Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Zweite Kammer)

16. Juli 2015*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Mehrwertsteuer — Sechste Richtlinie 77/388/EWG — Art. 17 — Recht auf Vorsteuerabzug — Teilweiser Abzug — Mehrwertsteuer, die von Holdinggesellschaften für die Beschaffung von Kapital entrichtet wurde, das sie in ihre Tochtergesellschaften investiert haben — An die Tochtergesellschaften erbrachte Dienstleistungen — Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft — Art. 4 — Bildung einer Gruppe von Personen, die als ein Steuerpflichtiger behandelt werden können — Voraussetzungen — Erforderlichkeit eines Unterordnungsverhältnisses — Unmittelbare Wirkung“

In den verbundenen Rechtssachen C-108/14 und C-109/14

betreffend zwei Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidungen vom 11. Dezember 2013, beim Gerichtshof eingegangen am 6. März 2014, in den Verfahren

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

gegen

Finanzamt Nordenham (C-108/14)

und

Finanzamt Hamburg-Mitte

gegen

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter J.-C. Bonichot (Berichterstatter), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça und C. Lycourgos,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: I. Illéssy, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 7. Januar 2015,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, vertreten durch die Steuerberaterinnen M. Hertwig und G. Jorewitz sowie durch Rechtsanwalt C. Hensell,

— der Marenave Schiffahrts AG, vertreten durch A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und K. Petersen als Bevollmächtigte,

— Irlands, vertreten durch E. Creedon, J. Quaney und A. Joyce als Bevollmächtigte im Beistand von N. J. Travers, Barrister,

— der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer als Bevollmächtigte,

— der polnischen Regierung, vertreten durch B. Majczyna und A. Kramarczyk-Szaładzińska als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch V. Kaye als Bevollmächtigte im Beistand von O. Thomas, Barrister,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Wasmeier und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. März 2015

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung der Art. 4 und 17 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) in der durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 geänderten Fassung (ABl. L 221, S. 9, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von zwei Rechtsstreitigkeiten, zum einen zwischen der Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (im Folgenden: Larentia + Minerva) und dem Finanzamt Nordenham (Deutschland) (C-108/14) und zum anderen zwischen dem Finanzamt Hamburg-Mitte (Deutschland) und der Marenave Schiffahrts AG (im Folgenden: Marenave) (C-109/14), über die Voraussetzungen für den Abzug der Vorsteuer, die von diesen Holdinggesellschaften für die Beschaffung von Kapital gezahlt wurde, das dem Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer Personengesellschaft dienen sollte, an die sie später mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbracht haben.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 4 der Sechsten Richtlinie 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.

…

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

Ein Mitgliedstaat, der die in Unterabsatz 2 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehung oder -umgehung durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

…"

4 In Art 17 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„(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 Vorsteuerabzug 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.

…“

Deutsches Recht

5 In § 2 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (BGBl. I S. 386) heißt es:

„(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

1. soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind;

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

…“

6 § 15 des Gesetzes lautet:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. …

(2) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:

1. steuerfreie Umsätze;

…

(3) Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Absatz 2 tritt nicht ein, wenn die Umsätze

1. in den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 1

   a) nach § 4 Nr. 1 bis 7, § 25 Abs. 2 oder nach den in § 26 Abs. 5 bezeichneten Vorschriften steuerfrei sind …

   …

(4) Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. …“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Rechtssache C-108/14

7 Larentia + Minerva hält als Kommanditistin 98 % der Anteile zweier Tochtergesellschaften in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Für diese erbringt sie zudem als „Führungsholding“ entgeltlich administrative und kaufmännische Dienstleistungen.

8 Für diese mehrwertsteuerpflichtigen Leistungen nahm Larentia + Minerva einen vollständigen Abzug der von ihr gezahlten Vorsteuer für die Einwerbung von Kapital bei einem Dritten vor, das zur Finanzierung ihrer Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften und ihrer Dienstleistungen diente.

9 Das Finanzamt Nordenham ließ diesen Abzug nur begrenzt zu, da seiner Ansicht nach das bloße Halten von Anteilen an Tochtergesellschaften kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet. Der Mehrwertsteuerberichtigungsbescheid vom 24. September 2007 für das Jahr 2005 wurde von Larentia + Minerva vor dem Niedersächsischen Finanzgericht (Deutschland) angefochten, das die Klage mit Urteil vom 12. Mai 2011 abwies. Larentia + Minerva legte gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof Revision ein.

10 Das vorlegende Gericht fragt zum einen nach der Berechnungsweise des Vorsteuerabzugs, wenn dieser Abzug nur teilweise vorgenommen werden darf, und zum anderen nach der Reichweite von Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie, der die von Larentia + Minerva geltend gemachte „Mehrwertsteuergruppe“ betrifft. Zum letztgenannten Punkt möchte das vorlegende Gericht

insbesondere wissen, ob das nationale Recht mit dieser Bestimmung vereinbar ist, obwohl es Personengesellschaften von der Inanspruchnahme einer solchen Regelung ausschließt und ein Unterordnungsverhältnis der Tochtergesellschaften gegenüber dem Organträger verlangt.

11 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Nach welcher Berechnungsmethode ist der (anteilige) Vorsteuerabzug einer Holding aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Kapitalbeschaffung zum Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften zu berechnen, wenn die Holding später (wie von vornherein beabsichtigt) verschiedene steuerpflichtige Dienstleistungen gegenüber diesen Gesellschaften erbringt?

2. Steht die Bestimmung über die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegen, nach der (erstens) nur eine juristische Person – nicht aber eine Personengesellschaft – in das Unternehmen eines anderen Steuerpflichtigen (sogenannter Organträger) eingegliedert werden kann und die (zweitens) voraussetzt, dass diese juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch (im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses) „in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist“?

3. Falls die vorstehende Frage bejaht wird: Kann sich ein Steuerpflichtiger unmittelbar auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie berufen?

Rechtssache C-109/14

12 Marenave erhöhte im Jahr 2006 ihr Kapital, und die mit dieser Erhöhung verbundenen Emissionskosten führten zu einer Mehrwertsteuerzahlung von 373 347,57 Euro.

13 Diese Gesellschaft erwarb im gleichen Jahr als Holdinggesellschaft Anteile an vier „Schiffskommanditgesellschaften“, an deren Geschäftsführung sie gegen Vergütung beteiligt war. Von der Mehrwertsteuer auf die Einkünfte aus dieser Tätigkeit brachte sie u. a. den gesamten Vorsteuerbetrag von 373 347,57 Euro in Abzug.

14 Mit Bescheid vom 15. Januar 2009 versagte das Finanzamt Hamburg-Mitte den Abzug in entsprechender Höhe. Mit Urteil vom 10. Dezember 2012 gab das Finanzgericht Hamburg-Mitte der gegen diesen Bescheid gerichteten Klage von Marenave statt. Das Finanzamt Hamburg-Mitte legte beim Bundesfinanzhof Revision gegen dieses Urteil ein.

15 Das vorlegende Gericht hat beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof dieselben wie die in Rn. 11 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Fragen vorzulegen.

16 Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 26. März 2014 sind die Rechtssachen C-108/14 und C-109/14 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

17 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht, das davon ausgeht, dass der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig ist, als die Aufwendungen des Steuerpflichtigen nur zum Teil seiner wirtschaftlichen Tätigkeit zugerechnet werden können, wissen, nach welcher Berechnungsweise die

Vorsteuer, die von einer Holdinggesellschaft für die Beschaffung von Kapital, das dem Erwerb von Anteilen an Tochtergesellschaften dienen sollte, gezahlt wurde, zwischen den wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten der Gesellschaft aufzuteilen ist.

18 Hierzu ist zunächst darauf hinzuweisen, dass eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift, kein Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie und somit nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Art. 17 der Richtlinie berechtigt ist (vgl. u. a. Urteile Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 18, und Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 31).

19 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. u. a. Urteile Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 19, und Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 32).

20 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 (vgl. u. a. Urteile Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 20, und Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 33).

21 Eingriffe einer Holdinggesellschaft 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 Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften (vgl. u. a. Urteile Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 22, und Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 34).

22 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. 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 (vgl. u. a. Urteil Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 35).

23 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. u. a. Urteile Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 31, und Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 36).

24 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 Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 33, und Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 37).

25 Wie der Generalanwalt in Nr. 39 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, sind daher die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die an deren Verwaltung teilnimmt und – wie oben in Rn. 21 des vorliegenden Urteils ausgeführt worden ist – insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, als der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Gesellschaft zugeordnet anzusehen. Folglich eröffnet die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer gemäß Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf vollständigen Vorsteuerabzug.

26 Die in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Abzugsregelung erfasst nur die Fälle, 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. Die Mitgliedstaaten dürfen eine der in Art. 17 Abs. 5 Unterabs. 3 dieser Richtlinie vorgesehenen Abzugsmethoden nur für diese Gegenstände und Dienstleistungen verwenden (Urteil Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 40).

27 Die Regelungen in Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie betreffen die Vorsteuer auf Aufwendungen, die ausschließlich mit wirtschaftlichen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen. Die Festlegung der Methoden und Kriterien zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie steht im Ermessen der Mitgliedstaaten, 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 (Urteile Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 33 und 39, und Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 42).

28 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts, dass in den Ausgangsverfahren die Holdinggesellschaften aufgrund der wirtschaftlichen Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig sind, die aus den Leistungen besteht, die sie an alle ihre Tochtergesellschaften gegen Entgelt erbringen. Daher müsste die für die Kosten des Erwerbs dieser Leistungen gezahlte Mehrwertsteuer vollständig abgezogen werden, es sei denn, dass nachgelagerte Umsätze gemäß der Sechsten Richtlinie mehrwertsteuerfrei sind. Im letzteren Fall dürfte das Abzugsrecht nur nach den in Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie vorgesehenen Modalitäten vorgenommen werden.

29 Somit könnte nur in dem Fall, dass das vorlegende Gericht feststellen sollte, dass die Beteiligungen, die sich aus den Kapitaltransaktionen der Holdinggesellschaften der Ausgangsverfahren ergeben haben, zum Teil anderen Tochtergesellschaften zugeordnet worden sind, an deren Verwaltung sie nicht teilgenommen haben, die für die Kosten dieser Transaktionen gezahlte Mehrwertsteuer nur anteilig abgezogen werden, wie in der ersten Frage des vorlegenden Gerichts in Betracht gezogen wird. Denn in diesem Fall könnte das bloße Halten ihrer Anteile an diesen Tochtergesellschaften nicht als eine wirtschaftliche Tätigkeit dieser Holdinggesellschaften angesehen werden, und die Vorsteuer wäre in die Mehrwertsteuer aufzuteilen, die zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten der Holdinggesellschaften gehört, und in die, die zu ihren nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten gehört.

30 In diesem Rahmen dürfen die Mitgliedstaaten gegebenenfalls einen Investitionsschlüssel, einen Umsatzschlüssel oder jeden anderen geeigneten Schlüssel verwenden und sind nicht verpflichtet, sich auf eine einzige dieser Methoden zu beschränken (Urteil Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 38).

31 Daher ist es allein Sache der nationalen Behörden, unter gerichtlicher Kontrolle die Kriterien für die Aufteilung zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen jeder dieser beiden Tätigkeiten tatsächlich zuzurechnen ist, unter Berücksichtigung von Zweck und Systematik der Sechsten Richtlinie festzulegen (Urteil Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, Rn. 39).

32 Unter diesen Umständen und aus denselben Erwägungen, wie sie der Generalanwalt in den Nrn. 20 und 21 seiner Schlussanträge dargelegt hat, ist es nicht Sache des Gerichtshofs, sich an die Stelle des Unionsgesetzgebers bzw. an die der nationalen Behörden zu setzen, um eine allgemeine Methode zur Berechnung des Verhältnisses zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten festzulegen.

33 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 2 und 5 der Sechsten Richtlinie wie folgt auszulegen ist:

— 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, sind als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, und die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer ist grundsätzlich vollständig abzuziehen, es sei denn, dass bestimmte nachgelagerte Umsätze gemäß der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung mehrwertsteuerfrei sind. Im letzteren Fall darf das Abzugsrecht nur nach den in Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie vorgesehenen Modalitäten vorgenommen werden.

— Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die nur bei einigen von ihnen an der Verwaltung teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind nur zum Teil als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, so dass die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer nur im Verhältnis zu den der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten nach von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien abgezogen werden kann, die 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 der wirtschaftlichen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist, was zu prüfen Sache der nationalen Gerichte ist.

Zur zweiten Frage

34 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, in seinem Recht die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können (im Folgenden: Mehrwertsteuergruppe), allein den Einheiten vorzubehalten, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind.

35 Das vorlegende Gericht fragt nach der Reichweite dieser Bestimmung, deren Inanspruchnahme vor ihm geltend gemacht worden ist. Wie der Generalanwalt in Nr. 55 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, kann die Antwort auf diese Frage entgegen den von Irland in seinen schriftlichen Erklärungen insoweit geäußerten Zweifeln für die Entscheidung der Ausgangsrechtsstreitigkeiten von Interesse sein. Würde nämlich der Holdinggesellschaft und ihren Tochtergesellschaften der Status einer Mehrwertsteuergruppe verliehen, könnte dies aufgrund der entgeltlichen Umsätze zwischen den Tochtergesellschaften und Dritten zur Gewährung des vollständigen Abzugs der für die Kapitaltransaktionen der Holdinggesellschaft gezahlten Vorsteuer führen.

36 Was die Antwort anbelangt, die in der Sache auf die zweite Frage zu geben ist, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof hinsichtlich der Auslegung von Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), dessen Wortlaut dem von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie entspricht, festgestellt hat, dass diese Bestimmungen, die jedem Mitgliedstaat gestatten, mehrere Personen, die im Gebiet dieses Mitgliedstaats ansässig und rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, ihre Anwendung nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig machen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Irland, C-85/11, EU:C:2013:217, Rn. 36).

37 Daher ist erstens festzustellen, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie im Unterschied zu anderen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie, insbesondere ihren Art. 28a und 28b, die sich ausdrücklich auf „juristische Personen“ beziehen, nicht *per se* die Einheiten von seinem Anwendungsbereich ausschließt, die – wie die Kommanditgesellschaften der Ausgangsverfahren – keine juristischen Personen sind.

38 Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie sieht für die Mitgliedstaaten auch keine ausdrückliche Möglichkeit vor, den Wirtschaftsteilnehmern weitere Bedingungen für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe aufzubürden (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 35), insbesondere nicht, dass die Mitgliedstaaten verlangen könnten, dass ausschließlich juristische Personen Mitglieder einer Mehrwertsteuergruppe sein könnten.

39 Deshalb ist zu prüfen, ob der Spielraum der Mitgliedstaaten, die die Möglichkeit haben, die Bildung solcher Mehrwertsteuergruppen in ihrem Gebiet zu gestatten, es ihnen erlaubt, die Einheiten, die keine juristischen Personen sind, vom Anwendungsbereich des Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie auszuschließen.

40 Aus der Begründung des Kommissionsvorschlags (KOM[73] 950 endg.), der zum Erlass der Sechsten Richtlinie geführt hat, geht hervor, dass der Unionsgesetzgeber durch den Erlass von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 dieser Richtlinie es den Mitgliedstaaten ermöglichen wollte, die Eigenschaft des Steuerpflichtigen nicht systematisch an das Merkmal der rein rechtlichen Selbständigkeit zu knüpfen, und zwar aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung oder zur Verhinderung bestimmter Missbräuche, wie z. B. die Aufspaltung eines Unternehmens zwischen mehreren Steuerpflichtigen, um in den Genuss einer Sonderregelung zu gelangen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 37).

41 Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Mitgliedstaaten bei der Anwendung von Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 im Rahmen ihres Ermessensspielraums die Anwendung der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe bestimmten Beschränkungen unterwerfen können, sofern diese den Zielen der Richtlinie entsprechen, die auf die Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und die Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung abzielt (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil Kommission/Schweden, C-480/10, EU:C:2013:263, Rn. 38 und 39).

42 Zwar enthielt die Sechste Richtlinie bis zum Inkrafttreten ihres durch die Richtlinie 2006/69 eingeführten Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 3 keine mit Art. 11 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112 vergleichbaren ausdrücklichen Bestimmungen, doch war den Mitgliedstaaten dadurch nicht die Möglichkeit genommen, vor diesem Inkrafttreten gleichwertige sachdienliche Maßnahmen zu erlassen, da die Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung durch die Mitgliedstaaten ein Ziel darstellt, das von der Sechsten Richtlinie anerkannt und gefördert wird, selbst wenn eine ausdrückliche Ermächtigung durch den Unionsgesetzgeber fehlt (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteil Halifax u. a., C-255/02, EU:C:2006:121, Rn. 70 und 71).

43 Es obliegt jedoch dem vorlegenden Gericht, zu prüfen, ob der Ausschluss der Einheiten, die keine juristischen Personen sind, von der Regelung über die Mehrwertsteuergruppe, wie er sich aus dem in den Ausgangsverfahren anwendbaren nationalen Recht ergibt, eine für diese Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderliche und geeignete Maßnahme ist.

44 Zweitens ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie, dass jeder Mitgliedstaat diejenigen Personen als einen Steuerpflichtigen behandeln kann, die in seinem Gebiet ansässig, rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Das bloße Bestehen enger Verbindungen zwischen diesen Personen kann daher in Ermangelung weiterer Anforderungen nicht zu der Annahme führen, dass der Unionsgesetzgeber die Regelung über die Mehrwertsteuergruppe allein den Einheiten hat vorbehalten wollen, die sich in einem Unterordnungsverhältnis zum Organträger der betreffenden Unternehmensgruppe befinden.

45 Das Vorliegen eines solchen Unterordnungsverhältnisses lässt zwar vermuten, dass zwischen den betreffenden Personen enge Verbindungen bestehen, doch kann es – wie der Generalanwalt in Nr. 99 seiner Schlussanträge ausgeführt hat – nicht grundsätzlich als eine für die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe notwendige Voraussetzung angesehen werden. Etwas anderes würde nur in den Ausnahmefällen gelten, in denen eine solche Bedingung in einem bestimmten nationalen Kontext eine für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung sowohl erforderliche als auch geeignete Maßnahme ist.

46 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

Zur dritten Frage

47 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie davon ausgegangen werden kann, dass er unmittelbare Wirkung hat, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten.

48 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich der Einzelne in allen Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen kann, wenn dieser die Richtlinie nicht fristgemäß oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt hat (vgl. u. a. Urteil GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 29).

49 Eine Unionsbestimmung ist unbedingt, wenn sie eine Verpflichtung begründet, die weder an eine Bedingung geknüpft ist noch zu ihrer Erfüllung oder Wirksamkeit einer Maßnahme der Unionsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf (vgl. u. a. Urteil GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, Rn. 30).

50 Wie der Generalanwalt in Nr. 112 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, bedarf die in Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie aufgestellte Voraussetzung, nach der die Bildung einer Mehrwertsteuergruppe davon abhängt, dass zwischen den betreffenden Personen enge Verbindungen in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht bestehen, einer Präzisierung auf nationaler Ebene. Dieser Artikel hat daher insoweit einen bedingten Charakter, als er die Anwendung nationaler Rechtsvorschriften voraussetzt, die den konkreten Umfang solcher Verbindungen bestimmen.

51 Demnach erfüllt Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie nicht die Voraussetzungen, um unmittelbare Wirkung zu entfalten.

52 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie nicht davon ausgegangen werden kann, dass er unmittelbare Wirkung hat, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten.

Kosten

53 Für die Parteien der Ausgangsverfahren 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 (Zweite Kammer) für Recht erkannt:

1. **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 in der durch die Richtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24. Juli 2006 geänderten Fassung ist wie folgt auszulegen:**

   — **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, sind als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, und die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer ist grundsätzlich vollständig abzuziehen, es sei denn, dass bestimmte nachgelagerte Umsätze gemäß der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung mehrwertsteuerfrei sind. Im letzteren Fall darf das Abzugsrecht nur nach den in Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie vorgesehenen Modalitäten vorgenommen werden.**

   — **Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer Holdinggesellschaft getragen werden, die nur bei einigen von ihnen an der Verwaltung teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind nur zum Teil als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, so dass die für diese Kosten bezahlte Mehrwertsteuer nur im Verhältnis zu den der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten nach von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien abgezogen werden kann, die 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 der wirtschaftlichen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist, was zu prüfen Sache der nationalen Gerichte ist.**

2. **Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.**

3. **Bei Art. 4 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung kann nicht davon ausgegangen werden, dass er unmittelbare Wirkung hat, so dass Steuerpflichtige dessen Inanspruchnahme gegenüber ihrem Mitgliedstaat geltend machen könnten, falls dessen Rechtsvorschriften nicht mit dieser Bestimmung vereinbar wären und nicht in mit ihr zu vereinbarender Weise ausgelegt werden könnten.**

Unterschriften