SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS NIAL FENNELLY

vom 4. April 2000 *

1. Diese Vorlage betrifft die Berechnung des Vorsteuerabzugs von der Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen auf dem Gebiet der Verwaltung und der technischen Beratung, die gemischte Holdinggesellschaften, also Gesellschaften, die sowohl Beteiligungen halten als auch steuerpflichtige Umsätze haben, ihren Tochtergesellschaften erbringen. Haben Dividenden, die von diesen Tochtergesellschaften ausgeschüttet werden, eine proportionale Verringerung des Vorsteuerabzugs zur Folge? Alle Verfahrensbeteiligten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, fordern übereinstimmend eine Klärung der problematischen Ausführungen des Gerichtshofes im Urteil Polysar [1], dass das Halten von Gesellschaftsanteilen als eine wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei, „wenn die Beteiligung ... mit einem unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifen in die Verwaltung" solcher Gesellschaften einhergehe.

I — Hintergrund

2. Die Floridienne SA und die Berginvest SA (im Folgenden: Klägerinnen) sind Industrie-Holdinggesellschaften [2]. Außer dem Halten von Anteilen greifen sie in die Verwaltung der Gesellschaften ein, von denen sie Anteile besitzen, indem sie ihren Tochtergesellschaften steuerpflichtige Dienstleistungen wie Verwaltung, technische Unterstützung, Buchführung und Beratungsdienstleistungen erbringen. Aus dem unbestrittenen Vorbringen der Klägerinnen vor dem Gerichtshof ergibt sich, dass diese Dienstleistungen während der maßgeblichen Zeit auch früheren Tochtergesellschaften und bestimmten anderen Gesellschaften erbracht wurden, mit denen der Konzern in Geschäftsbeziehung stand. Außerdem überließen die Klägerinnen den Tochtergesellschaften oder einigen von ihnen, offenbar nicht aber anderen Gesellschaften bestimmte Geldbeträge als Darlehen. Demzufolge erhalten die Klägerinnen Dividenden und Darlehenszinsen. Sie machten das Recht gelten, von der Mehrwertsteuer (auf ihre Ausgangsumsätze), die sie für die ihren Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen in Rechnung stellen, die gesamte Mehrwertsteuer (Vorsteuer) abzuziehen, die von ihnen mit dem Preis von Gegenständen und von ihnen empfangenen Dienstleistungen gezahlt wurde.

3. Die Amtskassenleiter für die Mehrwertsteuer von Tournai und Verviers erließen gegen jede der Gesellschaften Bescheide, mit denen sie die Zahlung zusätzlicher Mehrwertsteuer in Höhe von 13 812 839 BEF und 17 598 876 BEF verlangten. Die Amtskassenleiter sind der Ansicht, dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil zulässig

* Originalsprache: Englisch.

1 — Urteil vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90 (Slg. 1991, I-3111, im Folgenden: Urteil Polysar).

2 — Zur maßgeblichen Zeit war Floridienne die Konzernholding, während Berginvest, ihre Tochtergesellschaft, die Mutter der Untergruppe des Kunststoffsektors des Konzerns war.

gewesen sei, den die Einnahmen aus steuerpflichtigen Dienstleistungen zum Gesamtumsatz der steuerpflichtigen Dienstleistungen der Klägerinnen zuzüglich der Dividenden- und Zinseinkünfte beigetragen hätten. Nachdem die Klägerinnen Klage auf Aufhebung dieser Bescheide und auf Schadensersatz erhoben hatten, hat das Tribunal de première instance Tournai (Belgien) (im Folgenden: vorlegendes Gericht) dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Müssen die Dividenden und Darlehenszinsen im Nenner des Bruches, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, immer unberücksichtigt bleiben, und zwar auch dann, wenn die Gesellschaft, die diese Dividenden und Zinsen erhält, — unbeschadet der Ausübung ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin — in die Verwaltung der Gesellschaften eingegriffen hat, die die Dividenden und Zinsen zahlen?

4. Das vorlegende Gericht hat die Beteiligung der Klägerinnen an der Verwaltung der Tochtergesellschaften wie folgt beschrieben:

„[Sie] üben ... andere Tätigkeiten für ihre Tochtergesellschaften aus, wie die Tätigkeiten im Bereich des Managements, des Know-how, der Finanzierung und der Beratung, und greifen unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaften ein, an denen sie beteiligt sind, da bestimmte Führungskräfte zum Verwaltungsrat dieser Gesellschaften gehören.

Im Rahmen ihrer Dienstleistungen für die Tochtergesellschaften tätigen die Klägerinnen steuerpflichtige Umsätze, die zum Abzug der Steuern berechtigen, die auf den ihr gelieferten Gegenständen und erbrachten Dienstleistungen lasten (Vorsteuer)."

II — Erklärungen und Analyse

i) *Einkünfte aus Dividenden*

5. Obwohl Tatsachenfeststellungen ausschließlich Sache des nationalen Gerichts sind, ist sogleich darauf hinzuweisen, dass die Feststellungen im Vorlageurteil darauf hindeuten, dass die Beziehungen zwischen den Klägerinnen und ihren Tochtergesellschaften sachbezogenen rechtlichen Maßnahmen wie Dienstleistungsverträgen und der Bestimmung von Führungskräften zu Verwaltungsratsmitgliedern der Tochtergesellschaften unterliegen.

6. Die Klägerinnen tragen vor, dass die Dividenden- und Zinseinnahmen lediglich die Erträge von Investitionen seien und keine „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerrechts darstellten. Diese Einnahmen seien daher bei der Berechnung des zulässigen Vorsteuerabzugs nicht zu berücksichtigen. Belgien vertritt im Wesentlichen die Gegenauffassung in Bezug auf die Beteiligung

der Klägerinnen an der Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften. Aufgrund dieser Tätigkeit wandele sich die Natur der Einnahmen dahin gehend, dass sie Erträge einer erweiterten wirtschaftlichen Tätigkeit darstellten, die grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliege, aber gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Absatz 5 der Sechsten Richtlinie steuerfrei sei [3]. Damit der Neutralitätsgrundsatz nicht verletzt werde, müssten die Dividenden zumindest teilweise in den betreffenden Nenner eingestellt werden. In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter der Klägerinnen bestritten, dass das vorlegende Gericht eine endgültige Feststellung getroffen habe, dass die Klägerinnen in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingegriffen hätten, abgesehen davon, dass sie steuerpflichtige Dienstleistungen erbracht oder Ernennungsrechte, die ihnen als Anteilseigner zustünden, ausgeübt hätten. Hilfsweise wandte er sich gegen die Auffassung Belgiens, dass die Einnahme von Dividenden als Vergütung für eine Tätigkeit angesehen werden könne, die als steuerbar, aber nach Artikel 13 Teil B Buchstabe d Absatz 5 steuerfrei anzusehen sei [4].

7. Es sind die wichtigsten relevanten Bestimmungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zu betrachten [5].

8. Das zentrale Problem der Rechtssache ist die Bedeutung des Begriffes „wirtschaftliche Tätigkeit". Wie sich aus Artikel 4 der Sechsten Richtlinie ergibt, legt dieser Begriff den Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems der Gemeinschaft fest. Nach Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie gilt als „Steuerpflichtiger", „wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis".

Artikel 4 Absatz 2 lautet:

„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*" (Hervorhebung von mir).

Zusätzlich können die Mitgliedstaaten nach Artikel 4 Absatz 3 auch „solche Personen als Steuerpflichtige betrachten, die gelegentlich eine der in Absatz 2 genannten Tätigkeiten ausüben", wobei bestimmte Umsätze in Bezug auf Gebäude oder Bau-

3 — Nach dieser Vorschrift haben, soweit vorliegend von Bedeutung, die Mitgliedstaaten „die Umsätze — einschließlich der Vermittlung, jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und Verwaltung —, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen", von der Mehrwertsteuer zu befreien.

4 — Seiner Ansicht nach kann die Einnahme von Dividenden nicht mit „Umsätzen — einschließlich der Vermittlung ... — die sich auf Aktien ... beziehen" im Sinne dieser Vorschrift gleichgestellt werden.

5 — Sechste 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).

grundstücke in Absatz 3 ausdrücklich genannt sind.

9. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs der Mehrwertsteuer auf „wirtschaftliche Tätigkeiten" bedeutet, um das einleuchtendste Beispiel zu nennen, dass eine Person, die ein Gewerbe oder einen Beruf unter ihrem eigenen Namen ausübt, ihre persönlichen und geschäftlichen Angelegenheiten trennen muss. Sie kann für ihre privaten Käufe keinen Vorsteuerabzug vornehmen. Nutzt sie Gegenstände oder Dienstleistungen ihres Unternehmens privat, so kann sie verpflichtet sein, Mehrwertsteuer dafür zu entrichten [6].

10. Außerdem umfasst der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit", wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes, auf das sich die Klägerinnen besonders stützen, klar ergibt, nicht Erträge, die aus dem des bloßen Innehabens von Kapitalanlagen wie Anteilen und Obligationen oder Schuldverschreibungen resultieren.

11. In der Rechtssache Polysar hatte sich der Gerichtshof mit dem Vorbringen einer reinen Holdinggesellschaft zu befassen, dass Dividendeneinkünfte, die sie mit dem Halten von Beteiligungen erziele, für die Zwecke der Mehrwertsteuer so anzusehen seien, als seien sie das Ergebnis einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Der Gerichtshof hat unter Hinweis auf seine Ausführungen im Urteil Van Tiem [7] zum weiten Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer festgestellt, dass „[a]us dieser Rechtsprechung ... nicht [folgt], dass der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen wäre, die den Erwerber und Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würde" [8]. Diese Auslegung des Anwendungsbereichs des im Urteil Van Tiem aufgestellten Grundsatzes hat er wie folgt erläutert [9]:

„Der bloße Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen stellt ... 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.*"

12. Im Urteil Wellcome Trust hat sich der Gerichtshof noch deutlicher ausgedrückt. Er hat dieselbe Auffassung in Bezug auf die höchst bedeutende Anlagetätigkeit eines gemeinnützigen Trust vertreten, die „im Wesentlichen im Erwerb und in der Veräußerung von Aktien und anderen Wertpapieren zur Erzielung möglichst hoher Dividenden oder Kapitalerträge" bestand [10]. Im Urteil Harnas & Helm [11] waren „der bloße Eigentumserwerb und Besitz von Schuldverschreibungen, die nicht einer

6 — Vgl. Artikel 5 Absatz 6 und 6 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, die unlängst im Urteil vom 27. April 1999 in der Rechtssache C-48/97 (Kuwait Petroleum, Slg. 1999, I-2323) erörtert wurden.

7 — Urteil vom 4. Dezember 1990 in der Rechtssache C-186/89 (Slg. 1990, I-4363).

8 — Urteil Polysar (zitiert oben in Fußnote 1, Randnr. 13).

9 — A. a. O. (Hervorhebung von mir).

10 — Urteil vom 20. Juni 1996 in der Rechtssache C-155/94 (Slg. 1996, I-3013, Randnr. 34).

11 — Urteil vom 6. Februar 1997 in der Rechtssache C-80/95 (Slg. 1997, I-745).

anderen Unternehmenstätigkeit dienen, und der Zufluss des Ertrages aus diesen" ebenfalls „nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen ..., die den Urheber dieser Umsätze zum Steuerpflichtigen machen" [12].

13. In keiner dieser drei Rechtssachen hatte der Steuerzahler steuerbare Umsätze. Jeder wollte aufgrund seiner Anlagetätigkeit als Steuerpflichtiger behandelt werden, um ein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können. Daher stellte sich die Frage nach der Verteilung von Vorsteuerabzügen nicht, da keine Abzüge möglich waren.

14. Im Urteil Sofitam [13] hatte sich der Gerichtshof mit der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu beschäftigen. Die Vorsteuerabzugsregelung ist selbstverständlich für die Natur des Mehrwertsteuersystems der Gemeinschaft von zentraler Bedeutung. Sie soll gewährleisten, dass die Mehrwertsteuerlast wirtschaftlich nur vom Verbraucher getragen wird. Gewerbetreibende sind als Steuerpflichtige berechtigt, die Mehrwertsteuer, die sie für erworbene Gegenstände und empfangene Dienstleistungen gezahlt haben, von der von ihnen an die Finanzbehörden entrichteten Mehrwertsteuer auf ihre steuerpflichtigen Umsätze abzuziehen und die verbleibende Belastung in Form des berechneten Preises auf ihre Kunden abzuwälzen. Dies kommt in den Artikeln 17 bis 20 der Sechsten Richtlinie zum Ausdruck, durch die „der Unternehmer ... vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden [soll]" [14].

15. Artikel 17 Absatz 1 enthält den allgemeinen Grundsatz eines „Rechts auf Vorsteuerabzug". In Artikel 17 Absatz 2 heißt es, soweit hier von Bedeutung:

„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 ..."

16. Ein Vorsteuerabzug ist daher nur möglich, wenn die Vorsteuer gezahlt wurde für „Gegenstände und Dienstleistungen[, die] für Zwecke seiner *besteuerten Umsätze verwendet werden*" (Hervorhebung von mir). Diese wichtige und notwendige Voraussetzung wirkt wie ein grundlegender Filter gegen Missbrauch, zumindest wenn Eingangsumsätze ohne weiteres den entsprechenden Ausgangsumsätzen zugeordnet werden können.

12 — Randnr. 20.

13 — Urteil vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91 (Slg. 1993, I-3513).

14 — Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19), vom 21. September 1988 in der Rechtssache 50/87 (Kommission/Frankreich, Slg. 1988, 4797, Randnr. 15) und Sofitam (Randnr. 10).

17. In der vorliegenden Rechtssache geht es jedoch unmittelbar um die Auslegung der Artikel 17 Absatz 5 und 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie. Artikel 17 Absatz 5 Unterabsätze 1 und 2 lautet:

„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."

Artikel 19 Absatz 1 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."

18. Belgien vertritt die Ansicht, dass die Klägerinnen zum Vorsteuerabzug entsprechend dem Verhältnis berechtigt seien, in dem ihre steuerpflichtigen Umsätze zu ihren Gesamtumsätzen einschließlich der von ihren Tochtergesellschaften erhaltenen Dividenden und Zinsen stünden. Die Kommission hat in ihren schriftlichen Erklärungen vorgetragen, dass die Sechste Richtlinie keine Bestimmung darüber enthalte, in welcher Weise Einnahmen aus privaten Tätigkeiten außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie zu berücksichtigen seien, und dass es den Mitgliedstaaten demgemäß freistehe, über die

Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs in Bezug auf solche Tätigkeiten zu entscheiden.

19. Ich habe ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit des Vorschlags der Kommission. Wenn sich Mitgliedstaaten dafür entscheiden würden, den Vorsteuerabzug bei rein privaten Tätigkeiten zu erlauben, was in Wirklichkeit in den meisten Fällen auf eine Erstattung hinauslaufen würde, würde es potenziell eine sehr große Einbuße an Mehrwertsteuereinnahmen geben, von denen, es muss daran erinnert werden, ein kleiner Prozentsatz in den Gemeinschaftshaushalt einfließt. Die Folge wäre, dass der Verbraucher von der Mehrwertsteuerlast befreit würde, was im Widerspruch zu einem zentralen Grundsatz des Systems stehen würde [15]. Jedenfalls ist dafür nach dem Sachverhalt dieser Rechtssache nichts ersichtlich.

20. Der erste Teil der Antwort auf das relevantere Argument des belgischen Staates und auf die Frage des vorlegenden Gerichts ist im Urteil Sofitam zu finden. Sofitam war, um den von Generalanwalt Van Gerven in seinen Schlussanträgen verwendeten Ausdruck zu gebrauchen, eine „*gemischte Holdinggesellschaft*" wie die Klägerinnen in der vorliegenden Rechtssache [16]. Sie hatte Einnahmen aus Dividenden und steuerpflichtigen Umsätzen. Frankreich vertrat die gleiche Ansicht wie Belgien in der vorliegenden Rechtssache, nämlich dass Sofitam das Recht zum Vorsteuerabzug „nur im Rahmen des Prozentsatzes [zustehen sollte], der sich aus dem Verhältnis zwischen dem Betrag ihrer mehrwertsteuerpflichtigen Einnahmen und dem jährlichen Betrag aller ihrer Einnahmen einschließlich der von ihr bezogenen Dividenden ergibt" [17]. In der Rechtssache Sofitam stellte sich daher unmittelbar die Frage nach der Auslegung von Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie. Anders als im vorliegenden Fall gab es jedoch keinen Anhaltspunkt dafür, dass Sofitam in irgendeiner Weise in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingegriffen hätte [18]. Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof entschieden, dass Dividenden, da sie „kein Entgelt für irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit ... sind, ... nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer [fallen] ... [und dass] die sich aus dem Innehaben von Beteiligungen ergebenden Dividenden außerhalb des Systems der Vorsteuerabzugsberechtigung [liegen]" [19]. Er ist zu folgendem Ergebnis gelangt [20]:

„Deshalb sind Dividenden bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs im Sinne der Artikel 17 bis 19 der Sechsten Richtlinie unberücksichtigt zu lassen, da andernfalls der Zweck der völligen Neutralität, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiert, vereitelt würde."

Abschließend hat der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt, dass „Dividenden, die ein Unternehmen erhält, das nicht für die Gesamtheit seiner Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig ist, ... im Nenner des Bruches, der zur Berechnung des Pro-rata-Sat-

15 — Vgl. die oben in Fußnote 14 zitierten Urteile.

16 — Nr. 12 seiner Schlussanträge (Hervorhebung im Original). Der Gerichtshof hat Sofitam allgemeiner als „eine Holding" bezeichnet (vgl. Randnr. 3).

17 — Urteil Sofitam (Randnr. 3).

18 — Generalanwalt Van Gerven führte aus (Nr. 12 seiner Schlussanträge): „Die uns bekannten Tatsachen zeigen ..., dass Sofitam zusätzlich zu der Verwaltung ihres Anteilsbestandes verwandten Tätigkeiten nachgeht, die der Mehrwertsteuer unterliegen."

19 — Randnr. 13.

20 — Randnr. 14.

zes des Vorsteuerabzugs dient, unberücksichtigt zu lassen sind" [21].

21. Daraus ergibt sich für mich, dass die Dividenden, um die es in dieser Rechtssache geht, ebenfalls unberücksichtigt bleiben sollten, sofern nicht die Verwaltungstätigkeit der Klägerinnen im Verhältnis zu ihren Tochtergesellschaften eine andere Auslegung von Artikel 19 Absatz 1 erfordert. Gerade diese Möglichkeit ist für die vorliegende Rechtssache von entscheidender Bedeutung. Im Urteil Polysar hat der Gerichtshof, nachdem er entschieden hatte, dass die Anlagetätigkeit einer reinen Holdinggesellschaft keine „wirtschaftliche Tätigkeit" darstelle, festgestellt, dass „etwas anderes [gelten würde], wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionär oder Gesellschafterin zustehen, mit einem unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifen in die Verwaltung der Gesellschaften einhergeht, an denen die Beteiligung besteht" [22].

22. Diese Situation ergab sich aber weder aus dem Sachverhalt in der Rechtssache Polysar noch aus dem irgendeiner späteren Rechtssache [23]. In den Urteilen Wellcome Trust und Harnas & Helm hat der Gerichtshof unter Hinweis auf Artikel 13 Teil B Buchstabe d Absatz 5 der Sechsten Richtlinie erwähnt, dass „Umsätze im Rahmen des gewerbsmäßigen Wertpapierhandels oder zum Zweck des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften ..., an denen die Beteiligung besteht", in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen könnten [24]. Im letztgenannten Urteil hat der Gerichtshof hinzugefügt, dass solche Umsätze „eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen [würden]". In beiden Urteilen hat der Gerichtshof kommentarlos seine im Urteil Polysar getroffene Feststellung zitiert.

23. Diese Formulierung, d. h. die Bezugnahme auf die Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit, legt aber nahe, dass der Gerichtshof das Urteil Régie dauphinoise im Sinn hatte [25]. Die Régie dauphinoise verwaltete hauptsächlich Immobilien. Sie verwaltete vermietete Immobilien für die Eigentümer und war als Verwalter von Wohnungseigentümergemeinschaften tätig. Sie erhielt Vorauszahlungen von den Eigentümern, die auf eines ihrer Bankkonten eingezahlt wurden und die sie sodann bei Finanzinstituten in Schatzbriefen anlegte, und zwar auf eigene Rechnung. Sie erwarb offenbar das Eigentum an den angelegten Geldern und war berechtigt, die Zinsen aus diesen Anlagen zu behalten, auch wenn sie vertraglich verpflichtet war, die betreffenden Kapitalbeträge letztlich zurückzuzahlen. Das Entgelt der Régie dauphinoise aus ihrer zusätzlichen Anlagetätigkeit beschränkte sich daher, wie die Klägerinnen in der mündlichen Verhandlung vorgetragen haben, in Wirklichkeit auf die erhaltenen Zinsen.

24. Der Gerichtshof ging davon aus, dass die Anlagen der Régie dauphinoise bei Finanzinstituten „als an diese erbrachte

21 — Randnr. 15.

22 — Randnr. 14. Diese Feststellung ist später in Randnr. 12 des Urteils Sofitam zitiert worden.

23 — Zu Sofitam vgl. die Erörterung oben in Nr. 20 mit Fußnote 16.

24 — Randnr. 35 bzw. 16 der Urteile.

25 — Urteil vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-306/94 (Slg. 1996, I-3695).

Dienstleistungen anzusehen [seien], nämlich als befristete Gelddarlehen, für die als Entgelt Zinsen gezahlt werden“ [26], und außerdem dass „[a]nders als der Bezug von Dividenden durch eine Holdinggesellschaft ... Zinsen, die ein Unternehmen der Immobilienverwaltung für Geldanlagen erhält, die es auf eigene Rechnung mit von den Miteigentümern oder Mietern erhaltenen Mitteln vornimmt, in [den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen], da Zinszahlungen nicht auf dem bloßen Eigentum eines Wirtschaftsguts beruhen, sondern das Entgelt für die Überlassung von Kapital an einen Dritten darstellen“ [27]. Der Gerichtshof war dennoch darauf bedacht, die Tätigkeiten eines Unternehmens wie der Régie dauphinoise von „Geldanlagen eines Immobilienverwalters bei Banken“ abzugrenzen, der keine „als Steuerpflichtiger handelnde Person“ sei [28]. Demgemäß ist der Gerichtshof zu dem Ergebnis gelangt, dass [29]

„[i]m Ausgangsfall ... im Bezug von Zinsen, die ein Immobilienverwalter für die Anlage von Mitteln einnimmt, die er von seinen Klienten im Zusammenhang mit der Verwaltung ihrer Immobilien erhält, *eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung seiner steuerbaren Tätigkeit [liegt]*. Bei einer derartigen Geldanlage handelt der Immobilienverwalter deshalb als Steuerpflichtiger.“

25. An diesem Punkt ist klar, dass der Gerichtshof zwei Arten von Situationen ermittelt hat, die unter die Polysar-Qualifizierung fallen können, nämlich den Wertpapierhandel und die aktive Verwaltung von Immobilien. Jede dieser Situationen lässt sich jedoch unter Hinweis auf den Wortlaut der Sechsten Richtlinie unabhängig rechtfertigen. Wertpapiergeschäfte sind vom Wortlaut einer Ausnahme ausdrücklich erfasst (Artikel 13 Teil B Buchstabe d Absatz 5, zitiert oben in Fußnote 3), während Artikel 4 Absatz 2 „die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen“ abdeckt. Generalanwalt Van Gerven hat in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Polysar sorgfältig zwischen der letztgenannten Tätigkeitsart und der bloßen Geldanlage unterschieden, als er ausgeführt hat, dass es sowohl im Urteil Rompelman als auch im Urteil Van Tiem „nicht nur um eine Geldanlage [gegangen sei], mit anderen Worten um den Erwerb eines Gegenstands ..., denn der erworbene Gegenstand wurde sodann gegen Entgelt einem Dritten *zur Verfügung gestellt* (konkret durch das Vermieten der Wohnung bzw. die Einräumung eines Erbbaurechts an dem Baugrundstück)“ [30]. Sodann hat er zwischen dem bloßen Erwerb von Eigentum und dessen Zurverfügungstellung unterschieden, um festzustellen, ob dieses Eigentum im Sinne des Mehrwertsteuerrechts wirtschaftlich genutzt worden sei [31]. Der Teil seiner Schlussanträge, der für die vorliegende Rechtssache besonders relevant ist, wirft auch das meiste Licht auf die zutreffende Auslegung des Urteils Polysar und verdient es, vollständig zitiert zu werden [32]:

„Damit bleibt noch das Problem, ob eine Steuerpflicht aufgrund der anderen Tätigkeiten einer Holding-Gesellschaft abgeleitet

26 — Randnr. 16.
27 — Randnr. 17.
28 — Randnr. 18.
29 — Randnr. 18 (Hervorhebung von mir).
30 — Rechtssache Polysar (zitiert oben in Fußnote 1, Nr. 5 der Schlussanträge [Hervorhebung im Original]).
31 — A. a. O.
32 — Schlussanträge des Generalanwalts Van Gerven (Nr. 6).

werden kann. Das vorlegende Gericht hat darauf hingewiesen, dass Polysar keine anderen als die mit dem Halten von Anteilen an Tochtergesellschaften verbundenen Tätigkeiten ausübe. Mir scheint, dass solche Betätigungen, die mit der Ausübung der mit dem Anteil verbundenen Befugnisse zusammenhängen, keine ‚wirtschaftlichen Tätigkeiten' im Sinne der Sechsten Richtlinie sind. Zur Ausübung dieser Befugnisse gehören zum Beispiel die Teilnahme an der Hauptversammlung der Aktionäre der Tochtergesellschaft, die Stimmabgabe in dieser Versammlung, die Möglichkeit der Beeinflussung der Politik der Gesellschaft durch Ausübung dieses Stimmrechts, gegebenenfalls die Teilnahme an der Bestimmung von Vorstands- oder Aufsichtsratsmitgliedern und/oder am Gewinnverteilungsbeschluss der Tochtergesellschaft, ferner das Einziehen der von der Tochter etwa ausgeschütteten Dividende oder die Ausübung eines mit der Aktie verbundenen Vorzugs- oder Optionsrechts.

Neben den vorstehend genannten Tätigkeiten, die eine Holding-Gesellschaft als Anteilseigner anderer Gesellschaften ausübt, gibt es andere Tätigkeiten, die sie selbst wie andere Gesellschaften auch mit Hilfe ihrer Organe ausübt und die, soweit sie im internen Bereich der Gesellschaft (in ihren Beziehungen zu ihren Aktionären und Gesellschaftsorganen) stattfinden, ebenso wenig als ‚wirtschaftliche Tätigkeiten' im Sinne der Sechsten Richtlinie behandelt werden können. Hierunter fällt die Verwaltung der Holding-Gesellschaft, die Aufstellung ihrer Bilanz, die Planung ihrer Hauptversammlung, der Beschluss über die Gewinnverwendung und der Beschluss (und die etwaige Ausschüttung) der Dividende.

Ebenso wenig kann meines Erachtens von selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne des Artikels 4 Absatz 1 die Rede sein bei Tätigkeiten, die die Holding-Gesellschaft oder in ihrem Namen handelnde Personen in der Eigenschaft als Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglied ausüben. Ein Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglied handelt ja nie im eigenen Namen, sondern bindet lediglich die (Tochter-)Gesellschaft, deren Organ es ist; wenn es mit anderen Worten im Rahmen seiner Satzungssaufgaben handelt, kann von einem ‚selbständigen' Auftreten nicht gesprochen werden. Seine Tätigkeit ist in dieser Hinsicht eher der eines Lohn- und Gehaltsempfängers vergleichbar, die Artikel 4 Absatz 4 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich als nicht ‚selbständig' bezeichnet."

26. Aus dieser Passage folgt, dass entgegen der in der vorliegenden Rechtssache von Belgien vertretenen Ansicht die bloße Bestimmung von Vorstands- oder Aufsichtsratsmitgliedern — und ich würde auch sagen, von Managern — einer Tochtergesellschaft die Art der Beziehung unter dem Gesichtspunkt der Mehrwertsteuer nicht ändert. Im Allgemeinen „nutzt" eine Holdinggesellschaft dadurch, dass sie ihre Rechte als Anteilseigner ausübt, nicht ihre „nicht körperlichen Gegenstände" im Sinne von Artikel 4 der Sechsten Richtlinie. Wie Generalanwalt Van Gerven in Bezug auf eine solche Holdinggesellschaft bemerkt hat, „gibt es andere Tätigkeiten, die sie selbst wie andere Gesellschaften auch mit Hilfe ihrer Organe ausübt und die, soweit sie im internen Bereich der Gesellschaft (in ihren Beziehungen zu ihren Aktionären und

Gesellschaftsorganen) stattfinden, ebenso wenig als ‚wirtschaftliche Tätigkeiten' ... behandelt werden können" [33]. Der Generalanwalt hat sich jedoch nicht mit dem Vorschlag befasst, der implizit in der Frage des nationalen Gerichts im vorliegenden Fall enthalten ist, dass nämlich die Erbringung von Verwaltungs- und anderen Dienstleistungen an ein Tochterunternehmen, auch wenn sie im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze (und vertraglicher Beziehungen, wie ich vermute) erfolgt, zu einem anderen Ergebnis führt. Ich glaube nicht, dass dem so ist. Für mich gelten die Folgerungen, die sich aus den Bemerkungen des Generalanwalts Van Gerven in Bezug auf das Handeln „im Rahmen [der] Satzungsaufgaben" ergeben, gleichermaßen für sachbezogene Vertragsverhältnisse zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft wie die vorliegenden.

27. Die Klägerinnen haben auf einige Anomalien hingewiesen, die sich aus der Behandlung von Dividendeneinkünften der Muttergesellschaften als „wirtschaftliche Tätigkeiten" ergeben würden, wenn diese Gesellschaften ihren Tochtergesellschaften aufgrund von Verträgen Dienstleistungen erbringen würden. Die Höhe des Vorsteuerabzugs wäre je nachdem unterschiedlich, wie profitabel die Tochtergesellschaft wäre. Der volle Vorsteuerabzug wäre zulässig, wenn es keine Gewinne gäbe oder auch nur keine Dividenden ausgeschüttet würden. Eine geringe Pro-rata-Kürzung würde eingreifen, wenn hohe Dividenden ausgeschüttet würden. Wiederum anders wäre die Lage, wenn die Dienstleistungen stattdessen von einer speziell bestimmten Gesellschaft innerhalb des Konzerns ausgeführt würden [34].

28. Kurz gesagt, wenn die Gesellschaftsstruktur ordnungsgemäß beachtet wird, stellen Dividenden, die von einer Tochtergesellschaft an eine Muttergesellschaft ausgeschüttet werden, keine „wirtschaftliche Tätigkeit" dar. Die Situation, die von der Ausnahme im Urteil Polysar erfasst wird, kann nämlich nicht in jedem Fall eingreifen, in dem die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft von der Muttergesellschaft nicht in rechtswidriger Weise durchbrochen worden ist. Natürlich bleibt es möglich, dass sie für Fälle gilt, in denen es keine Gesellschaftsstruktur gibt, d. h., wenn eine Einheit, die keine Gesellschaft ist, oder ein Einzelner unmittelbar Gegenstände nutzt.

29. Schließlich hat die Kommission zu diesem Punkt in ihren schriftlichen Erklärungen vorgeschlagen, dass die Dividenden als Entgelt im Sinne von Artikel 11 der Sechsten Richtlinie für die Erbringung von Verwaltungsdienstleistungen der Mutter an die Tochtergesellschaft angesehen werden könnten. Dividenden sind gleichermaßen für alle Anteile derselben Art in einer Gesellschaft zu zahlen. Meiner Meinung nach ist es mit der Gesellschaftsstruktur grundlegend unvereinbar, die Zahlung von Dividenden als Entgelt in diesem Sinne anzusehen. Im Gesellschafts-

33 — A. a. O.

34 — Die Klägerinnen weisen in ihren schriftlichen Erklärungen darauf hin, dass die fraglichen Verwaltungsdienstleistungen vom 1. Januar 1995 an von spezialisierten Tochtergesellschaften erbracht worden seien. Außerdem hat der Vertreter der Klägerinnen in der mündlichen Verhandlung, ohne dass die Kommission oder Belgien widersprochen hätte, ausgeführt, dass in bestimmten Mitgliedstaaten, insbesondere im Vereinigten Königreich, die Mitglieder eines Firmenkonzerns die konsolidierte Mehrwertsteuerbehandlung wählen könnten; in diesem Fall würde sich die zentrale Frage, die in der vorliegenden Rechtssache aufgeworfen wurde, gar nicht stellen, weil die Vorsteuer der Muttergesellschaft als Teil der abzugsfähigen Vorsteuer des Konzerns angesehen würde.

recht ist es allgemeine Meinung, dass Dividenden Zahlungen enthalten, die aus den *Gewinnen* an die Anteilseigner in einer Gesellschaft erfolgen [35]. Der Gerichtshof hat im Urteil Sofitam ausdrücklich festgestellt, dass „Dividenden kein Entgelt für irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie sind" [36]. Anders könnte es nur dann sein, wenn ungeachtet der eigenen Rechtspersönlichkeit der Tochtergesellschaft ein beherrschender Anteilseigner seine Anteile und den sich daraus ergebenden Einfluss auf die Verwaltung der Tochtergesellschaft dazu benutzen konnte, eine zusätzliche „Zahlung" für getrennte steuerpflichtige Dienstleistungen, die der Tochtergesellschaft erbracht wurden, zu erwirken. Die Akten enthalten nichts dafür, dass dies in der vorliegenden Rechtssache der Fall war.

30. Entscheidend ist, dass die Verneinung des Rechts auf Abzug der Vorsteuer von der Mehrwertsteuer, die für unmittelbar damit zusammenhängende Ausgangsumsätze entrichtet worden ist, offenkundig im Widerspruch zu einem fundamentalen Grundsatz des Mehrwertsteuersystems stehen würde. Da dies die Folge sein würde, wenn nichtwirtschaftliche Tätigkeiten in den Nenner des in Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie vorgeschriebenen Bruches eingestellt würden, schlage ich dem Gerichtshof vor, eine solche Auslegung der Richtlinie abzulehnen.

ii) *Darlehenszinsen*

31. Das gleiche Ergebnis ergibt sich nicht automatisch für die Zinseinnahmen der Klägerinnen aus den ihren Tochtergesellschaften gewährten Darlehen. Die fraglichen Darlehen haben nicht zwangsläufig Anlagencharakter, wie dies bei den Schuldverschreibungen in der Rechtssache Harnas & Helm [37] der Fall war. In dieser Rechtssache hielt Harnas & Helm im maßgeblichen Zeitraum Aktien und Schuldverschreibungen, die in Drittländern ausgegeben waren und für die sie Dividenden und Zinsen erhielt. Der Gerichtshof hat ausgeführt, dass sich „[d]ie aus Schuldverschreibungen erzielten Einkünfte ... aus deren bloßem Besitz [ergeben], der einen Anspruch auf Zinszahlungen verleiht", und dass „[u]nter diesen Umständen ... die so eingenommenen Zinsen nicht als Gegenleistung bei einem Umsatz oder für eine vom Inhaber der Schuldverschreibung ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden [können],

35 — Im irischen Recht dürfen nach Section 45 des Companies Amendment Act 1983 Ausschüttungen oder Dividenden in allen registrierten Gesellschaften nur aus den akkumulierten erzielten Gewinnen der Gesellschaft erfolgen, soweit sie nicht zuvor für Ausschüttungen oder Kapitalisierung verwendet wurden, abzüglich ihrer realisierten Verluste, soweit sie nicht zuvor in einer Verringerung oder Umorganisierung von Kapital abgeschrieben worden sind, also aus den gegenwärtigen und allen übertragenen Gewinnen abzüglich der gegenwärtigen und aller übertragener Verluste. Die Verbindung zwischen Gewinnen und Dividenden liegt auch eindeutig gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zugrunde, die vom Gemeinschaftsgesetzgeber erlassen wurden, wie die Richtlinie 82/121/EWG des Rates vom 15. Februar 1982 über regelmäßige Informationen, die von Gesellschaften zu veröffentlichen sind, deren Aktien zur amtlichen Notierung an einer Wertpapierbörse zugelassen sind (ABl. L 48, S. 26), zeigt. Artikel 5 Absatz 4 dieser Richtlinie lautet: „Hat die Gesellschaft Zwischendividenden ausgeschüttet oder schlägt sie dies vor, so sind unter den Zahlenangaben das Ergebnis nach Steuern für das betreffende Halbjahr sowie die ausgeschütteten oder vorgeschlagenen Zwischendividenden auszuweisen."

36 — Zitiert oben in Fußnote 10 (Randnr. 13). Der Gerichtshof stimmte somit mit den Erklärungen der Kommission in dieser Rechtssache darin überein, dass „Dividenden keine Gegenleistung für eine der Mehrwertsteuer unterliegende Tätigkeit und noch viel weniger für eine von der Mehrwertsteuer befreite Tätigkeit sind" (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Van Gerven, Nr. 13). In ihren mündlichen Erklärungen in der vorliegenden Rechtssache hat die Kommission eingeräumt, dass es sehr schwierig sein würde, den Anteil von Dividenden zu bestimmen, der eine solche Gegenleistung darstelle.

37 — Zitiert oben in Fußnote 11.

da sie aus dem bloßen Eigentum an diesen Schuldverschreibungen fließen" [38]. Aus dem Vorlageurteil in der vorliegenden Rechtssache und aus den Erklärungen der Verfahrensbeteiligten ergibt sich aber, dass die Klägerinnen offenbar auf einer *kontinuierlichen* Basis Finanzmittel zur Verfügung stellen, um den Liquiditätsbedarf ihrer Tochtergesellschaften zu decken, die oft nicht in der Lage sind, ohne weiteres eine unabhängige Finanzierung zu erhalten.

32. Belgien, in der mündlichen Verhandlung unterstützt von der Kommission, beruft sich auf das Urteil Régie dauphinoise [39]. Die Kredittätigkeit der Klägerinnen — die Belgien in der mündlichen Verhandlung als den finanziellen Motor des Konzerns bezeichnet hat — sei als eine Erweiterung ihres Geschäfts zu sehen, das in der Erbringung steuerpflichtiger Verwaltungsdienstleistungen an ihre Tochtergesellschaften bestehe. Dem halten die Klägerinnen in erster Linie entgegen, dass sie bei den Darlehen lediglich, ähnlich wie ein privater Investor, Geldbeträge reinvestierten, die sie als Dividenden erhielten. Hilfsweise tragen sie vor, da die für die Darlehen verwendeten Mittel gegenüber dem Halten von Anteilen lediglich von untergeordneter Bedeutung seien, seien die daraus folgenden Zinseinnahmen nicht in den Nenner einzustellen.

33. In der Rechtssache Harnas & Helm hatte die Holding auch zwei gewöhnliche Darlehen nichtverbundenen Gesellschaften gewährt. Die Akten enthielten keinen Anhaltspunkt dafür, dass eine solche Darlehensgewährung anders als rein gelegentlich, wenn nicht ganz selten erfolgte. In der vorliegenden Rechtssache ergibt sich aus dem Vorlageurteil eindeutig, dass die Gewährung von Darlehen an die Tochtergesellschaften eine der ständigen Tätigkeiten der Klägerinnen ist. Daher sehe ich eine viel größere Ähnlichkeit mit der Geldverwaltungstätigkeit, mit der sich der Gerichtshof im Urteil Régie dauphinoise auseinander gesetzt hat, als mit der Aktienverwaltungstätigkeit, um die es im Urteil Wellcome Trust ging. Im Wesentlichen auf dieser Grundlage argumentiert Belgien, dass die Tätigkeit als wirtschaftlich anzusehen sei.

34. Im Urteil Régie dauphinoise hatte die Régie das investierte Geld, wie Generalanwalt Lenz ausgeführt hat, „aufgrund ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit" in Händen [40]. Vorliegend scheint es so, dass einige oder gar alle Mittel, die von den Klägerinnen als Darlehen gewährt wurden, aus ihren Dividendeneinkünften stammten. Eine Analogie zur Rechtssache Régie dauphinoise könnte nur angenommen werden, wenn das vorlegende Gericht zu dem Schluss gelangen sollte, dass die Kredittätigkeit weitgehend mit dem Ertrag aus der steuerpflichtigen Dienstleistungstätigkeit der Klägerinnen finanziert wurde. Ich stimme der von Generalanwalt VerLoren van Themaat vertretenen Auffassung zu, dass es für die Frage, was eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, „auf die *wirtschaftliche Art* der fraglichen Tätigkeiten ... ankommt" [41], und ich wiederhole die Ansicht, die ich in mei-

38 — Randnr. 18.

39 — Zitiert oben in Fußnote 25.

40 — Nr. 20 seiner Schlussanträge in der Rechtssache Régie dauphinoise.

41 — Vgl. seine Schlussanträge in der Rechtssache 89/81 (Hong-Kong Trade, Slg. 1982, 1277, 1293 [Hervorhebung von mir]).

nen Schlussanträgen in der Rechtssache Harnas & Helm wie folgt geäußert habe [42]:

„Gewicht sollte dem wirtschaftlichen und geschäftlichen Gehalt von Vorgängen, die eine wirtschaftliche Tätigkeit sein könnten, beigemessen werden, nicht der formellen finanziellen oder handelsmäßigen Einstufung dieser Tätigkeiten (wie etwa in diesem Fall als Erwerb und Besitz von Schuldverschreibungen und Beteiligungen). Eine Person, die wie die Klägerin mit Schuldverschreibungen handelt, kann daher eine wirtschaftliche Tätigkeit meines Erachtens nur betreiben, wenn sie einen geschäftlichen Zweck damit verfolgt; insoweit muss sie ihren Kunden Dienstleistungen erbringen und nicht nur Dienstleistungen entgegennehmen."

35. In der vorliegenden Rechtssache bin ich, wenn auch nicht ohne Bedenken, der Ansicht, dass die Kredittätigkeit der Klägerinnen keine wirtschaftliche oder gewerbliche Substanz hat. Die bloße Tatsache, dass die Darlehen aus der Sicht der Tochtergesellschaften vermeiden sollen, dass sie von Kreditinstituten Geld leihen müssen — was diese, wie Belgien ausgeführt hat, wegen der inadäquaten eigenständigen Sicherheiten, die von Tochtergesellschaften in Industrie-Holdingkonzernen angeboten werden können, oft ablehnen —, reicht nicht aus, damit aus der Tätigkeit der Klägerinnen eine wirtschaftliche Tätigkeit wird. Mit anderen Worten, während sich die Kredittätigkeit einer Bank und die der Klägerinnen gegenüber ihren Tochtergesellschaften finanziell gesehen wenig unterscheiden, ist die wirtschaftliche Art der ihr zugrunde liegenden Tätigkeiten verschieden. Dies ist vergleichbar mit dem Unterschied zwischen Tätigkeiten, aus denen Dividendeneinnahmen folgen, und solchen, die zu einem Mietscheck führen, auf den ich in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache Harnas & Helm angespielt habe [43]. Für mich hatte die Kredittätigkeit von Harnas & Helm, abgesehen davon, dass sie eindeutig nur gelegentlich erfolgte, gleichwohl mehr wirtschaftlichen Charakter, weil Harnas & Helm, anders als die Klägerinnen, Dritten Darlehen gewährte.

36. Meine Bedenken bei diesem Vorschlag beruhen auf der in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 1 der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehen Mehrwertsteuerbefreiung in Bezug auf „die Gewährung und Vermittlung von Krediten und die Verwaltung von Krediten durch die Kreditgeber". Dies ist in meinen Augen ein klares Zeichen dafür, dass diese Tätigkeit, wenn sie geschäftsmäßig ausgeübt wird, eine „wirtschaftliche Tätigkeit" ist. Ich glaube jedoch, dass eine solche Kredittätigkeit nur dann im Sinne der Mehrwertsteuerregelung eine wirtschaftliche ist, wenn der Kreditgeber die fragliche Tätigkeit nicht nur ständig ausübt, was hier der Fall ist, sondern auch zu gewerblichen Zwecken, die, wie ich meine, fehlen, wenn klar ist, dass die Darlehensbeträge Tochtergesellschaften innerhalb desselben Ge-

42 — Nr. 24.

43 — Nr. 30.

sellschaftskonzerns zu dem Zweck geliehen wurden, dass sie ihre gewerblichen Tätigkeiten gegenüber Dritten ausüben können. Insbesondere aus der konzerninternen Natur der fraglichen Darlehen ergibt sich eindeutig, dass die Kredittätigkeit der Klägerinnen keine Erweiterung ihrer steuerpflichtigen Dienstleistungstätigkeiten ist, sondern stattdessen eine Erweiterung ihrer nicht steuerpflichtigen Anlagetätigkeit.

iii) *Allgemeine Schlussfolgerungen*

37. Demzufolge schlage ich vor, dass Dividenden im Nenner des Bruches, der nach Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, unberücksichtigt bleiben. Entsprechend haben Zinseinkünfte aus *konzerninternen Darlehen*, auch wenn sie ständig gewährt werden, ebenfalls unberücksichtigt zu bleiben, sofern sie erstens aus Mitteln gewährt werden, die aus Einkünften aus solchen Dividenden und nicht aus Einkünften aus einer gesondert steuerpflichtigen Tätigkeit stammen, und sie zweitens nur Tochtergesellschaften gewährt werden.

38. Aus alledem folgt, soweit es um Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie geht, nicht zwangsläufig, dass die Klägerinnen ihre gesamte Vorsteuer abziehen können. Soweit das vorlegende Gericht — entgegen dem anders lautenden Vorbringen der Klägerinnen — davon ausgeht, dass ein nicht völlig unbedeutender Teil dieser Vorsteuer auf nichtsteuerbaren Umsätzen beruht, die mit dem Halten von Anteilen und der Kredittätigkeit der Klägerinnen zusammenhängen, besteht nach Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie kein Vorsteuerabzugsrecht. Der Steuerpflichtige kann nur den Teil seiner Vorsteuer abziehen, der seinen wirtschaftlichen Tätigkeiten zugerechnet werden kann[44]. Jeder Steuerpflichtige hat nach Artikel 22 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie „Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen", während nach Artikel 22 Absatz 4 „[j]eder Steuerpflichtige ... innerhalb eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist, eine Steuererklärung abzugeben hat"; dieser Zeitraum „darf zwei Monate nach Ende jedes einzelnen Steuerzeitraums nicht überschreiten", der von den Mitgliedstaaten auf bis zu einem Jahr festgelegt werden kann, da er „ein Jahr nicht überschreiten" darf. Der Steuerpflichtige, der sein Vorsteuerabzugsrecht ausüben will, ist, wenn sich seine Vorsteuer zum Teil auf nichtsteuerbare Tätigkeiten bezieht, verpflichtet, den betreffenden Steuerbehörden nachzuweisen, welcher Anteil an der Vorsteuer steuerpflichtigen Umsätzen zuzuschreiben ist und somit abgezogen werden kann.

39. Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie ist jedoch nicht anwendbar. Er gilt nur in den Fällen, in denen steuerbare,

44 — Vgl. oben, Nr. 16, sowie meine Schlussanträge in der Rechtssache Harnas & Helm (Nr. 53).

aber befreite Tätigkeiten mit steuerpflichtigen gemischt sind, da andernfalls, wie in der vorliegenden Rechtssache, in der die Klägerinnen meiner Meinung nach nur steuerbare und nichtsteuerbare Tätigkeiten ausüben, kein Unterschied zwischen dem Zähler und dem Nenner des in dieser Vorschrift vorgesehenen Bruches besteht. Das vorlegende Gericht hat daher letztlich zu entscheiden, inwieweit sich die von den Klägerinnen geltend gemachte abzugsfähige Vorsteuer tatsächlich auf die Ausübung ihrer nichtsteuerbaren Tätigkeit des Haltens von Anteilen und ihrer konzerninternen Kredittätigkeit bezogen haben, und diese Vorsteuer von dem von ihnen geltend gemachten Vorsteuerabzugsrecht auszuschließen.

III — Ergebnis

40. Demnach sollte der Gerichtshof meiner Meinung nach die vom Tribunal de première instance Tournai vorgelegte Frage wie folgt beantworten:

Dividenden haben im Nenner des Bruches, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nach Artikel 19 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage dient, unberücksichtigt zu bleiben, wenn die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Gesellschaft, die die Anteile hält, und der Gesellschaft, an der die Anteile gehalten werden, rechtmäßig zustande gekommenen Rechtsverhältnissen unterliegt, einschließlich Verträgen über die Erbringung von Dienstleistungen und der Bestimmung von Personen, die die Tätigkeiten der Tochtergesellschaft führen, durch die Muttergesellschaft. Außerdem stellt, wenn eine Gesellschaft in einem Konzern, und sei es auch ständig, Finanzierungsdarlehen gewährt, um den normalen Darlehensbedarf anderer Gesellschaften desselben Konzerns zu befriedigen, diese Tätigkeit keine wirtschaftliche Tätigkeit dar, und Einkünfte aus einer solchen Finanzierung haben im Nenner dieses Bruches ebenfalls unberücksichtigt zu bleiben.