

61999J0142

Urteil des Gerichtshofes (Erste Kammer) vom 14. November 2000. - Floridienne SA und Berginvest SA gegen Belgischer Staat. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Tribunal de première instance de Tournai - Belgien. - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Vorsteuerabzug - Unternehmen, das nur für einen Teil seiner Umsätze steuerpflichtig ist - Pro-rata-Abzug - Berechnung - Dividenden- und Darlehenszinseinnahmen einer Holdinggesellschaft von ihren Tochtergesellschaften - Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften. - Rechtssache C-142/99.

Sammlung der Rechtsprechung 2000 Seite I-09567

Leitsätze

Parteien

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Vorsteuerabzug - Unternehmen, das nur für einen Teil seiner Umsätze steuerpflichtig ist - Pro-rata-Abzug - Berechnung - Dividendeneinnahmen, die Tochtergesellschaften an eine Holdinggesellschaft ausschütten, die in deren Verwaltung eingreift - Ausschluss - Darlehenszinseinnahmen - Ausschluss - Voraussetzung

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 4 Absatz 2 und 19)

Leitsätze

\$\$Nach Artikel 19 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern kann ein Unternehmen, das nicht für die Gesamtheit seiner Tätigkeit mehrwertsteuerpflichtig ist, von dem von ihm geschuldeten Steuerbetrag den Steuerbetrag abziehen, den es im Rahmen eines Pro-rata-Satzes gezahlt hat, der sich aus einem Bruch ergibt, der im Nenner den Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze und der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze enthält. Nach der genannten Bestimmung müssen in diesem Nenner unberücksichtigt bleiben zum einen Dividenden, die Tochtergesellschaften an eine Holdinggesellschaft ausschütten, die wegen anderer Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist und die für diese Tochtergesellschaften Verwaltungsdienstleistungen erbringt, da Dividenden kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit sind und daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, und zum anderen Zinsen, die diese

Tochtergesellschaften dieser Holdinggesellschaft für ihnen gewährte Darlehen zahlen, wenn diese Darlehensumsätze keine wirtschaftliche Tätigkeit der Holdinggesellschaft im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellen.

(vgl. Randnrn. 21, 32 und Tenor)

Parteien

In der Rechtssache C-142/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom Tribunal de première instance Tournai (Belgien) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Floridienne SA,

Berginvest SA

gegen

tat belge

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 19 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)

erlässt

DER GERICHTSHOF

(Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Wathelet sowie der Richter P. Jann und L. Sevón (Berichterstatter),

Generalanwalt: N. Fennelly

Kanzler: H. A. Rühl, Hauptverwaltungsrat

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Floridienne SA und der Berginvest SA, vertreten durch die Rechtsanwälte P. Malherbe, D. Waelbroeck und P.-P. Hendrickx, Brüssel,

- der belgischen Regierung, vertreten durch A. Snoecx, Beraterin im Ministerium für auswärtige Angelegenheiten, Außenhandel und Entwicklungszusammenarbeit, als Bevollmächtigte im Beistand von Rechtsanwalt B. van de Walle de Ghelcke, Brüssel,

- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater E. Traversa und H. Michard, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Floridienne SA und der Berginvest SA, der belgischen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 17. Februar 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 4. April 2000,

folgendes

Urteil

Entscheidungsgründe

1 Das Tribunal de première instance Tournai hat mit Urteil vom 31. März 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 21. April 1999, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung des Artikels 19 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) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Floridienne SA und der Berginvest SA einerseits sowie dem belgischen Staat andererseits über die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von Dividenden und Darlehenszinsen, die sie in ihrer Eigenschaft als Holdinggesellschaften von den Tochtergesellschaften der Gruppe erhalten.

Gemeinschaftsrecht

3 Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterwirft Lieferungen von Gegenständen sowie Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer und schließt damit Tätigkeiten, die keinen wirtschaftlichen Charakter haben, vom Anwendungsbereich dieser Steuer aus. Nach Artikel 4 Absatz 1 dieser Richtlinie gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 dieser Vorschrift genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig ausübt. Der Begriff "wirtschaftliche Tätigkeiten" erfasst nach Artikel 4 Absatz 2 alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden und auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.

4 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie - Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug - bestimmt in Absatz 2, dass der Steuerpflichtige nur zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, "[s]oweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden ..." Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug gemäß Absatz 5 dieser Vorschrift nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf die besteuerten Umsätze entfällt.

5 Dieser Pro-rata-Satz wird für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze nach Artikel 19 der Sechsten Richtlinie festgelegt, dessen Absätze 1 und 2 lauten:

"(1) Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

- im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

- im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer. Die Mitgliedstaaten können in den Nenner auch die Subventionen einbeziehen, die nicht in Artikel 11 Teil A Absatz 1 Buchstabe a) genannt sind.

Der Pro-rata-Satz wird auf Jahresbasis in Prozent festgesetzt und auf einen vollen Prozentsatz aufgerundet.

(2) In Abweichung von Absatz 1 bleibt der Umsatzbetrag bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs außer Ansatz, der auf die Lieferung von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden. Außer Ansatz bleiben auch die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte sowie die in Artikel 13 Teil B Buchstabe d) genannten Umsätze, wenn es sich um Hilfsumsätze handelt. Machen die Mitgliedstaaten von der in Artikel 20 Absatz 5 vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch, keine Berichtigung in Bezug auf Investitionsgüter zu verlangen, so können sie Verkäufe von Investitionsgütern bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs berücksichtigen."

Sachverhalt und Vorlagefrage

6 Die Klägerin Floridienne SA - eine Holdinggesellschaft für eine Gruppe von Unternehmen, die im Chemie-, Kunststoff- und Agrarnahrungsmittelsektor tätig sind, - und die Klägerin Berginvest SA - eine Zwischenholdinggesellschaft für die Untergruppe des Kunststoffsektors - tragen nach dem Vorlageurteil vor, dass sie insbesondere durch die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Verwaltung, Buchführung und Informatik sowie durch die Gewährung von Finanzierungsdarlehen unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingriffen. Außerdem erhalten die Klägerinnen von ihren Tochtergesellschaften Dividenden aus ihren Beteiligungen und Zinsen aus den Darlehen.

7 Im Rahmen ihrer Dienstleistungen für die Tochtergesellschaften tätigen die Klägerinnen mehrwertsteuerpflichtige Umsätze, die zum Abzug der Steuern berechtigen, mit denen die ihnen gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen belastet sind. Dabei zogen sie den Gesamtbetrag dieser Vorsteuern ab. Diese Praxis wurde von der belgischen Steuerverwaltung mit der Begründung beanstandet, dass ein Teil der erhaltenen Gegenstände und Dienstleistungen der Einnahme von Dividenden und Zinsen diene, was von der Mehrwertsteuer befreit sei. Da die Zinsen für die Darlehen, die die Klägerinnen ihren Tochtergesellschaften gewährten, jedoch mit einer spezifischen beruflichen Tätigkeit finanzieller Art verbunden seien, berücksichtigte die Steuerverwaltung sie im Nenner des Bruchs des allgemeinen Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs. Hingegen wurden nur diejenigen Dividenden zu den im Nenner dieses Bruchs berücksichtigten finanziellen Einkünften gerechnet, die von Tochtergesellschaften stammten, welche tatsächlich in der Verwaltung unterstützt wurden.

8 Demgemäß erließ die Verwaltung Steuerbescheide auf Zahlung der nach ihrer Auffassung von den beiden Gesellschaften für Umsätze in den Jahren 1990 bis 1994 geschuldeten Mehrwertsteuer. Diese Bescheide beliefen sich für die Klägerin Floridienne SA auf eine Hauptforderung von 13 812 839 BEF und für die Klägerin Berginvest SA auf eine Hauptforderung von 17 598 876 BEF. Die Klägerinnen legten gegen die Steuerbescheide Einspruch ein und beantragten deren Nichtigerklärung sowie Ersatz des ihnen durch den belgischen Staat verursachten Schadens.

9 Vor dem vorlegenden Gericht machten die Klägerinnen u. a. geltend, der Vorsteuerabzug komme nur bei Umsätzen in Betracht, die aus der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen herrührten; das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen oder Aktien stelle keine steuerbare Tätigkeit dar. Außerdem würden von ihnen für die Einnahmen aus Dividenden und Zinsen ihrer Tochtergesellschaften keine bedeutenden Mittel aufgewendet. Der Bezug der Dividenden aus

diesen Anteilen oder Aktien falle daher nicht unter die Mehrwertsteuer.

10 Aufgrund der Feststellung, dass die Klägerinnen teilsteuerpflichtig seien, weil sie sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze als auch andere Umsätze tätigten, hat das Tribunal de première instance Tournai das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Müssen die Dividenden und Darlehenszinsen im Nenner des Bruchs, 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?

Zur Vorlagefrage

11 Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob nach Artikel 19 der Sechsten Richtlinie im Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, zum einen Dividenden, die Tochtergesellschaften an eine Holdinggesellschaft ausschütten, die wegen anderer Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist und die für diese Tochtergesellschaften Verwaltungsdienstleistungen erbringt, und zum anderen Zinsen, die Tochtergesellschaften dieser Holdinggesellschaft für ihnen gewährte Darlehen zahlen, unberücksichtigt bleiben müssen.

12 Hierfür ist entscheidend, ob die fraglichen Einkünfte deshalb nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, weil sie nicht aus Umsätzen hervorgehen, die aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit herrühren, die der Mehrwertsteuer unterliegt.

13 Im Hinblick auf die Dividenden machen die Klägerinnen zunächst geltend, dass diese nicht die Gegenleistung für eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit des Aktionärs, sondern der Ertrag der bloßen Innehabung des Gegenstands seien, dass sie daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen und bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nicht berücksichtigt werden dürften, auch wenn die Gesellschaft, die diese Dividenden beziehe, in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingegriffen habe.

14 Auch wenn die Holdinggesellschaft wegen dieser Verwaltungstätigkeit mehrwertsteuerpflichtig sei, könnten die Dividenden doch nur dann aus dieser Tätigkeit herrühren, wenn sie deren Entgelt darstellten, was einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Tätigkeit voraussetze, die der Mehrwertsteuer unterliege. Ein solcher Zusammenhang sei aber schwer vorstellbar, da die Auszahlung der Dividenden auf der einseitigen Entscheidung der Tochtergesellschaft beruhe und die gleiche Dividende für alle Aktien einer bestimmten Gattung unabhängig davon ausgezahlt werde, ob diese der Holdinggesellschaft gehörten. Im vorliegenden Fall erhielten die Klägerinnen zudem unabhängig von den ihnen ausgezahlten Dividenden für die Dienstleistungen, die sie für ihre Tochtergesellschaften erbrächten, eine besondere Vergütung.

15 Die belgische Regierung und die Kommission tragen demgegenüber vor, dass das Eingreifen einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften als eine wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden müsse, die in der Nutzung eines Gegenstands zur Erzielung von Einnahmen in Form von Dividenden bestehe. Insofern stellten diese tatsächlich die Gegenleistung für die wirtschaftliche Tätigkeit dar. Die Dividenden seien daher in den Bruch, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs diene, einzubeziehen, aber, da diese Tätigkeit nicht zum Vorsteuerabzug berechtige, nur in seinen Nenner.

16 Die belgische Regierung führt weiter aus, dass eine gegenteilige Auslegung des Artikels 19 der Sechsten Richtlinie den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verletzen würde, da damit ein Recht auf vollständigen Abzug der Mehrwertsteuer verliehen würde, die für von der

Holdinggesellschaft verwendete Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt worden sei, obwohl diese sowohl für Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, als auch für Umsätze verwendet würden, für die dieses Recht nicht bestehe.

17 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes ist 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, nicht Mehrwertsteuerpflichtiger und nicht zum Vorsteuerabzug gemäß Artikel 17 der Sechsten Richtlinie berechtigt. Das ergibt sich namentlich daraus, dass das bloße Innehaben finanzieller Beteiligungen an anderen Unternehmen keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt (Urteile vom 20. Juni 1991 in der Rechtssache C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Slg. 1991, I-3111, Randnr. 17, und vom 22. Juni 1993 in der Rechtssache C-333/91, Sofitam, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 12).

18 Etwas anderes gilt jedoch, wenn die Beteiligung unbeschadet der Rechte, die der Beteiligungsgesellschaft in ihrer Eigenschaft als Aktionärin oder Gesellschafterin zustehen, mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaften einhergeht, an denen die Beteiligung besteht (Urteil Polysar Investments Netherlands, Randnr. 14).

19 Demnach sind solche Eingriffe in die Verwaltung der Tochtergesellschaften als eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen, soweit sie die Vornahme von Tätigkeiten einschließen, die gemäß Artikel 2 dieser Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der Verwaltung, Buchführung und Informatik durch die Klägerinnen für ihre Tochtergesellschaften.

20 Der Bezug von Dividenden von Tochtergesellschaften durch eine Holdinggesellschaft, die auf diese Weise in die Verwaltung der Tochtergesellschaften eingreift, kann jedoch nur dann in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, wenn die Dividenden als Gegenleistung für die wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden können. Das erfordert einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der ausgeübten Tätigkeit und dem erhaltenen Gegenwert (vgl. insbesondere Urteile vom 5. Februar 1981 in der Rechtssache 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Slg. 1981, 445, Randnr. 12, und vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C-288/94, Argos Distributors, Slg. 1996, I-5311, Randnr. 16).

21 Hierzu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass Dividenden kein Entgelt für eine wirtschaftliche Tätigkeit sind, dass sie daher nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen und dass die Dividenden aus Beteiligungen somit außerhalb des Systems der Vorsteuerabzugsberechtigung liegen (Urteil Sofitam, Randnr. 13).

22 Das folgt aus bestimmten Merkmalen der Dividenden. Zunächst setzt die Ausschüttung von Dividenden im Regelfall ausschüttungsfähige Gewinne voraus und ist somit von der Ertragsbilanz der Gesellschaft abhängig. Ferner bestimmt sich die jeweilige Höhe der Dividende nach der Art der Beteiligung, insbesondere der Art der Aktien, und nicht nach der Identität des Inhabers einer Beteiligung. Schließlich stellen Dividenden ihrem Wesen nach den Ertrag der Beteiligung an einer Gesellschaft dar und sind Ausfluss der bloßen Innehabung dieses Gegenstands (Urteil Polysar Investments Netherlands, Randnr. 13).

23 Berücksichtigt man, dass die Höhe der Dividende somit teilweise vom Zufall abhängt und dass der Anspruch auf die Dividende lediglich Folge einer Beteiligung ist, so besteht zwischen der Dividende und einer Dienstleistung - selbst wenn sie von einem Aktionär erbracht wird, der diese Dividende bezieht, - nicht der unmittelbare Zusammenhang, der diese als Gegenleistung für die Dienstleistung auswies.

24 Im Hinblick auf die Zinsen, die eine Holdinggesellschaft aus den ihren Tochtergesellschaften gewährten Darlehen erhält, machen die Klägerinnen geltend, dass die Überlassung von Kapital an

einen Dritten nur dann eine wirtschaftliche Tätigkeit, nämlich die Nutzung von Gegenständen, darstelle, wenn sie über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehe und mit einer anderen steuerbaren Tätigkeit zusammenhänge, deren unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung sie darstelle. Dies sei aber bei den Umsätzen, die dem Ausgangsverfahren zugrunde lägen, nicht der Fall. Die Klägerinnen hätten die ihnen von den Tochtergesellschaften gezahlten Dividenden lediglich als Darlehen an einige von ihnen angelegt, ohne dass ein Zusammenhang mit den für diese erbrachten Verwaltungsdienstleistungen bestanden hätte. Die Darlehenszinsen seien vielmehr der Ertrag der Forderungen gegen die Tochtergesellschaften oder das Ergebnis von Kredithilfsumsätzen einer Haupttätigkeit, nämlich dem Halten von Beteiligungen, die als solche nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer falle.

25 Die belgische Regierung und die Kommission machen dagegen geltend, dass die finanziellen Einkünfte aus den den Tochtergesellschaften gewährten Darlehen die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerpflichtigen Tätigkeit darstellten, die in der Erbringung von Dienstleistungen, insbesondere im Bereich der Verwaltung, für die Tochtergesellschaften bestehe, und dass diese finanziellen Einkünfte daher im Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs diene, berücksichtigt werden müssten.

26 Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass 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 an einem Wirtschaftsgut beruhen, sondern das Entgelt für die Überlassung von Kapital an einen Dritten darstellen (Urteil vom 11. Juli 1996 in der Rechtssache C-306/94, Régie dauphinoise, Slg. 1996, I-3695, Randnr. 17).

27 Da Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie Umsätze vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausschließt, bei denen der Steuerpflichtige nicht als solcher handelt, unterliegen Darlehensumsätze wie diejenigen, um die es im Ausgangsverfahren geht, nur dann der Mehrwertsteuer, wenn sie entweder eine in Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie genannte wirtschaftliche Tätigkeit des Leistenden oder die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit darstellen, ohne jedoch in Bezug auf letztere Hilfsumsätze im Sinne des Artikels 19 Absatz 2 dieser Richtlinie zu sein (vgl. in diesem Sinne Urteil Régie dauphinoise, Randnr. 18).

28 Die Tätigkeit einer Holdinggesellschaft, die im Überlassen von Kapital an ihre Tochtergesellschaften besteht, ist nur dann selbst eine wirtschaftliche Tätigkeit in Gestalt der Nutzung dieses Kapitals zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen in Form von Zinsen, wenn sie nicht nur gelegentlich ausgeübt wird und sich nicht wie die eines privaten Anlegers auf die Verwaltung von Anlagen beschränkt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. Juni 1996 in der Rechtssache C-155/94, Wellcome Trust, Slg. 1996, I-3013, Randnr. 36, und vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-230/94, Enkler, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 20), sondern im Rahmen eines Unternehmensziels oder zu einem geschäftlichen Zweck erfolgt, der insbesondere durch das Interesse an der Rentabilisierung des investierten Kapitals geprägt ist.

29 Ferner unterliegt die Gewährung von Darlehen an Tochtergesellschaften, für die die Holdinggesellschaft Dienstleistungen insbesondere im Bereich der Verwaltung, Buchführung und Informatik erbringt, nicht deshalb der Mehrwertsteuer, weil es sich um die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser Dienstleistungen im Sinne des genannten Urteils Régie dauphinoise handelte; solche Darlehen sind weder notwendig noch unmittelbar mit den erbrachten Dienstleistungen verbunden.

30 Im Übrigen stellt es keine steuerbare Tätigkeit dar, wenn eine Holdinggesellschaft Dividenden, die sie von ihren Tochtergesellschaften bezieht und die selbst nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, lediglich als Darlehen an diese Tochtergesellschaften anlegt. Die

Zinsen aus solchen Darlehen müssen vielmehr als Ertrag der bloßen Innehabung dieses Gegenstands angesehen werden und liegen daher außerhalb des Systems des Vorsteuerabzugs.

31 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die im Ausgangsverfahren fraglichen Darlehensumsätze nach den in den Randnummern 26 bis 30 dargestellten Kriterien der Mehrwertsteuer unterliegen.

32 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass nach Artikel 19 der Sechsten Richtlinie im Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, unberücksichtigt bleiben müssen

- zum einen Dividenden, die Tochtergesellschaften an eine Holdinggesellschaft ausschütten, die wegen anderer Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist und die für diese Tochtergesellschaften Verwaltungsdienstleistungen erbringt, und

- zum anderen Zinsen, die Tochtergesellschaften dieser Holdinggesellschaft für ihnen gewährte Darlehen zahlen, wenn diese Darlehensumsätze keine wirtschaftliche Tätigkeit der Holdinggesellschaft im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellen.

Kostenentscheidung

Kosten

33 Die Auslagen der belgischen Regierung und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

(Erste Kammer)

auf die ihm vom Tribunal de première instance Tournai mit Urteil vom 31. März 1999 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

Nach Artikel 19 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 müssen im Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, unberücksichtigt bleiben

- zum einen Dividenden, die Tochtergesellschaften an eine Holdinggesellschaft ausschütten, die wegen anderer Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist und die für diese Tochtergesellschaften Verwaltungsdienstleistungen erbringt, und

- zum anderen Zinsen, die Tochtergesellschaften dieser Holdinggesellschaft für ihnen gewährte Darlehen zahlen, wenn diese Darlehensumsätze keine wirtschaftliche Tätigkeit der

Holdinggesellschaft im Sinne des Artikels 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie darstellen.