

62017CJ0320

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Siebte Kammer)

5. Juli 2018 (*1)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 2, 9 und 168 – Wirtschaftliche Tätigkeit – Unmittelbare oder mittelbare Eingriffe einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften – Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft – Vorsteuerabzug – Von einer Holdinggesellschaft entrichtete Mehrwertsteuer auf Ausgaben für den Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen“

In der Rechtssache C-320/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidung vom 22. Mai 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 29. Mai 2017, in dem Verfahren

Marle Participations SARL

gegen

Ministre de l'Économie et des Finances

erlässt

DER GERICHTSHOF (Siebte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas (Berichterstatler), der Richterin C. Toader und des Richters E. Jaraši?nas,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

—

der Marle Participations SARL, vertreten durch L. Poupot, avocat,

—

der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas, E. de Moustier und A. Alidière als Bevollmächtigte,

—

der spanischen Regierung, vertreten durch S. Jiménez García als Bevollmächtigten,

—
der österreichischen Regierung, vertreten durch G. Eberhard als Bevollmächtigten,

—
der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und N. Gossement als Bevollmächtigte,
aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge
über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1

Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2, 9 und 168 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2

Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Marle Participations SARL und dem Wirtschafts- und Finanzminister über die Abzugsfähigkeit der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens abgeführten Mehrwertsteuer auf Ausgaben im Zusammenhang mit dem Erwerb von Wertpapieren.

Unionsrechtlicher Rahmen

3

Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

c)

Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt“.

4

Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit‘ gelten 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 insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von

Einnahmen.“

5

Art. 135 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

l)

Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

(2) Die folgenden Umsätze sind von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe l ausgeschlossen:

a)

Gewährung von Unterkunft nach den gesetzlichen Bestimmungen der Mitgliedstaaten im Rahmen des Hotelgewerbes oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf Grundstücken, die als Campingplätze erschlossen sind;

b)

Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen;

...

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe l vorsehen.“

6

Art. 137 der Richtlinie bestimmt:

„(1) Die Mitgliedstaaten können ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, sich bei folgenden Umsätzen für eine Besteuerung zu entscheiden:

...

d)

Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

(2) Die Mitgliedstaaten legen die Einzelheiten für die Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Absatz 1 fest.

Die Mitgliedstaaten können den Umfang dieses Wahlrechts einschränken.“

7

Art. 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

„Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.“

Art. 168 der Richtlinie bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a)

die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

b)

die Mehrwertsteuer, die für Umsätze geschuldet wird, die der Lieferung von Gegenständen beziehungsweise dem Erbringen von Dienstleistungen gemäß Artikel 18 Buchstabe a sowie Artikel 27 gleichgestellt sind;

c)

die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i geschuldet wird;

d)

die Mehrwertsteuer, die für den innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellte Umsätze gemäß den Artikeln 21 und 22 geschuldet wird;

e)

die Mehrwertsteuer, die für die Einfuhr von Gegenständen in diesem Mitgliedstaat geschuldet wird oder entrichtet worden ist.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

Marle Participations ist die Holdinggesellschaft des Marle-Konzerns, der orthopädische Implantate herstellt. Ihr Gesellschaftszweck besteht u. a. darin, Anteile an mehreren Tochtergesellschaften des Konzerns zu verwalten. Diesen vermietete sie außerdem ein Gebäude.

Aus der beim Gerichtshof eingereichten Akte geht hervor, dass Marle Participations ab 2009 eine Umstrukturierung durchführte, im Zuge derer sie Wertpapiere veräußerte und erwarb. Die Mehrwertsteuer auf die verschiedenen Kosten im Zusammenhang mit dieser Umstrukturierung zog sie vollständig ab.

Im Anschluss an eine Steuerprüfung stellte die Finanzverwaltung den von Marle Participations vorgenommenen Vorsteuerabzug in Frage und forderte daher die Nachzahlung von

Mehrwertsteuer, da es sich bei den Kosten, für die ein Vorsteuerabzug beantragt worden sei, um Kapitaltransaktionen handele, die vom Anwendungsbereich des Abzugsrechts ausgeschlossen seien.

12

Marle Participations klagte gegen diese Mehrwertsteuernachforderungen erfolglos vor dem Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (Verwaltungsgericht Châlons-en-Champagne, Frankreich) und der Cour administrative d'appel de Nancy (Verwaltungsberufungsgericht Nancy, Frankreich).

13

Daraufhin wandte sich die Gesellschaft mittels Kassationsbeschwerde an das vorlegende Gericht.

14

In der Vorlageentscheidung führt der Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) unter Verweis auf die Urteile vom 27. September 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496), aus, dass nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen seien, die den Erwerber bzw. Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden; etwas anderes gelte jedoch, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Gesellschaften, an denen die Beteiligungen bestünden, durch der Steuer unterliegende Transaktionen wie die Erbringung finanzieller, kaufmännischer und technischer Dienstleistungen für diese Gesellschaften einhergehe.

15

Aus dem Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt (C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496), ergebe sich außerdem, dass Kosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften von einer an deren Verwaltung teilnehmenden und insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübenden Holdinggesellschaft getragen würden, als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen seien und dass die auf diese Kosten entrichtete Steuer grundsätzlich vollständig abzuziehen sei, es sei denn, dass bestimmte nachgelagerte Umsätze steuerfrei seien.

16

Im vorliegenden Fall habe die Gesellschaft Marle Participations den Tochtergesellschaften, für die ihr Ausgaben im Hinblick auf den Erwerb ihrer Wertpapiere entstanden seien, jedoch lediglich Dienstleistungen in Form der Vermietung von Gebäuden erbracht oder erbringen wollen.

17

Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État (Staatsrat) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Stellt die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an eine Tochtergesellschaft einen direkten oder indirekten Eingriff in die Verwaltung dieser Tochtergesellschaft dar, der bewirkt, dass der Erwerb und das Halten von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft den Charakter wirtschaftlicher Tätigkeiten im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie erlangen, und, wenn ja, unter welchen Umständen?

Zur Vorlagefrage

18

Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen Eingriff in deren Verwaltung darstellt, der als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie anzusehen ist und zum Abzug der Mehrwertsteuer auf die Ausgaben berechtigt, die der Gesellschaft aus Anlass des Erwerbs von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft entstehen, und, wenn ja, unter welchen Voraussetzungen.

19

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, doch betrifft diese Steuer ausschließlich Tätigkeiten wirtschaftlicher Art (Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 34). Nach Art. 2 der Richtlinie unterliegen von den im Gebiet eines Mitgliedstaats erbrachten Dienstleistungen nämlich nur die Leistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer (Beschluss vom 12. Januar 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, Rn. 24).

20

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

21

Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ erfasst nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden, insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

22

Die Analyse dieser Definitionen macht deutlich, dass sich der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ auf einen weiten Anwendungsbereich erstreckt und dass er objektiv festgelegt ist, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird. Somit wird eine Tätigkeit im Allgemeinen als wirtschaftlich angesehen, wenn sie nachhaltig ist und gegen ein Entgelt ausgeübt wird, das derjenige erhält, der die Leistung erbringt (Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C-246/08, EU:C:2009:671, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23

Ferner setzen nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die steuerbaren Umsätze im Rahmen des Mehrwertsteuersystems eine Vereinbarung zwischen den Parteien über einen Preis oder

einen Gegenwert voraus (Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C?246/08, EU:C:2009:671, Rn. 43), und eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ im Sinne von Art. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie liegt nur dann vor, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (Urteil vom 29. Oktober 2009, Kommission/Finnland, C?246/08, EU:C:2009:671, Rn. 45).

24

Außerdem stellt nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs das in den Art. 167 ff. der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug ein Grundprinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems dar und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Dieses Recht kann für die gesamte Vorsteuer auf die vorausgehenden Umsätze sofort ausgeübt werden (Beschluss vom 12. Januar 2017, MVM, C?28/16, EU:C:2017:7, Rn. 26).

25

Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher eine Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Beschluss vom 12. Januar 2017, MVM, C?28/16, EU:C:2017:7, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26

Die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs setzt nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch voraus, dass der Betreffende „Steuerpflichtiger“ im Sinne der Richtlinie ist und dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen von ihm auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht worden sind (Urteil vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 39).

27

Speziell zum Abzugsrecht einer Holdinggesellschaft hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass diese kein Mehrwertsteuerpflichtiger im Sinne von Art. 9 der Mehrwertsteuerrichtlinie und somit nicht zum Vorsteuerabzug gemäß den Art. 167 und 168 der Richtlinie berechtigt ist, wenn ihr einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie – unbeschadet ihrer Rechte als Anteilseigner oder Gesellschafter – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift (Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C?108/14 und C?109/14, EU:C:2015:496, Rn. 18).

28

Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen können nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie angesehen werden, die ihren Erwerber bzw. Inhaber zum Steuerpflichtigen machen würden. Der bloße Erwerb finanzieller 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 (Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 19).

29

Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass etwas anderes gilt, 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 sie erworben wurde (vgl. insbesondere Urteile vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, Rn. 18, vom 27. September 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 20, vom 6. September 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 33, und vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C-108/14 und C-109/14, EU:C:2015:496, Rn. 20).

30

Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind Eingriffe einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Unternehmen, an denen sie Beteiligungen erworben hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn sie Tätigkeiten darstellen, die gemäß Art. 2 der Richtlinie der Mehrwertsteuer unterliegen, wie etwa das Erbringen von administrativen, buchführerischen, finanziellen, kaufmännischen, der Informatik zuzuordnenden und technischen Dienstleistungen der Holdinggesellschaft für ihre Tochtergesellschaften (vgl. u. a. Urteile vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, Rn. 19, vom 27. September 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, Rn. 22, und vom 6. September 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, Rn. 34).

31

Insoweit ist hervorzuheben, dass es sich bei den in der Rechtsprechung des Gerichtshofs zu findenden Beispielen für Tätigkeiten, die einen Eingriff der Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft darstellen, nicht um eine abschließende Aufzählung handelt.

32

Der Begriff „Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft“ ist deshalb dahin zu verstehen, dass er alle Umsätze umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden.

33

Im vorliegenden Fall geht aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte hervor, dass Marle Participations den Tochtergesellschaften, für die ihr Ausgaben beim Erwerb ihrer Wertpapiere entstanden, lediglich Dienstleistungen in Form der Vermietung eines – von einer operativen Tochtergesellschaft als neue Produktionsstätte genutzten – Gebäudes erbracht hat oder erbringen wollte.

Insoweit ist ferner darauf hinzuweisen, dass das Recht zur Besteuerung von Vermietungs- und Verpachtungsumsätzen eine in Art. 137 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befugnis ist, die der Unionsgesetzgeber den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel in Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der Richtlinie eingeräumt hat, wonach Vermietungs- und Verpachtungsumsätze von der Mehrwertsteuer befreit sind. Die Mitgliedstaaten können somit aufgrund dieser Befugnis den Steuerpflichtigen, die unter die Befreiung fallen, die Möglichkeit einräumen, auf die Befreiung zu verzichten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Januar 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C?246/04, EU:C:2006:22, Rn. 26 und 27).

Angesichts der in den Rn. 19 bis 23 und 34 des vorliegenden Urteils dargelegten Erwägungen stellt die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen Eingriff in deren Verwaltung dar, der als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist und zum Abzug der Mehrwertsteuer auf die Kosten berechtigt, die der Gesellschaft beim Erwerb von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft entstehen, vorausgesetzt, diese Dienstleistung ist nachhaltig, wird entgeltlich erbracht und wird besteuert, was bedeutet, dass die Vermietung nicht von der Steuer befreit ist und dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen in der bei ihm anhängigen Rechtssache erfüllt sind.

Zu den Voraussetzungen für die Ausübung des Abzugsrechts und insbesondere zu dessen Umfang hat der Gerichtshof im Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt (C?108/14 und C?109/14, EU:C:2015:496, Rn. 33), bereits entschieden, dass Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, an deren Verwaltung sie teilnimmt, so dass sie insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen sind, und dass die auf diese Kosten entrichtete Mehrwertsteuer grundsätzlich vollständig abzuziehen ist.

Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, sind jedoch, wenn sie nur an der Verwaltung einiger von ihnen teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, nur teilweise als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, so dass von der auf diese Kosten entrichteten Mehrwertsteuer allein der Anteil abgezogen werden kann, der nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien auf die der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten entfällt. Bei der Ausübung dieser Befugnis müssen die Mitgliedstaaten Zweck und Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigen und hierfür eine Berechnungsweise vorsehen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen der wirtschaftlichen und der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist, was zu prüfen Sache der nationalen Gerichte ist (Urteil vom 16. Juli 2015, Larentia + Minerva und Marenave Schifffahrt, C?108/14 und C?109/14, EU:C:2015:496, Rn. 33).

Im Ausgangsverfahren wird das vorlegende Gericht daher zu beurteilen haben, ob der Erwerb von

Wertpapieren, der die Kosten verursachte, für die Marle Participations den Vorsteuerabzug beantragt hat, nur die Tochtergesellschaften betrifft, denen sie das Gebäude vermietet hat, oder auch andere Tochtergesellschaften.

39

Demnach wird das vorliegende Gericht unter Berücksichtigung der in den Rn. 36 und 37 des vorliegenden Urteils angeführten Kriterien und auf der Grundlage der ihm vorliegenden Angaben zu klären haben, ob und in welchem Umfang Marle Participations die entrichtete Mehrwertsteuer abziehen kann.

40

Ferner ist festzustellen, dass bei der Bewertung des Abzugsrechts einer Holdinggesellschaft, die unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften, an denen sie Beteiligungen erworben hat, eingreift, weder der Umsatz, den diese Gesellschaft aus Vermietungsdienstleistungen an diese Tochtergesellschaften erbrachte, noch ihre Einkünfte aus ihrer Beteiligung am Kapital der Tochtergesellschaften berücksichtigt werden dürfen, um eine betrügerische oder missbräuchliche Geltendmachung dieses Rechts zu verhindern.

41

Nach ständiger Rechtsprechung kann das Recht auf Vorsteuerabzug zwar versagt werden, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass es in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird. Die Bekämpfung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und etwaigen Missbräuchen ist nämlich ein von der Mehrwertsteuerrichtlinie anerkanntes und gefördertes Ziel, und die Bürger können sich nicht in betrügerischer oder missbräuchlicher Absicht auf Bestimmungen des Unionsrechts berufen (Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 42 und 43 sowie die dort angeführte Rechtsprechung, und vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 43).

42

Die von den Mitgliedstaaten erlassenen Maßnahmen dürfen jedoch nicht über das zur Erreichung dieser Ziele Erforderliche hinausgehen. Sie dürfen daher nicht so eingesetzt werden, dass sie das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage stellen (Urteile vom 21. Juni 2012, Mahagében und Dávid, C?80/11 und C?142/11, EU:C:2012:373, Rn. 57, und vom 19. Oktober 2017, Paper Consult, C?101/16, EU:C:2017:775, Rn. 50).

43

Erstens gehören nach ständiger Rechtsprechung die Kosten einer in die Verwaltung einer Tochtergesellschaft eingreifenden Holdinggesellschaft für die verschiedenen im Rahmen einer Beteiligung an dieser Tochtergesellschaft erworbenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen und sind als solche Kostenelemente seiner Waren. Sie hängen somit grundsätzlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Holdinggesellschaft zusammen (Urteile vom 27. September 2001, Cibo Participations, C?16/00, EU:C:2001:495, Rn. 35, und vom 29. Oktober 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, Rn. 58).

44

Zweitens ist das Vorsteuerabzugsrecht zu gewährleisten, ohne es an ein Kriterium wie das Ergebnis der Wirtschaftstätigkeit des Steuerpflichtigen zu knüpfen, im Einklang mit Art. 9 Abs. 1

der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach als Steuerpflichtiger gilt, „wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis ausübt“.

45

Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen ist, dass die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen „Eingriff in die Verwaltung“ der Tochtergesellschaft darstellt, der als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie anzusehen ist und zum Abzug der Mehrwertsteuer auf die Ausgaben berechtigt, die der Gesellschaft aus Anlass des Erwerbs von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft entstehen, vorausgesetzt, diese Dienstleistung ist nachhaltig, wird entgeltlich erbracht und wird besteuert, was bedeutet, dass die Vermietung nicht von der Steuer befreit ist und dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, an deren Verwaltung sie teilnimmt, indem sie ihnen ein Gebäude vermietet, so dass sie insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, und die auf diese Kosten entrichtete Mehrwertsteuer muss grundsätzlich vollständig abgezogen werden können.

46

Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, sind jedoch, wenn sie nur an der Verwaltung einiger von ihnen teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, nur teilweise als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, so dass von der auf diese Kosten entrichteten Mehrwertsteuer allein der Anteil abgezogen werden kann, der nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien auf die der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten entfällt. Bei der Ausübung dieses Befugnis müssen die Mitgliedstaaten Zweck und Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigen und hierfür eine Berechnungsweise vorsehen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen der wirtschaftlichen und der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist; dies zu prüfen ist Sache des nationalen Gerichts.

Kosten

47

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

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

Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen „Eingriff in die Verwaltung“ der Tochtergesellschaft darstellt, der als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie anzusehen ist und zum Abzug der Mehrwertsteuer auf die Ausgaben berechtigt, die der Gesellschaft aus Anlass des Erwerbs von Anteilen an dieser Tochtergesellschaft entstehen,

vorausgesetzt, diese Dienstleistung ist nachhaltig, wird entgeltlich erbracht und wird besteuert, was bedeutet, dass die Vermietung nicht von der Steuer befreit ist und dass zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, an deren Verwaltung sie teilnimmt, indem sie ihnen ein Gebäude vermietet, so dass sie insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, sind als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, und die auf diese Kosten entrichtete Mehrwertsteuer muss grundsätzlich vollständig abgezogen werden können.

Kosten, die von einer Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften getragen werden, sind jedoch, wenn sie nur an der Verwaltung einiger von ihnen teilnimmt, hinsichtlich der übrigen dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, nur teilweise als Teil der allgemeinen Aufwendungen der Holdinggesellschaft anzusehen, so dass von der auf diese Kosten entrichteten Mehrwertsteuer allein der Anteil abgezogen werden kann, der nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Aufteilungskriterien auf die der wirtschaftlichen Tätigkeit inhärenten Kosten entfällt. Bei der Ausübung dieser Befugnis müssen die Mitgliedstaaten Zweck und Systematik der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigen und hierfür eine Berechnungsweise vorsehen, die objektiv widerspiegelt, welcher Teil der Eingangsaufwendungen der wirtschaftlichen und der nicht wirtschaftlichen Tätigkeit tatsächlich zuzurechnen ist; dies zu prüfen ist Sache des nationalen Gerichts.

Unterschriften

(*1) Verfahrenssprache: Französisch.