Rechts auf Vorsteuerabzug aus Art. 17 der Sechsten Richtlinie hervor, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands oder einer Dienstleistung als solcher handelt und den Gegenstand oder die Dienstleistung für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand oder diese Dienstleistung als Vorsteuer abzuziehen. Gemäß Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 und Art. 17 der Sechsten Richtlinie entsteht dieses Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, d. h. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird (Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 37 Das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug ist integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Es kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet so die Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 23).
- 39 Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens, dass schon die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden, und es liefe diesem Grundsatz zuwider, wenn als Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeiten erst der Zeitpunkt angesetzt würde, von dem an die zu versteuernden Einkünfte entstehen. Bei jeder anderen Auslegung würde der Wirtschaftsteilnehmer mit den Mehrwertsteuernkosten seiner wirtschaftlichen Tätigkeit belastet, ohne dass er sie abziehen könnte, und es würde willkürlich zwischen Investitionsausgaben, die für die Zwecke des Unternehmens vor der tatsächlichen Aufnahme seines Betriebs und denjenigen, die während seines Betriebs getätigt werden, unterschieden (Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 40 Ferner bleibt das einmal entstandene Recht auf Vorsteuerabzug bestehen, selbst wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt wurde und somit nicht zu besteuerten Umsätzen führte oder wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte. Eine andere Auslegung verstieße, was die Abgabenbelastung des Unternehmens anbelangt, gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer. Sie könnte bei der steuerlichen Behandlung von gleichen Investitionstätigkeiten zu nicht gerechtfertigten Unterscheidungen zwischen Unternehmen, die schon steuerbare Umsätze tätigen, und solchen Unternehmen führen, die durch Investitionen versuchen, Tätigkeiten aufzunehmen, die zu steuerbaren Umsätzen führen werden. Es würden auch willkürliche Unterscheidungen zwischen letzteren Unternehmen getroffen, da die endgültige Zulassung der Abzüge von der Frage abhinge, ob solche Investitionen zu steuerbaren Umsätzen führen oder nicht (Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 41 Außerdem muss nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer setzt voraus, dass die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 42 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 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 (Urteil vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 43 Der Gerichtshof hat aber entschieden, dass Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die an deren Verwaltung teilnimmt und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen sind und dass die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer grundsätzlich vollständig abzuziehen ist, es sei denn, dass bestimmte nachgelagerte Umsätze gemäß der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerfrei sind. Im letzteren Fall darf das Abzugsrecht nur nach den in Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie vorgesehenen Modalitäten vorgenommen werden (Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 33).
- 44 Im vorliegenden Fall scheint aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten hervorzugehen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Beratungsdienstleistungen im Rahmen des von Sonaecom beabsichtigten Erwerbs von Beteiligungen an einer Gesellschaft erworben wurden und dass Sonaecom die Absicht hatte, zugunsten dieser Gesellschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit auszuüben, die darin bestehen sollte, ihr mehrwertsteuerpflichtige Verwaltungsdienstleistungen zu erbringen, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.
- 45 Da die Kosten für diese Beratungsdienstleistungen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu den allgemeinen Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit von Sonaecom gehören, die sie in ihrer Eigenschaft als gemischte Holding ausübt, steht dieser Gesellschaft somit grundsätzlich das Recht zu, die für diese Dienstleistungen entrichtete Mehrwertsteuer vollständig als Vorsteuer abzuziehen.
- 46 Außerdem wirkt sich, wie in Rn. 40 des vorliegenden Urteils ausgeführt, der Umstand, dass der Umsatz letztlich nicht verwirklicht wurde, nicht auf das Vorsteuerabzugsrecht aus, das bestehen bleibt.
- 47 Sollte sich jedoch herausstellen, dass die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistungen, die für ihre wirtschaftliche Tätigkeit kennzeichnend sind, nur für einen Teil ihrer Tochtergesellschaften erbracht hat, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist, kann von der auf die allgemeinen Aufwendungen entrichteten Mehrwertsteuer allein der Anteil, der auf die der wirtschaftlichen Tätigkeit der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens als Steuerpflichtiger inhärenten Kosten entfällt, nach einer Methode abgezogen werden, die festzulegen Sache der Mitgliedstaaten ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Juli 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 37).

- 48 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung dieser Befugnis Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie berücksichtigen und insoweit eine Berechnungsweise vorsehen müssen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder der wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Juli 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 49 Nach alledem ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 2 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine gemischte Holding, die in wiederkehrender Weise in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift, berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, die beim Erwerb von Beratungsdienstleistungen in Bezug auf eine im Hinblick auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer anderen Gesellschaft durchgeführte Markterkundung entrichtet wurde, auch dann als Vorsteuer abzuziehen, wenn dieser Erwerb letztlich nicht erfolgt ist.

Zur zweiten Frage

- 50 Mit seiner zweiten Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 2 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine gemischte Holding, deren Eingreifen in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften wiederkehrenden Charakter hat, berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, die auf die Provision entrichtet wurde, die an ein Kreditinstitut für die Organisation und die Einrichtung einer Anleihe zur Vornahme von Investitionen in einem bestimmten Bereich gezahlt wurde, als Vorsteuer abzuziehen, wenn diese Investitionen letztlich nicht erfolgt sind und das durch diese Anleihe erhaltene Kapital vollständig in Form eines Darlehens an die Muttergesellschaft des Konzerns ausgezahlt wurde.
- 51 Die Antwort auf diese Frage setzt die Prüfung voraus, ob gemäß Art. 17 der Sechsten Richtlinie für die Zwecke des Vorsteuerabzugs für Dienstleistungen die beabsichtigte oder die tatsächliche Verwendung dieser Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist.
- 52 Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie bestimmt insoweit, dass der Steuerpflichtige befugt ist, Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze „verwendet“ werden.
- 53 Wie die Generalanwältin in Nr. 54 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, liegt daher dem Recht auf Vorsteuerabzug nach dem Wortlaut dieser Bestimmung eine Sichtweise zugrunde, die entscheidend auf die tatsächliche Verwendung der vom Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen abstellt.
- 54 Der Zusammenhang, in den sich diese Bestimmung einfügt, sowie der Zweck dieser Bestimmung und der der Sechsten Richtlinie bestätigen diese wörtliche Auslegung.
- 55 Zum Zusammenhang, in den sich Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einfügt, ist festzustellen, dass Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 Buchst. a bis d der Sechsten Richtlinie im Bereich der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer für gemischt genutzte Gegenstände verschiedene Korrekturmaßnahmen aufzählt, die die Mitgliedstaaten u. a. erlassen können, um präzisere Regeln für die Berechnung des *Pro-rata*-Satzes des Vorsteuerabzugs als die in Art. 19 Abs. 1 Unterabs. 2 dieser Richtlinie vorgesehenen anzuwenden und dabei Besonderheiten der Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.
- 56 In diesem Rahmen können die Mitgliedstaaten, wie die Generalanwältin in Nr. 55 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, andere Berechnungsmethoden als den in der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Umsatzschlüssel vorsehen, wenn die gewählte Methode ein präziseres Ergebnis gewährleistet (vgl. in

diesem Sinne Urteile vom 8. November 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, Rn. 23 bis 26, und vom 9. Juni 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, Rn. 33).

- 57 Außerdem geht aus Art. 20 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, der die Berichtigung des Vorsteuerabzugs betrifft, hervor, dass der Vorsteuerabzug, wie die Generalanwältin in Nr. 55 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, so genau wie möglich an die tatsächliche Verwendung angepasst werden muss, um „ungerechtfertigte Vorteile oder Nachteile“ für den Steuerpflichtigen zu vermeiden.
- 58 So ergibt sich nicht nur aus Art. 17 Abs. 2 Buchst. a, sondern auch aus anderen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, dass diese auf dem Gedanken beruht, dass der Vorsteuerabzug des Steuerpflichtigen so genau wie möglich der tatsächlichen Verwendung der von ihm erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen entsprechen muss.
- 59 Folglich hat eine tatsächliche Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen Vorrang vor der ursprünglichen Absicht.
- 60 Was den Zweck von Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie und den der Sechsten Richtlinie insgesamt betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass ein Ansatz, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug allein auf der Absicht des Steuerpflichtigen in Bezug auf die Verwendung der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen und nicht auf deren tatsächliche Verwendung beruhen würde, das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems selbst gefährden könnte.
- 61 Wie in Rn. 38 des vorliegenden Urteils ausgeführt, soll der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug nämlich vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten 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 14. Februar 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, Rn. 19, sowie vom 28. Februar 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, Rn. 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 62 Der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem inhärente Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die tatsächlich gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden, um Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. September 2002, Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 63 Die Umsetzung dieses Grundsatzes bedeutet somit zum einen, dass allen Steuerpflichtigen, die im selben Steuerzeitraum besteuerte Umsätze bewirkt haben, das Recht auf Vorsteuerabzug zusteht, aber im Umkehrschluss auch, dass diejenigen, die gleichartige, aber von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze getätigt haben, dieses Recht nicht genießen.
- 64 In diesem Kontext sieht Art. 17 Abs. 2 und 3 der Sechsten Richtlinie vor, dass der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug nur für Gegenstände und Dienstleistungen berechtigt ist, die mit mehrwertsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen in Zusammenhang stehen. Werden die von einem Steuerpflichtigen erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen dagegen für die Zwecke steuerbefreiter Umsätze oder solcher Umsätze verwendet, die nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, so kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 65 Ein Vorsteuerabzugsrecht aber, das allein aufgrund einer zuvor einmal vorhandenen Absicht des Steuerpflichtigen, mehrwertsteuerpflichtige Umsätze auszuführen, bestünde und somit die Art der von diesem tatsächlich getätigten Umsätze nicht berücksichtigte, würde ihm, wie die Generalanwältin in Nr. 58 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, gegenüber den anderen Unternehmen, die gleichartige Umsätze getätigt haben, einen Wettbewerbsvorteil verschaffen, und verstieße folglich gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität.
- 66 Daher ist gemäß Art. 17 der Sechsten Richtlinie für die Zwecke des Vorsteuerabzugs für Dienstleistungen die tatsächliche Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen zu berücksichtigen, die der Steuerpflichtige erworben hat, und nicht die von diesem beabsichtigte.
- 67 Im vorliegenden Fall geht, wie in den Rn. 17 und 18 des vorliegenden Urteils ausgeführt, aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens im Jahr 2005 die Mehrwertsteuer für die Zahlung einer Provision an BCP Investimento für die Organisation und Einrichtung einer Anleihe in Höhe von 150 Mio. Euro entrichtet hat, um ihre Investitionen im Bereich des „Triple Play“ zu finanzieren. Da diese Investitionsvorhaben nicht verwirklicht wurden, entschied sich die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens jedoch in der Folge dafür, diesen Betrag ihrer Muttergesellschaft, der Sonae SGPS, in Form eines Darlehens zur Verfügung zu stellen.
- 68 Da dieser Darlehensumsatz, der die tatsächliche Verwendung der von der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens erworbenen Dienstleistungen darstellt, zu den nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 1 der Sechsten Richtlinie befreiten Umsätzen gehört, kann dieser Gesellschaft nicht gemäß Art. 17 dieser Richtlinie gestattet werden, von der von ihr geschuldeten Steuer die Steuer als Vorsteuer abzuziehen, die sie auf die an BCP Investimento gezahlte Provision entrichtet hat.
- 69 Wie in Rn. 17 des vorliegenden Urteils ausgeführt, beabsichtigte Sonaecom nach den von ihr in der mündlichen Verhandlung gemachten Angaben aber, das durch die Anleihe erhaltene Kapital für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen von Cabovisão zu verwenden und so in das neue, als „Triple Play“ bezeichnete Geschäftsfeld zu investieren, und nicht dafür, ihre Tochtergesellschaften mit Mitteln auszustatten, die es ihnen ermöglichen würden, in diesem Bereich Investitionen zu tätigen, wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt. Dieser Umstand hat jedoch, selbst wenn man ihn als erwiesen annimmt, keine Auswirkungen auf die in Rn. 68 des vorliegenden Urteils getroffene Feststellung, da er nicht die tatsächliche Verwendung der von der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens erworbenen Dienstleistungen betrifft, sondern nur die von dieser ursprünglich beabsichtigte.
- 70 Diese Feststellung kann auch nicht durch das Vorbringen der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens in Frage gestellt werden, wonach die Kosten für die Emission der Anleihe, obgleich kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen diesen Kosten und einem besteuerten Ausgangsumsatz bestehe, als allgemeine Aufwendungen des Unternehmens abzugsfähig seien.
- 71 Wie die Generalanwältin in Nr. 64 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, besteht nämlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den von der Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens auf der Eingangsstufe bezogenen Dienstleistungen und einem befreiten Ausgangsumsatz, nämlich der Gewährung eines Darlehens an ihre Muttergesellschaft.
- 72 Nach alledem ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 2 und 5 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass eine gemischte Holding, deren Eingreifen in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften wiederkehrenden Charakter hat, nicht berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, die auf die Provision entrichtet wurde, die an ein Kreditinstitut für die Organisation und die Einrichtung einer Anleihe zur Vornahme von Investitionen in einem bestimmten Bereich gezahlt wurde, als Vorsteuer abzuziehen, wenn diese Investitionen letztlich nicht erfolgt sind und das durch diese Anleihe erhaltene Kapital vollständig in Form eines Darlehens an die Muttergesellschaft des Konzerns ausgezahlt wurde.

Kosten

⁷³ Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 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 sind dahin auszulegen, dass eine gemischte Holding, die in wiederkehrender Weise in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift, berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, die beim Erwerb von Beratungsdienstleistungen in Bezug auf eine im Hinblick auf den Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer anderen Gesellschaft durchgeführte Markterkundung entrichtet wurde, auch dann als Vorsteuer abzuziehen, wenn dieser Erwerb letztlich nicht erfolgt ist.**
- 2. Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie Art. 17 Abs. 1, 2 und 5 der Sechsten Richtlinie 77/388 sind dahin auszulegen, dass eine gemischte Holding, deren Eingreifen in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften wiederkehrenden Charakter hat, nicht berechtigt ist, die Mehrwertsteuer, die auf die Provision entrichtet wurde, die an ein Kreditinstitut für die Organisation und die Einrichtung einer Anleihe zur Vornahme von Investitionen in einem bestimmten Bereich gezahlt wurde, als Vorsteuer abzuziehen, wenn diese Investitionen letztlich nicht erfolgt sind und das durch diese Anleihe erhaltene Kapital vollständig in Form eines Darlehens an die Muttergesellschaft des Konzerns ausgezahlt wurde.**

Unterschriften