SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-60/90 *

I — Sachverhalt

A — *Rechtlicher Rahmen*

1. Der Anwendungsbereich 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) wird in Artikel 2 festgelegt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

2) die Einfuhr von Gegenständen."

2. Artikel 4 Absätze 1, 2 und 4 der Sechsten Richtlinie lauten:

„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 Tätigkeiten gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfaßt.

3) ...

4) Der in Absatz 1 verwendete Begriff ‚selbständig' schließt die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

Vorbehaltlich der Konsultation nach Artikel 29 steht es jedem Mitgliedstaat frei, im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln."

3. Gemäß Artikel 13 der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten bestimmte Umsätze von der Mehrwertsteuer. So befreien sie insbesondere gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummern 1 und 5 von der Mehrwertsteuer:

„1) die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber;

...

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

— Warenpapieren;

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

Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug sind in Artikel 17 der Sechsten Richtlinie geregelt. Gemäß Absatz 3 Buchstabe c dieses Artikels gewähren die Mitgliedstaaten jedem Steuerpflichtigen den Abzug oder die Erstattung der Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke „seiner nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a und d Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Land außerhalb der Gemeinschaft bestimmten Gegenständen zusammenhängen".

B — *Vorgeschichte des Ausgangsverfahrens*

4. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, Polysar Investments Netherlands BV (im folgenden „Polysar BV"), eine Gesellschaft niederländischen Rechts mit Sitz in Arnhem, hält Anteile an ausländischen Gesellschaften, die im Bereich der Erzeugung und des Verkaufs synthetischen Kautschuks und ähnlicher Erzeugnisse tätig sind. Polysar BV erhält jedes Jahr erhebliche Beträge an Dividenden und zahlt ihrerseits regelmäßig Dividenden an ihre Muttergesellschaft. Polysar BV selbst übt keine Handelstätigkeiten aus. Sie ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der Polysar Holding Ltd. mit Sitz in Kanada, die ihrerseits eine 100%ige Tochtergesellschaft der ebenfalls in Kanada ansässigen Polysar Ltd. ist. Die letztgenannte Gesellschaft hält 100 % der Aktien der Polysar Nederland BV und 97 % der Aktien der Polysar Handelsmaatschappij BV.

5. Polysar BV erhielt von der niederländischen Finanzverwaltung einen Nacherhebungsbescheid über Mehrwertsteuer für den Zeitraum 1. Januar 1981 bis 31. Dezember 1985. Auf den Widerspruch der Polysar BV gegen diesen Bescheid hielt der Inspektor für Zölle und Abgaben den Bescheid aufrecht. Die Parteien des Ausgangsverfahrens streiten über die Frage, ob Polysar BV ein Recht auf Vorsteuerabzug für die ihr in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer zusteht.

6. Polysar BV klagte vor dem Gerechtshof Arnhem und machte geltend, sie sei berechtigt, die ihr von Dritten in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer erstattet zu erhalten.

7. Der Gerechtshof Arnhem hat, da der Rechtsstreit seiner Meinung nach eine Auslegung von Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erfordert, mit Urteil vom 30. Januar 1990 das Verfahren ausgesetzt und den Gerichtshof ersucht, gemäß Artikel 177 EWG-Vertrag im Wege der Vorabentscheidung über folgende Fragen zu entscheiden:

1) a) Ist eine Holding-Gesellschaft, die lediglich mit dem Halten von Anteilen an Tochtergesellschaften in Zusammenhang stehende Tätigkeiten ausübt, als Steuerpflichtiger im Sinne der Artikel 4 und 17 der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern anzusehen?

b) Liegt, wenn die vorhergehende Frage zu verneinen ist, Steuerpflicht gleichwohl vor, wenn die Holding-Gesellschaft Glied und integrierender Teil eines Weltkonzerns ist, der im allgemeinen nach außen hin unter ein und demselben Namen, dem Konzernnamen, auftritt?

2) a) Stellen, wenn eine Holding-Gesellschaft als Steuerpflichtiger zu betrachten ist, die von ihr als solche ausgeübten Tätigkeiten Umsätze im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der genannten Richtlinie dar, so daß sie als von der Mehrwertsteuer befreite Dienstleistungen anzusehen sind und die von Dritten insoweit in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht dem Vorsteuerabzug unterliegt?

b) Hat die Antwort, wenn die Fragen zu 2 a zu bejahen sind, anders zu lauten, wenn der Konzern, zu dem die Holding-Gesellschaft gehört, als solcher ausschließlich nach Gemeinschaftskriterien steuerpflichtige Leistungen im Sinne der genannten Richtlinie erbringt?

II — Verfahren

8. Das Vorlageurteil des Gerechtshof Arnhem ist am 12. März 1990 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes eingetragen worden.

9. Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die EWG-Satzung des Gerichtshofes haben schriftliche Erklärungen eingereicht:

— Polysar BV, vertreten durch Rechtsanwalt und Steuerberater N. R. Jansen,

— die niederländische Regierung, vertreten durch B. R. Bot, Generalsekretär im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten,

— die französische Regierung, vertreten durch Philippe Pouzoulet als Regierungsbevollmächtigten und Géraud de Bergues als stellvertretenden Bevollmächtigten,

— die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Johannes Føns Buhl und Berend Jan Drijber vom Juristischen Dienst als Bevollmächtigte.

10. Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

11. Der Gerichtshof hat am 16. Januar 1991 gemäß Artikel 95 §§ 1 und 2 der Verfahrensordnung die Sache an die Sechste Kammer verwiesen.

III — Zusammenfassung der beim Gerichtshof eingereichten Erklärungen

A — *Zur Frage 1 a*

12. Nach Meinung von *Polysar BV* ist diese Frage zu bejahen.

Auf der Grundlage von Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie macht Polysar BV geltend, daß eine Holding-Gesellschaft, die Anteile an Tochtergesellschaften zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen halte, Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sei. Die Anteile seien nichtkörperliche Gegenstände, die Gegenstand einer Nutzung sein könnten. Diese Nutzung sei nachhaltig, wenn die jährlichen Dividenden über mehrere aufeinanderfolgende Jahre gezahlt würden. Wenn eine solche Tätigkeit nicht denjenigen, der sie ausübe, zum Steuerpflichtigen mache, werde eine Investitions- und Verwaltungstätigkeit unterschiedlich behandelt je nachdem, ob sie sich auf bewegliche körperliche Gegenstände oder auf andere, zum Beispiel unbewegliche Gegenstände beziehe. Unterschiedlich behandelt würden auch Juristische Personen, die Tochtergesellschaften mit Eigenkapital (durch Erwerb von Beteiligungen) finanziert und solche, die sie mit Fremdkapital (d. h. durch Kreditaufnahme) finanzierten.

13. Für die *niederländische Regierung* ist eine „reine" Holding, die sich ausschließlich mit dem Halten von Anteilen und mit Tätigkeiten als Anteilseigner befasse wie etwa der Einziehung und Überweisung der Dividenden im Rahmen solcher Tätigkeiten, nicht Unternehmer oder Steuerpflichtiger, und zwar weder selbständiger Unternehmer noch Unternehmer, der Teil einer Besteuerungseinheit sei. Eine solche Holding-Gesellschaft könne nicht den Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie beanspruchen.

Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes (insbesondere aus dem Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 235/85, Kommission/Niederlande, Slg. 1987, 1471) ergebe sich, daß die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuerkenne. Wenn auch der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeiten" im Sinne des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie einen weiten Anwendungsbereich habe, so umfasse er doch nicht Betätigungen, die ausschließlich auf eigene Rechnung erfolgten. Nur die für Rechnung Dritter ausgeführten oder eng mit diesen verbundene Tätigkeiten seien als „wirtschaftliche Tätigkeiten" im Sinne dieses Artikels anzusehen. Artikel 2 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie greife diesen Gedanken auf, weil die Begriffe „Lieferungen" und „Dienstleistungen" bedeuteten, daß nur die für Rechnung Dritter ausgeführten wirtschaftlichen Tätigkeiten von

dieser Richtlinie erfaßt würden. Eine mit einem Einzelaktionär vergleichbare „reine" Holding befasse sich lediglich mit Vermögensverwaltung und übe insoweit keine Tätigkeiten in bezug auf die Gesellschaft aus, deren Anteile sie halte. Solche Betätigungen seien keine wirtschaftlichen Tätigkeiten. Hieraus folge, daß die von solchen Gesellschaften bezogenen Dividenden nicht als mehrwertsteuerpflichtiges Entgelt zu betrachten seien.

Eine „reine" Holding könne auch nicht als Teil einer als „ein Steuerpflichtiger" bezeichneten Besteuerungseinheit im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden. Juristische Personen, die nicht selbst am Wirtschaftsverkehr teilnähmen, seien niemals wirtschaftlich so eng mit anderen Personen verbunden, daß sie gemeinsam mit diesen eine Einheit bildeten. Die niederländische Rechtsprechung zum Begriff der Besteuerungseinheit bestätige diese Auffassung (Hoge Raad, 1. April 1987, Nr. 23644, BNB 1987/203).

14. Für die *französische Regierung* läuft diese Vorlagefrage auf das Problem hinaus, ob eine Holding-Gesellschaft, die lediglich die mit dem Halten von Anteilen an Tochtergesellschaften zusammenhängenden Tätigkeiten ausübe, als Steuerpflichtiger im Sinne von Artikel 7 und 17 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden könne, wenn ihre Betätigung im Bezug

— von Dividenden, Zinsen und Gebühren,

— von Dividenden und Zinsen oder

— nur von Dividenden

bestehe.

Die französische Regierung untersucht für diese drei Fälle nacheinander die Lage der Holding-Gesellschaft im Hinblick auf die Sechste Richtlinie.

Im ersten Fall ergebe sich aus der Verbindung von Artikel 2 und Artikel 4 Absätze 1 und 4 der Sechsten Richtlinie, daß eine Holding-Gesellschaft, die ihren Tochtergesellschaften als Sitz der Geschäftsleitung Leistungen erbringe gegen Zahlung von Gebühren („management fees"), in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle und als Steuerpflichtiger zu betrachten sei. Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie bestätige diese Auffassung.

Im zweiten Fall unterliege die Holding-Gesellschaft, die Zinsen aus ihrer Tätigkeit als Darlehensgeber beziehe, der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber von der Steuer befreien. Diese Steuerbefreiung sei nur notwendig, weil diese Tätigkeiten dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer zuzuordnen seien. Die Kreditvergabe entspreche der Zurverfügungstellung von Mitteln gegen Entgelt, den Zins. Es handele sich mithin um eine steuerbefreite entgeltliche Dienstleistung, die in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle, wenn sie nachhaltig ausgeübt werde. Der Holding-Gesellschaft stehe dann ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu.

Im dritten Fall ist die französische Regierung der Auffassung, daß wirtschaftlich ge-

sehen davon auszugehen sei, daß die Holding-Gesellschaft nicht aktiv an der Leitung der Tochtergesellschaften beteiligt sei. Es müsse jedoch die Rechtsnatur der Dividenden ermittelt werden. Für die These, daß sie Entgelt für die Dienstleistung der Zurverfügungstellung von Kapital seien, spreche zum einen, daß Beteiligungen an Tochtergesellschaften ein nichtkörperlicher Gegenstand zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie seien, und zum anderen, daß der Bezug von Dividenden mit Umsätzen im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Richtlinie zusammenhänge, die sich auf Aktien beziehen. Zu dieser These im Widerspruch stünden jedoch Geist und Zweck des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, wie sie in der zweiten und achten Begründungserwägung der Ersten Richtlinie (67/227/EWG) des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. Nr. 71, S. 1301) zum Ausdruck kämen und wonach eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer die Beseitigung der den Wettbewerb verfälschenden Bedingungen anstrebe und eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken müsse, daß gleichartige Warten innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet würden. Zur Erreichung dieses Ziels sei die nach dem Entgelt für die Lieferung oder die Dienstleistung berechnete Mehrwertsteuer nach Abzug des Mehrwertsteuerbetrags zu entrichten, der die Kosten der einzelnen Preisbestandteile unmittelbar belastet habe. Dividenden belasteten nun aber im Gegensatz zu den vorerwähnten Zinsen und Gebühren niemals die Kosten der Preisbestandteile. Die Dividende stelle nicht die Gegenleistung für eine Dienstleistung im Sinne der Sechsten Richtlinie dar, weil sie die Bedeutung einer Gewinnverteilung habe und damit nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle. Die Holding-Gesellschaft sei daher im dritten Fall nicht Steuerpflichtiger.

15. Die französische Regierung weist darauf hin, daß der Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug in den Artikeln 17 bis 20 der Sechsten Richtlinie geregelt werde.

Demgemäß habe im dritten Beispielsfall die Holding-Gesellschaft nicht das Recht auf Vorsteuerabzug, weil sie nur Tätigkeiten außerhalb des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer nachgehe und mithin nicht Steuerpflichtiger sei.

Im zweiten Fall stehe der Holding-Gesellschaft vorbehaltlich des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie ebenfalls kein Recht auf Vorsteuerabzug zu. Werde im übrigen die Dividende als Entgelt für eine gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 steuerbefreite Dienstleistung betrachtet, so würden die von Gesellschaften mit Sitz in Drittländern bezogenen Dividenden der Holding-Gesellschaft ein Vorsteuerabzugsrecht gemäß Artikel 17 sichern, was der Zielsetzung der Sechsten Richtlinie nicht entspreche.

Im ersten Beispielsfall schließlich habe die Holding-Gesellschaft ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 Absatz 5 und Artikel 19 der Sechsten Richtlinie für den Teil der Mehrwertsteuer, die auf den Betrag der steuerpflichtigen Umsätze entfalle. Das Recht auf Vorsteuerabzug gelte für diese Holding-Gesellschaft ebenfalls, wenn der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sie ansässig sei, von der Befugnis des Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie Gebrauch gemacht habe.

16. Die französische Regierung schlägt dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die erste Vorlagefrage zu antworten:

Eine Holding-Gesellschaft, die lediglich mit dem Halten von Beteiligungen an Tochtergesellschaften verbundene Tätigkeiten ausübt,

— ist nicht Steuerpflichtiger im Sinne der Artikel 4 und 17 der Sechsten Richtlinie, wenn sie lediglich Dividenden von ihren Tochtergesellschaften bezieht;

— ist steuerbefreiter Steuerpflichtiger, wenn sie neben dem Bezug von Dividenden finanzielle Dienstleistungen im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe d der Richtlinie erbringt;

— ist teilweise Steuerpflichtiger, wenn sie neben dem Bezug von Dividenden steuerbare Dienstleistungen gemäß Artikel 4 und 6 der Sechsten Richtlinie erbringt, die nicht steuerbefreit sind. Bei dieser Sachlage ist lediglich die Mehrwertsteuer für die Lieferungen und Dienstleistungen abziehbar, die für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 der Richtlinie besteht.

17. Die *Kommission* stellt einleitend fest, daß drei Typen von Holding-Gesellschaften zu unterscheiden seien:

— Typ 1: Die Holding-Gesellschaft, die lediglich die Dividenden ihrer Tochtergesellschaften einzuziehen und an ihre eigenen Aktionäre zu verteilen habe;

— Typ 2: die Holding-Gesellschaft, die darüber hinaus finanzielle Investitionstätigkeiten in Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen an anderen Gesellschaften entfalte;

— Typ 3: die Holding-Gesellschaft, die neben finanziellen Tätigkeiten andere Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften gegen Kostenübernahme seitens der Tochtergesellschaften erbringe.

Nach Meinung der Kommission kann im ersten Fall von Steuerpflicht gemäß Artikel 4 der Sechsten Richtlinie nicht die Rede sein. Im zweiten Fall bestehe Steuerpflicht, aber ausschließlich für die Dienstleistungen, die gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Richtlinie steuerbefreit seien. Im dritten Fall handele es sich um einen Steuerpflichtigen, der zum Teil steuerbefreite, zum Teil nicht steuerbefreite Dienstleistungen erbringe. Folglich könne im ersten und zweiten Fall die von der Holding an Dritte gezahlte Mehrwertsteuer nicht abgezogen werden; im dritten Fall sei der Vorsteuerabzug, soweit nicht finanzielle Dienstleistungen betroffen seien, nach dem in Artikel 17 Absatz 5 festgelegten und in Artikel 19 der Sechsten Richtlinie ergänzten Pro-rata-Grundsatz teilweise zulässig.

18. Die Kommission hält die Polysar BV für eine Holding des ersten Typs und daher nicht für einen Steuerpflichtigen. Es sei freilich nicht auszuschließen, daß Polysar BV zum zweiten Typ gehöre, da sie eine „investment company" sei, die keine anderen als die mit dem Halten von Beteiligungen zusammenhängenden Tätigkeiten ausübe.

19. Die Kommission schlägt vor, die erste Frage zu verneinen, falls nicht das innerstaatliche Gericht feststelle, daß Polysar BV finanzielle Dienstleistungen erbringe, die über die mit dem bloßen Halten von Anteilen zusammenhängenden Tätigkeiten hinausgingen. Die Kommission schlägt daher dem Gerichtshof vor, wie folgt zu antworten:

Eine Holding-Gesellschaft, die lediglich mit dem Halten und Verwalten von Beteiligungen an Tochtergesellschaften zusammenhängende Tätigkeiten ausübt, ist nicht als Steuerpflichtiger im Sinne des Artikels 4 der Sechsten Richtlinie anzusehen.

B — *Zur Frage 1 b*

20. Nach Auffassung von *Polysar BV* besteht bei Verneinung der Frage 1 a dann Steuerpflicht, wenn die Holding-Gesellschaft Glied und integrierender Teil eines Weltkonzerns sei, der nach außen unter einem einzigen Namen, dem Konzernnamen, auftrete. Der Konzern als Weltunternehmen sei als solcher steuerpflichtig, und alle Bestandteile des Konzerns seien damit Teile des einen Steuerpflichtigen. Die Teile seien damit für die Zwecke des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie als Steuerpflichtige zu betrachten und könnten die Vorsteuer abziehen, wenn der Konzern als solcher Leistungen erbringe, die nach den Gemeinschaftsvorschriften steuerbar seien.

Die Verteilung der einzelnen Teile des Konzerns auf verschiedene Länder stehe dieser These nicht entgegen, weil die Wendung „unabhängig von ihrem Ort" in Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bedeute, daß ein Steuerpflichtiger mit Tochtergesellschaften in mehreren Ländern insgesamt als ein einziger Steuerpflichtiger betrachtet werden könne.

Im übrigen werde der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzt, wenn ein aus mehreren juristischen Personen bestehender Konzern im Hinblick auf mehrere seiner Teile als Steuerpflichtiger betrachtet und damit eine Häufung der Mehrwertsteuererhebung möglich werde.

21. Die *niederländische Regierung* vertritt die Auffassung, es könne eine Holding-Gesellschaft geben, die sich auf Grund ihres Verhaltens gegenüber den Tochtergesellschaften von einem einzelnen Aktionär so stark unterscheide, daß es Gegenstand und Ziel des Mehrwertsteuersystems widersprechen würde, sie nicht als Steuerpflichtigen zu betrachten. Das Recht zum Vorsteuerabzug dürfe ihr daher nicht verweigert werden, wenn es sich um eine Holding-Gesellschaft handele, die innerhalb des Konzerns eine wesentliche wirtschaftliche Funktion zugunsten aller mit ihr verbundenen Gesellschaften erfülle. Das könne bei einer Holding-Gesellschaft der Fall sein, die zu einem Welt- oder Regionalkonzern gehöre und in diesem Konzern die Funktion eines Entscheidungs- und Leitungsorgans im Dienste der innerhalb dieses Konzerns tätigen Betriebsgesellschaften ausübe. Diese Situation könne durch den Umstand verstärkt werden, daß wichtige Entscheidungsträger des Konzerns dieser Holding-Gesellschaft angehörten und/oder durch den Umstand, daß die Holding-Gesellschaft neben der Verwaltung von Anteilen auch andere Tätigkeiten für den Konzern wie etwa Management, Finanzierung und Beratung übernehme. Eine solche Holding-Gesellschaft erfülle als Entscheidungs- und Leitungsorgan innerhalb des Konzerns eine wesentliche wirtschaftliche Funktion und bilde sozusagen einen Teil jeder der Betriebsgesellschaften, mit denen sie tatsächlich gleichgesetzt werden könne.

Die niederländische Regierung geht davon aus, daß eine Holding-Gesellschaft mit einer solchen Aufgabe innerhalb des Konzerns Teil einer Besteuerungseinheit im Sinne des

Artikels 4 Absatz 4 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie ist. Die enge Verbindung zwischen den Tätigkeiten dieser Holding-Gesellschaft und den Unternehmenstätigkeiten der Betriebsgesellschaften gestatte den Nachweis einer wirtschaftlichen Beziehung zwischen Tochtergesellschaften und Holding-Gesellschaft. Im Hinblick auf die Konzernbeziehung seien sie auch eng im Finanzbereich der Unternehmensgruppe verbunden. Die Besteuerungseinheit als Steuerpflichtiger könne, was das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie angehe, die Steuer insoweit abziehen, als sie steuerbare Leistungen erbringe.

Der Befund, daß die Holding-Gesellschaft als Entscheidungs- und Leitungsorgan mit jeder der Betriebsgesellschaft gleichgesetzt werden könne, werde durch den Umstand bestätigt, daß die Kosten der Holding-Gesellschaft im allgemeinen auf die Betriebsgesellschaften umgelegt würden. Unter diesen Umständen müßte nach Meinung der niederländischen Regierung, falls keine Besteuerungseinheit bestehen sollte, der Holding-Gesellschaft als Entscheidungs- und Leitungsorgan ein Recht auf Vorsteuerabzug zugebilligt werden. Angesichts der Stellung dieser Holding-Gesellschaft im Verhältnis zu den Betriebsgesellschaften sei es logisch, den Satz des Vorsteuerabzugs an dem auszurichten, den die Betriebsgesellschaften beanspruchen könnten. Zur Stützung ihrer These des Rechts auf Vorsteuerabzug beruft sich die niederländische Regierung auf das Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 165/86 (Intiem, Slg. 1988, 1471), dem zu entnehmen sei, daß das Recht auf Vorsteuerabzug einen größeren Anwendungsbereich habe, als der Wortlaut der Vorschriften der Sechsten Richtlinie annehmen lasse. Der Mechanismus des Vorsteuerabzugs sei so anzuwenden, daß sein Anwendungsbereich so weit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspreche. Im Wege der Analogie sei daher das Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu versagen, wenn eine Holding-Gesellschaft als Entscheidungs- und Leitungsorgan den Betriebsgesellschaften tatsächlich gleichgestellt werde.

Demnach schlägt die niederländische Regierung vor, die Vorlagefrage zu 1 b zu bejahen. Bei einem Sachverhalt, wie er dem Ausgangsverfahren zugrundeliege, gebe es weder Steuerpflicht noch Recht auf Vorsteuerabzug, weil die Polysar BV angesichts ihrer Stellung innerhalb des Konzerns anscheinend keine Holding-Gesellschaft mit Entscheidungs- und Leitungsfunktion sei.

22. Nach Meinung der *französischen Regierung* ist die von ihr vorgeschlagene Antwort auf die Vorlagefrage 1 a unabhängig davon, ob die Holding-Gesellschaft zu einem Weltkonzern gehört. Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie könne nämlich nicht dahin ausgelegt werden, daß er den Mitgliedstaaten gestatte, Personen, die in verschiedenen Ländern, gleichgültig ob Mitgliedstaaten oder Drittländer, ansässig seien, als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger sei jeweils für das Inland festzustellen. Die französische Regierung schlägt daher vor, auf die zweite vom Gerechtshof Arnhem gestellte Frage zu antworten, daß nach Maßgabe der Artikel 2 bis 4 der Sechsten Richtlinie die Eigenschaft als Steuerpflichtiger im Inland im Sinne des Artikels 3 dieser Richtlinie festzustellen sei.

23. Für die *Kommission* ist es ohne Bedeutung, ob die Holding-Gesellschaft Glied eines Weltkonzerns ist oder nicht. Steuerpflicht im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie setze voraus, daß eine Gesellschaft die in Artikel 4 Absatz 2 beschriebenen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübe. Wenn das nicht der Fall sei, ändere ihre Zugehörigkeit zu einem internationalen Konzern nichts an der fehlenden Mehrwertsteuerpflicht. Die Kommission schlägt dem Gerichtshof vor, zu antworten, daß es ohne Bedeutung sei, wenn die Holding-Gesell-

schaft zu einem internationalen Konzern gehöre, dessen andere Gesellschaften steuerbare Leistungen erbrächten.

C — *Zu den Fragen 2 a und 2 b*

24. *Polysar BV* ist zum einen der Meinung, daß für den Fall, daß eine Holding-Gesellschaft als Steuerpflichtiger zu betrachten sei, die von ihr ausgeübten Tätigkeiten Umsätze im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Richtlinie darstellten. Es handele sich um Umsätze, die sich auf Anteile an Gesellschaften im Sinne dieser Vorschrift bezögen. Infolgedessen bestehe kein Recht auf Vorsteuerabzug, unbeschadet der Anwendung des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie.

Für den Fall, daß auf die Frage 1 b zu antworten sei, die Holding-Gesellschaft sei ein Steuerpflichtiger, weist Polysar BV zum anderen darauf hin, daß dieser Steuerpflichtige Teil eines Weltkonzerns sei. Als solcher habe der Steuerpflichtige das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Konzern nach Gemeinschaftsrecht steuerpflichtige Leistungen erbringe.

25. Zur Frage 2 b vertritt Polysar BV die Auffassung, daß die Antwort anders lauten müsse, wenn die Holding-Gesellschaft, soweit sie Teil eines Weltkonzerns sei, als Steuerpflichtiger im Hinblick auf die Anwendung des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden müsse. Bei einer solchen Sachlage bestehe ein Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, wenn der Konzern als solcher nach Gemeinschaftsrecht steuerpflichtige Leistungen erbringe.

26. Die *niederländische Regierung* vertritt für den Fall, daß eine Holding-Gesellschaft, die sich ausschließlich mit dem Halten von Beteiligungen und den damit eng zusammenhängenden Tätigkeiten befasse, als Steuerpflichtiger zu gelten habe, die Auffassung, daß dieses Halten und diese Tätigkeit Umsätze im Sinne des Artikels 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Richtlinie seien. Es gebe daher keinen Grund, diese Art von Tätigkeiten von einem fiskalischen Standpunkt aus zu betrachten. Ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe daher nur im Rahmen von Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe d der Sechsten Richtlinie. Lediglich bei einer Holding-Gesellschaft, die Entscheidungs- und Leitungsorgan sei, dürfe das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen werden, wenn und soweit die mit ihr verbundenen Betriebsgesellschaften zum Vorsteuerabzug berechtigt seien.

27. Die *französische Regierung* ist der Auffassung, daß angesichts der Antworten, die sie zu den beiden ersten Fragen vorgeschlagen habe, die Fragen 2 a und 2 b des vorlegenden Gerichts keiner Antwort bedürften.

28. Nach Ansicht der *Kommission* ist eine Holding-Gesellschaft, die zum einen Dividenden von ihren Tochtergesellschaften einziehe und sie an ihre eigenen Aktionäre weiterleite, zum anderen finanzielle Tätigkeiten ausübe, bezüglich der Tätigkeiten in Zusammenhang mit den Dividenden nicht Steuerpflichtiger und bezüglich der finanziellen Tätigkeiten befreiter Steuerpflichtiger. Anderes gelte nur dann, wenn die gezahlte Mehrwertsteuer sich auf andere als steuerbefreite Tätigkeiten bezogen habe.

29. Zur Frage 2 b weist die Kommission darauf hin, daß das vorlegende Gericht eigentlich die Frage aufwerfe, ob Polysar BV zusammen mit den anderen Polysar-Gesellschaften, deren Tätigkeiten nicht steuerbefreit seien, zu einer Besteuerungseinheit im Sinne des Artikels 4 Absatz 4 der Sechsten

Richtlinie gehöre. Es sei Sache des innerstaatlichen Gerichts, festzustellen, ob die tatsächlichen Voraussetzungen dieses Artikels vorliegend erfüllt seien. Nach Meinung der Kommission gehört Polysar BV nicht zu einer Besteuerungseinheit. Nur natürliche oder juristische Personen, die innerhalb ein und desselben Mitgliedstaates ansässig seien, könnten eine Besteuerungseinheit bilden. Nach dem Organigramm des Polysar-Konzerns seien die niederländischen Gesellschaften Polysar Nederland BV und Polysar Handelsmaatschappij BV jeweils zu 100 % beziehungsweise zu 97 % Tochtergesellschaften der Muttergesellschaft Polysar Ltd. und nicht der Polysar BV. Die eine sei eine Produktions-, die andere eine Vertriebsgesellschaft. Unter diesen Umständen könne nicht angenommen werden, daß Polysar BV mit diesen Gesellschaften durch finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng verbunden sei.

30. Die Kommission schlägt daher dem Gerichtshof vor, die Fragen 2 a und 2 b wie folgt zu beantworten:

Dienstleistungen finanzieller Art, die eine Holding-Gesellschaft zusätzlich zu den mit dem Halten und Verwalten von Beteiligungen an Tochtergesellschaften verbundenen Tätigkeiten, aber in Zusammenhang mit ihnen erbringt, sind gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze.

Bei der Beantwortung der ersten und der zweiten Frage ist es ohne Belang, daß die Holding-Gesellschaft Teil eines internationalen Konzerns ist, dessen andere Gesellschaften steuerpflichtige Leistungen erbringen.

G. F. Mancini
Berichterstatter