

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

YVES BOT

vom 13. Dezember 2007¹(1)

Rechtssache C-98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

gegen

Skatteministeriet

(Vorabentscheidungsersuchen des Højesteret [Dänemark])

„Mehrwertsteuer – Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs – Verkauf von Fahrzeugen eines Leasingunternehmens bei Laufzeitende der Mietverträge – Begriff ‚Investitionsgüter ...‘, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“

1. In dem vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren soll geklärt werden, welche Rechte auf Abzug der Mehrwertsteuer als Vorsteuer ein Leasingunternehmen hat, das eine zweifache Tätigkeit ausübt: das Finanzierungsleasing von Fahrzeugen und die Erbringung von Finanzdienstleistungen.
2. Da nur die erste dieser Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterliegt, kann das fragliche Unternehmen die Steuer, die es beim Bezug der zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeiten notwendigen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt hat, nur anteilig im Verhältnis des Umsatzes aus seinen besteuerten Tätigkeiten zu seinem Gesamtumsatz als Vorsteuer abziehen.
3. Im Ausgangsverfahren ist fraglich, ob der Umsatzbetrag aus dem bei Ende des Mietvertrags getätigten Verkauf der Fahrzeuge bei der Berechnung des sogenannten Pro-rata-Satzes zu berücksichtigen ist.
4. Diese Frage stellt sich deshalb, weil Art. 19 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates⁽²⁾, der die Modalitäten der Berechnung dieses Pro-rata-Satzes festlegt, in Abs. 2 vorsieht, dass der Umsatzbetrag, der auf die Lieferung von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden, bei dieser Berechnung außer Ansatz bleibt.

5. Das vorliegende Gericht möchte demgemäß vom Gerichtshof wissen, ob der Begriff „Investitionsgüter“ in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie so zu verstehen ist, dass er sich auch auf Güter bezieht, die ein Leasingunternehmen kauft, um sie zu vermieten und anschließend bei Ablauf des Leasingvertrags weiterzuverkaufen.

6. In den vorliegenden Schlussanträgen werde ich darlegen, dass dieser Begriff meiner Ansicht nach so zu verstehen ist, dass er sich auf die von einem Unternehmen zum Zweck der Vermietung und des anschließenden Weiterverkaufs gekauften Güter dann nicht bezieht, wenn der bei Mietvertragsende getätigte Verkauf dieser Güter Bestandteil der regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Unternehmens ist.

I – Rechtlicher Rahmen

A – Die Sechste Richtlinie

7. Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchsteuer, die ihrer Bestimmung nach allgemein auf Gegenstände und Dienstleistungen zu erheben ist. Das gemeinschaftliche Mehrwertsteuersystem besteht darin, auf Gegenstände und Dienstleistungen eine Steuer zu erheben, deren Höhe einem genauen Anteil des Preises dieser Gegenstände und Dienstleistungen entspricht, die bei jedem einzelnen Umsatz im Rahmen des Produktions- oder Vertriebskreislaufs fällig wird und nur den Endverbraucher belasten soll.

8. Damit die Steuerpflichtigen, die die Einziehung der Mehrwertsteuer besorgen, nicht mit dieser belastet werden, sieht die Sechste Richtlinie einen Abzugsmechanismus vor, mit dem die „Neutralität“ der Steuer im Verhältnis zu ihnen gewährleistet werden soll. Diese Steuerpflichtigen können daher von der Steuer, die sie von ihren Kunden eingezogen und an den Mitgliedstaat abzuführen haben, diejenige Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen, mit der sie selbst zuvor beim Bezug der für die Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit notwendigen Gegenstände und Dienstleistungen belastet wurden.

9. Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten verwendet, die ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen. Die Sechste Richtlinie enthält mehrere Bestimmungen, die die Anwendung dieses Systems für den Fall sicherstellen sollen, dass ein Steuerpflichtiger ein und denselben Gegenstand oder ein und dieselbe Dienstleistung sowohl für seine besteuerten als auch für seine von der Steuer befreiten Tätigkeiten verwendet. Mit diesen Bestimmungen wird das Ziel umgesetzt, das im 12. Erwägungsgrund der Sechsten Richtlinie angeführt ist, wonach die Steuerabzugsregelung insoweit harmonisiert werden muss, als sie tatsächlich die Höhe der Besteuerung beeinflusst, und die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden müssen.

10. So sieht Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vor, dass, soweit ein Steuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für besteuerte Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, verwendet, der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Art. 17 schreibt des Weiteren vor, dass dieser Pro-rata-Satz nach Art. 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt wird.

11. Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(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.“

12. Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, der im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren eine zentrale Stellung einnimmt, lautet:

„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.“

13. Art. 20 der Sechsten Richtlinie legt die Regeln für die Berichtigung von Vorsteuerabzügen fest. Er bestimmt:

„(1) Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird nach den von den Mitgliedstaaten festgelegten Einzelheiten berichtigt ...

(2) Für Investitionsgüter wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf einen Zeitraum von fünf Jahren einschließlich des Jahres, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden, erstreckt. Die jährliche Berichtigung betrifft nur ein Fünftel der Steuer, mit der diese Güter belastet waren. Die Berichtigung erfolgt unter Berücksichtigung der Änderungen des Anspruchs auf Vorsteuerabzug in den folgenden Jahren gegenüber dem Anspruch für das Jahr, in dem die Güter erworben oder hergestellt wurden.

...

Bei Grundstücken, die als Investitionsgüter erworben wurden, kann der Zeitraum für die Berichtigung bis auf 20 Jahre verlängert werden.

(3) Bei Lieferung eines Investitionsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums ist dieses so zu behandeln, als ob es bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums weiterhin für eine wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen verwendet worden wäre ...

(4) Zur Durchführung der Absätze 2 und 3 können die Mitgliedstaaten

- den Begriff ‚Investitionsgüter‘ bestimmen;

...

(5) Wenn in einem Mitgliedstaat die praktischen Auswirkungen der Anwendung der Absätze 2

und 3 unwesentlich sein sollten, kann dieser Mitgliedstaat vorbehaltlich der Konsultation [des Ausschusses für Mehrwertsteuer] im Hinblick auf die gesamten steuerlichen Auswirkungen in dem betreffenden Mitgliedstaat und die Vermeidung überflüssiger Verwaltungsarbeiten auf die Anwendung dieser Absätze verzichten, vorausgesetzt, dass dies nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

...“

B – *Nationales Recht*

14. Die Art. 17 Abs. 5 und 19 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sind mit § 38 Abs. 1 des Gesetzes vom 18. Mai 1994 in dänisches Recht umgesetzt worden. Diese Bestimmung lautet:

„Bei Waren und Leistungen, die ein eingetragenes Unternehmen sowohl für Zwecke, die ein Recht auf Vorsteuerabzug nach § 37 begründen, als auch für andere Zwecke des Unternehmens verwendet, ist der Vorsteuerabzug für den Teil der Steuer möglich, der auf den Umsatz entfällt, der mit dem eintragungspflichtigen Teil der Tätigkeiten bewirkt worden ist. Bei der Berechnung des Umsatzes bleibt der Umsatzbetrag, der auf die Lieferung von Investitionsgütern entfällt, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet worden sind, außer Ansatz. Als Investitionsgüter werden Maschinen, Ausrüstungsgegenstände und andere Betriebsmittel angesehen, deren Kaufpreis ohne Steuer nach diesem Gesetz mehr als 50 000 [DKK] [1996: 75 000 DKK] beträgt ...“

II – **Sachverhalt des Ausgangsverfahrens**

15. Die BG Erhvervsfinans A/S(3), deren Rechtsnachfolger die Nordania Finans A/S und die BG Factoring A/S sind, betrieb in den Jahren 1995 bis 1998 ein bedeutendes Leasingunternehmen in Form des Finanzierungsleasings hauptsächlich von Fahrzeugen. Daneben erbrachte sie Finanzdienstleistungen.

16. Die Leasingtätigkeit bestand in der Vermietung von Fahrzeugen für die Dauer von in der Regel 36 Monaten und sodann – bei Ablauf des Mietvertrags – im Verkauf dieser Fahrzeuge. Der aus diesem Verkauf erwartete Umsatz wurde bei der Festlegung des Mietzinses berücksichtigt; der Ein- und der Verkauf dieser Fahrzeuge wurden professionell und systematisch organisiert. Auf diese Weise vermietete Erhvervsfinans im Jahr 1998 4 500 und verkaufte über 600 Fahrzeuge.

17. Die Vermietung von Fahrzeugen und deren Veräußerung stellen mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeiten dar. Dagegen sind Finanzdienstleistungen nach Art. 13 Teil B Buchst. d der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit.

18. In den Jahren 1995 bis 1998 entstanden Erhvervsfinans Gemeinkosten u. a. für Geschäftsräume, Büromöbel, EDV-Ausrüstung, Telefon und Buchprüfung, für die sie Mehrwertsteuer zahlte. Sie war daher im Hinblick auf ihr Recht auf Vorsteuerabzug nach den Art. 17 Abs. 5 und 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie zur Berechnung des Pro-rata-Satzes verpflichtet.

19. Bei dieser Berechnung bezog Erhvervsfinans den Umsatz aus dem Verkauf der Fahrzeuge in ihren Jahresumsatz ein, da diese Veräußerung ihrer Ansicht nach als ein normaler Warenverkauf anzusehen war.

20. Mit Bescheid vom 17. November 1999 entschieden die dänischen Steuerbehörden, dass die bei Ablauf des Mietvertrags veräußerten Fahrzeuge als „Investitionsgüter ..., die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet“ worden seien, anzusehen seien, so dass der Umsatz aus ihrem Verkauf beim Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs außer Ansatz bleiben müsse.

Dieser Bescheid bewirkte eine Senkung dieses Pro-rata-Satzes.

21. Erhvervsfinans focht diese Entscheidung beim Landsskatteret an, das ihrer Klage stattgab. Dieses Gericht vertrat die Auffassung, die Leasingfahrzeuge würden zum Zweck ihrer Vermietung gekauft, um sodann nach Ablauf der Leasingzeit an Dritte oder gegebenenfalls den Leasingnehmer verkauft zu werden. Der Verkauf der Leasingfahrzeuge sei daher als natürlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit von Erhvervsfinans anzusehen, so dass diese Fahrzeuge nicht als „Investitionsgüter“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie qualifiziert werden könnten.

22. Das Skatteministeriet (Ministerium für Steuern) legte gegen diese Entscheidung ein Rechtsmittel beim Østre Landsret ein, das dieses mit der Begründung für begründet erklärte, die Leasingfahrzeuge stellten Investitionsgüter im Sinne der genannten Bestimmung dar.

23. Die Nordania Finans A/S und die BG Factoring A/S legten daraufhin als Rechtsnachfolger von Erhvervsfinans ein Rechtsmittel gegen die Entscheidung des Østre Landsret beim Højesteret ein.

24. In diesem Kontext hat das Højesteret beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist die Wendung „Investitionsgüter ..., die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass sie sich auch auf Güter bezieht, die ein Leasingunternehmen teils zum Zweck der Vermietung, teils zu dem Zweck kauft, sie nach Ablauf der Leasingverträge weiterzuverkaufen?

III – Beurteilung

25. Mit seiner Vorlagefrage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Umsatz aus dem regelmäßigen Verkauf von Gegenständen wie den von Erhvervsfinans vermieteten Fahrzeugen in die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs einzubeziehen ist.

26. Die Bedeutung der Antwort auf diese Frage liegt auf der Hand. Stellt der Gerichtshof fest, dass dieser Umsatz in die genannte Berechnung einzubeziehen ist, wird er zum Zähler und zum Nenner des zur Ermittlung dieses Pro-rata-Satzes dienenden Bruchs hinzugerechnet, was zur Erhöhung des Bruchwerts und damit des Vorsteuerabzugsrechts des Steuerpflichtigen führt.

27. Nach Ansicht der dänischen Regierung, die dieser Lösung entgegentritt, sind Gegenstände, die ein Leasingunternehmen kauft, um sie zu vermieten und sodann weiterzuverkaufen, aus folgenden Gründen als „Investitionsgüter ..., die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen.

28. Diese Vorschrift sei in Verbindung mit Art. 20 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie zu sehen, wonach die Mitgliedstaaten den Begriff „Investitionsgüter“ bestimmen könnten. Dieser Begriff müsse nämlich in der ganzen Richtlinie dieselbe Bedeutung haben, was auch durch die Verweisung in Art. 19 Abs. 2 Satz 3 auf Art. 20 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie bestätigt werde. Die Mitgliedstaaten könnten daher den Begriff „Investitionsgüter“ sowohl für Art. 19 als auch für Art. 20 der Sechsten Richtlinie definieren.

29. Für diese Beurteilung spreche auch das Urteil vom 1. Februar 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen(4), in dem der Gerichtshof den Begriff „Investitionsgüter“ im Sinne des Art. 17 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates(5) ausgelegt habe. Er habe festgestellt, dass die maßgeblichen Kriterien dieses Begriffs die lange Nutzungsdauer der betreffenden

Gegenstände sowie die Verfahren zur Abschreibung der Kosten ihres Erwerbs seien und dass die Mitgliedstaaten über einen gewissen Ermessensspielraum hinsichtlich der Bestimmung des Inhalts jedes dieser Kriterien verfügten.

30. Die vermieteten Fahrzeuge, um die es im Ausgangsverfahren gehe, entsprächen diesen Kriterien. Entgegen der Auffassung der Nordania Finans A/S und der BG Factoring A/S sei auch keine weitere Unterscheidung zwischen solchen Investitionsgütern und Waren zu treffen.

31. Der Standpunkt der dänischen Regierung stehe schließlich auch in Einklang mit dem Zweck von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie und den Materialien zum Erlass dieser Bestimmung.

32. So solle Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie gewährleisten, dass durch den Verkauf hochwertiger, langlebiger Vermögensgegenstände nicht der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs verfälscht werde. Auch wenn bereits zum Zeitpunkt des Einkaufs dieser Vermögensgegenstände entschieden sei, dass sie nach ihrer Benutzung veräußert werden sollten, wäre die Einbeziehung des Verkaufspreises in die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs geeignet, diesen Pro-rata-Satz zu verfälschen.

33. Die Verkäufe solcher Vermögensgegenstände seien isolierte Umsätze, die die Ressourcen des Unternehmens im Verhältnis zum laufenden Geschäftsbetrieb nur in beschränktem Maße in Anspruch nähmen. Wenn ein hoher Betrag in Form des Verkaufspreises in die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs einbezogen würde, nachdem der betreffende Vermögensgegenstand mehrere Jahre im Unternehmen verwendet worden sei, würde der Pro-rata-Satz hierdurch verfälscht, da der Verkaufspreis nicht die tatsächliche Zurechnung dieses Umsatzes zu den Ressourcen des Unternehmens widerspiegeln würde.

34. Die Materialien zu Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie belegten, dass die Kommission der Europäischen Gemeinschaften gerade beabsichtigt habe, alle Umsatzbeträge, die Investitionsgüter beträfen, unabhängig davon außer Ansatz zu lassen, ob die Verkäufe der Investitionsgüter zu einer beruflichen Tätigkeit gehörten, die der Steuerpflichtige regelmäßig ausübe.

35. Ich teile diese Auffassung nicht. Wie die Rechtsmittelführerinnen des Ausgangsverfahrens und die Kommission bin auch ich der Ansicht, dass der Begriff „Investitionsgüter ...“, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ die Güter, die von einem Unternehmen zu dem Zweck erworben wurden, sie zu vermieten und sodann zu verkaufen, dann nicht umfasst, wenn der bei Ende der Mietverträge vorgenommene Verkauf Bestandteil der regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist.

36. Ich stütze meine Auffassung auf den inneren Aufbau des Systems des Vorsteuerabzugs, zu dem Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie gehört, sowie auf den Zweck dieser Bestimmung.

37. Zunächst ist festzustellen, dass der Wortlaut der Wendung „Investitionsgüter ...“, die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie keine Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts zulässt.

38. Weiter steht fest, dass der Begriff „Investitionsgüter“ weder in diesem Artikel noch in einer anderen Bestimmung der Sechsten Richtlinie definiert ist.

39. Zwar bestimmt Art. 20 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten zur Durchführung der Abs. 2 und 3 dieses Artikels den Begriff „Investitionsgüter“ bestimmen können. Im Gegensatz zur dänischen Regierung meine ich jedoch, dass die Verweisung in Art. 19 Abs. 2 Satz 3 auf Art. 20 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie es nicht erlaubt, Art. 20 Abs. 4 der Richtlinie

entgegen seinem Wortlaut auszulegen.

40. Denn Art. 20 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie überlässt den einzelnen Mitgliedstaaten die Bestimmung des Begriffs „Investitionsgüter“ nur für die Zwecke der Anwendung der Abs. 2 und 3 dieses Artikels. Eine Erstreckung dieser Möglichkeit auf Art. 19 der Sechsten Richtlinie, der die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs betrifft, würde daher zwangsläufig gegen den klaren und genauen Wortlaut von Art. 20 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie verstoßen.

41. Eine solche Erweiterung des Geltungsbereichs dieser Bestimmung würde überdies dem Zweck von Art. 19 der Sechsten Richtlinie zuwiderlaufen, wie er im 12. Erwägungsgrund der Richtlinie niedergelegt ist, wonach die Pro-rata-Sätze des Steuerabzugs in allen Mitgliedstaaten auf gleiche Weise berechnet werden müssen.

42. Außerdem wird das in Art. 20 der Sechsten Richtlinie vorgesehene Recht der Mitgliedstaaten, den Begriff „Investitionsgüter“ im Rahmen des Systems der Berichtigung der Vorsteuerabzüge zu bestimmen, nicht dadurch seiner praktischen Wirksamkeit beraubt oder auch nur in Frage gestellt, dass der Begriff „Investitionsgüter“ in Art. 19 der Sechsten Richtlinie einen autonomen und einheitlichen Inhalt in der ganzen Europäischen Gemeinschaft haben muss.

43. Art. 20 der Sechsten Richtlinie soll es nämlich ermöglichen, Unrichtigkeiten bei der Berechnung der zugunsten des Steuerpflichtigen vorgenommenen Vorsteuerabzüge zu berichtigen. Dieser Artikel findet etwa dann Anwendung, wenn nach Abgabe der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen Änderungen der für die Ermittlung des Abzugsbetrags ursprünglich berücksichtigten Umstände eintreten⁽⁶⁾. Das kann z. B. der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige, der einen Gegenstand für die Ausübung einer besteuerten Tätigkeit erworben und die gesamte auf den Erwerb dieses Gegenstands entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen hat, diesen Gegenstand später ganz oder teilweise für eine steuerfreie Tätigkeit verwendet.

44. Die Wahrscheinlichkeit einer solchen Änderung des Verwendungszwecks eines Gegenstands ist bei Investitionsgütern höher, da diese vom Steuerpflichtigen mehrere Jahre verwendet werden sollen. Deshalb ist für Investitionsgüter mit Art. 20 der Sechsten Richtlinie eine besondere Berichtigungsregelung eingeführt worden.

45. So sieht Art. 20 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vor, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug bei beweglichen Investitionsgütern über einen Zeitraum von fünf Jahren und bei Grundstücken als Investitionsgütern über einen Zeitraum von maximal zwanzig Jahren berichtigt werden kann. Diese Bestimmung legt auch die Einzelheiten der Berechnung der Berichtigung fest. In Art. 20 Abs. 3 ist darüber hinaus der Fall, dass das betreffende Investitionsgut vor Ende des Berichtigungszeitraums aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen ausscheidet, in der Weise geregelt, dass die jährliche Berichtigung durch eine einzige Berichtigung ersetzt wird, die auf der vermuteten Verwendung dieses Gutes während des noch ausstehenden Teils des Berichtigungszeitraums beruht.

46. Nach dem Vorbringen der dänischen Regierung ist davon auszugehen, dass Gegenstände wie die vom Steuerpflichtigen gekauften Fahrzeuge Investitionsgüter im Sinne der zur Umsetzung von Art. 20 der Sechsten Richtlinie erlassenen Bestimmungen des nationalen Rechts über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge darstellen. Diese bei einer Berichtigung der Vorsteuerabzüge zu treffende Qualifikation wird nicht dadurch in Frage gestellt, dass bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nach Art. 19 der Sechsten Richtlinie der Umsatz aus dem regelmäßigen Verkauf von Fahrzeugen nach Beendigung ihrer Mietzeit berücksichtigt wird.

47. Der Umstand, dass Fahrzeuge, die zum Zweck der Vermietung und des anschließenden Verkaufs im Rahmen der regelmäßigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erworben wurden, nicht

unter den Begriff „Investitionsgüter“ in Art. 19 der Sechsten Richtlinie fallen, hindert nämlich die dänischen Steuerbehörden nicht an einer Berichtigung des Abzugs der auf den Erwerb der Fahrzeuge durch den Steuerpflichtigen entfallenen Mehrwertsteuer als Vorsteuer, wenn sich herausstellen sollte, dass diese Fahrzeuge im Laufe der Zeit, in der sie dem Unternehmen zur Verfügung standen, entgegen der Planung zum Zeitpunkt ihres Erwerbs nicht mehr in vollem Umfang für die steuerpflichtige Leasingtätigkeit, sondern für eine steuerfreie Tätigkeit verwendet wurden.

48. Anders gesagt wirkt sich der Umstand, dass Fahrzeuge, die zum Zweck der Vermietung und des anschließenden Verkaufs im Rahmen der regelmäßigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen erworben wurden, nicht unter den Begriff „Investitionsgüter“ in Art. 19 der Sechsten Richtlinie fallen, bei Fahrzeugen, deren Verwendungszweck geändert wurde, nicht auf die Qualifikation als „Investitionsgüter“ im Sinne von Art. 20 der Sechsten Richtlinie aus.

49. Eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge bei Fahrzeugen, die der Steuerpflichtige erworben hat, um sie zu vermieten und sodann bei Mietvertragsende zu verkaufen, kommt schließlich von vornherein nicht in Betracht, da diese Fahrzeuge vom Steuerpflichtigen nur für die Ausübung einer besteuerten Tätigkeit verwendet wurden.

50. Folglich werden das in Art. 20 der Sechsten Richtlinie vorgesehene System der Berichtigung der Vorsteuerabzüge und das Recht der Mitgliedstaaten, den Begriff „Investitionsgüter“ im Rahmen dieses Systems zu definieren, nicht dadurch beeinträchtigt, dass der Begriff „Investitionsgüter“ in Art. 19 der Sechsten Richtlinie in der Gemeinschaft autonom und einheitlich auszulegen ist.

51. Ebenso spricht meines Erachtens auch das den Mitgliedstaaten in Art. 19 Abs. 2 Satz 3 der Sechsten Richtlinie verliehene Recht, Verkäufe von Investitionsgütern bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu berücksichtigen, wenn sie von der in Art. 20 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch machen, nicht gegen meine Beurteilung.

52. Diese Bestimmung sieht nämlich die Möglichkeit vor, von der Regel, dass der Umsatz aus dem Verkauf von Investitionsgütern bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt bleibt, abzuweichen. Sie kann nicht dazu führen, dass der Anwendungsbereich des Art. 19 Abs. 2 Sätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie erweitert wird, der die Umsätze nennt, die bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs außer Ansatz zu bleiben haben.

53. Schließlich ist meiner Ansicht nach die vom Gerichtshof im Urteil *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* gegebene Auslegung des Begriffs „Investitionsgüter“ im Sinne des Art. 17 der Zweiten Richtlinie entgegen der Auffassung der dänischen Regierung für die Beantwortung der Vorlagefrage irrelevant.

54. Diese Auslegung kann zwar unter Berücksichtigung der Gemeinsamkeiten, die Art. 17 der Zweiten Richtlinie mit Art. 19 der Sechsten Richtlinie aufweist, auf den Anwendungsbereich der letztgenannten Bestimmung übertragbar sein. Art. 17 bestimmte nämlich, dass die Mitgliedstaaten „die Investitionsgüter von dem in Art. 11 [der Zweiten Richtlinie] vorgesehenen Vorsteuerabzug ausschließen“ können, wonach jeder Steuerpflichtige berechtigt war, die für die Güter und Dienstleistungen, die er für die Zwecke seines Unternehmens bezogen hatte, gezahlte Steuer als Vorsteuer abzuziehen.

55. Damit sah Art. 17 der Zweiten Richtlinie wie Art. 19 der Sechsten Richtlinie die Bedingungen vor, unter denen Investitionsgüter im Rahmen der Vorsteuerabzugsregelung, mit der die Neutralität des Mehrwertsteuersystems für die Steuerpflichtigen gewährleistet werden sollte, zu berücksichtigen waren(7). Bei dem Ersuchen um Auslegung des Begriffs „Investitionsgüter“, das

dem Gerichtshof in der Rechtssache Verbond van Nederlandse Ondernemingen vorgelegt worden war, stand jedoch etwas ganz anderes im Vordergrund als im vorliegenden Verfahren.

56. In jener Rechtssache hatte es das vorlegende Gericht nämlich mit der aufgrund des Art. 17 der Zweiten Richtlinie erlassenen niederländischen Regelung zu tun, in der das Königreich der Niederlande vorgesehen hatte, dass nur 67 % der beim Kauf von „Betriebsmitteln“ gezahlten Mehrwertsteuer zum Vorsteuerabzug berechtigten. Wie aus der Begründung dieser Regelung hervorgeht, wollte die niederländische Regierung mit ihr alle für den Betrieb des Unternehmens verwendeten Gegenstände, einschließlich Kleingeräten, durch Subsumtion unter den Begriff „Betriebsmittel des Unternehmens“ vom Recht auf Vorsteuerabzug ausnehmen.

57. Der Verbond van Nederlandse Ondernemingen, der diesen Begriff der „Betriebsmittel des Unternehmens“ als weiter ansah als den der „Investitionsgüter“ nach Art. 17 der Zweiten Richtlinie, hatte die beim Erwerb einer Buchstabenzange sowie von Einladungskarten für seine Mitgliederversammlungen gezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abgezogen.

58. Das vorlegende Gericht sah sich daher mit der Frage konfrontiert, ob solche Gegenstände als Investitionsgüter, die vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden könnten, anzusehen seien. Dazu hatte es den Gerichtshof ersucht, die Frage zu beantworten, ob dieser Begriff so zu verstehen sei, dass damit Güter gemeint seien, deren Anschaffungskosten nicht zu den laufenden Kosten gerechnet, sondern auf mehr als ein Jahr verteilt würden.

59. In diesem Rahmen hat der Gerichtshof geantwortet, dass sich der Begriff „Investitionsgüter“ „auf Güter bezieht, die – für Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit genutzt – durch ihre Langlebigkeit und ihren Wert gekennzeichnet sind und deren Anschaffungskosten daher in der Regel nicht als laufende Kosten verbucht, sondern über mehrere Jahre hinweg abgeschrieben werden“(8). In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof hinzugefügt, dass die Mitgliedstaaten hinsichtlich der Erfordernisse, die in Bezug auf die Langlebigkeit und den Wert der Güter sowie die anzuwendenden Abschreibungsregeln erfüllt sein müssten, über einen gewissen Ermessensspielraum verfügten(9).

60. Im Urteil Verbond van Nederlandse Ondernemingen ging es somit darum, dem vorlegenden Gericht die Feststellung zu ermöglichen, ob geringwertige Büroartikel als Investitionsgüter anzusehen sind, die von dem in der Zweiten Richtlinie vorgesehenen Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden können. In diesem Urteil hatte es der Gerichtshof nicht mit Gegenständen zu tun, die, wie im Ausgangsverfahren, gekauft worden sind, um während eines bestimmten Zeitraums vermietet und anschließend regelmäßig verkauft zu werden.

61. Nach den vom Gerichtshof im Urteil Verbond van Nederlandse Ondernemingen herausgearbeiteten Kriterien können mit anderen Worten Fahrzeuge, die von einem Unternehmen für die Ausübung seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten gekauft werden, zwar grundsätzlich Investitionsgüter im Sinne von Art. 19 der Sechsten Richtlinie darstellen, doch kann aus diesen Kriterien nicht hergeleitet werden, dass sie auch dann so zu qualifizieren sind, wenn ihre Veräußerung bei Ende der Mietverträge Bestandteil der regelmäßigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist.

62. Deshalb bin ich der Auffassung, dass die vom Gerichtshof im Urteil Verbond van Nederlandse Ondernemingen gegebene Auslegung des Begriffs „Investitionsgüter“ eine Beantwortung der Vorlagefrage des Højesteret nicht ermöglicht.

63. In Ermangelung eines entscheidenden Hinweises in der Sechsten Richtlinie und der Rechtsprechung sind der Sinn und die Bedeutung des Begriffs „Investitionsgüter“ im Hinblick auf die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nach ständiger Rechtsprechung vielmehr nach dem

inneren Aufbau des Systems des Vorsteuerabzugs, zu dem dieser Begriff gehört, und dem Zweck dieses Systems zu ermitteln(10).

64. Nach ständiger Rechtsprechung bezweckt die mit der Sechsten Richtlinie eingeführte Regelung über den Vorsteuerabzug, die Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu gewährleisten. So soll der Steuerpflichtige durch diese Regelung vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werden, die er im Rahmen seiner selbst mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeit gezahlt hat(11).

65. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen für die Ausübung sowohl besteufter als auch steuerfreier Tätigkeiten erwirbt, sollen die Art. 17 Abs. 5 und 19 der Sechsten Richtlinie es ihm ermöglichen, den Teil der beim Erwerb dieser Gegenstände und Dienstleistungen angefallenen Mehrwertsteuer, der dem Anteil entspricht, zu dem sie für besteuerte Tätigkeiten verwendet werden in vollem Umfang als Vorsteuer abzuziehen.

66. Bei der Einführung des Systems des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs in den Art. 17 Abs. 5 und 19 der Sechsten Richtlinie ging der Gemeinschaftsgesetzgeber davon aus, dass die Aufteilung der Verwendung dieser einer gemischten Verwendung zugewiesenen Gegenstände und Dienstleistungen auf besteuerte und auf steuerfreie Tätigkeiten dem Verhältnis der Umsätze aus jeder dieser beiden Arten von Tätigkeiten zueinander entspreche.

67. Deshalb sieht Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie vor, dass sich der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs in Bezug auf die Mehrwertsteuer, die auf den Erwerb solcher Gegenstände und Dienstleistungen entfällt, aus einem Bruch ergibt, der im Zähler den Umsatz aus den besteuerten Tätigkeiten und im Nenner den Gesamtumsatz enthält.

68. Im Rahmen dieser Berechnung hat der Ausschluss des Umsatzes aus dem Verkauf von „Investitionsgütern ... , die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie einen Sinn. Der Ertrag aus dem Verkauf solcher Gegenstände muss bei dieser Berechnung außer Ansatz bleiben, weil ein solcher Verkauf grundsätzlich Ausnahmecharakter hat oder zumindest ungewöhnlich ist. Somit muss bei diesem Verkauf die Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen mit gemischter Verwendung nicht notwendig einem Anteil des mit dem Verkauf erzielten Umsatzes entsprechen. Eine Einbeziehung dieses Umsatzes in die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs würde daher das Ergebnis dieser Berechnung insofern verfälschen, als der Pro-rata-Satz nicht mehr den jeweiligen Anteil der besteuerten und der steuerfreien Tätigkeiten an der Verwendung der einer gemischten Nutzung zugeführten Gegenstände und Dienstleistungen widerspiegeln würde.

69. Für diese Beurteilung spricht auch das Urteil vom 11. Juli 1996, Régie dauphinoise(12), in dem der Gerichtshof die Gründe dargelegt hat, aus denen nach Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs auch die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte außer Ansatz bleiben müssen. Er hat ausgeführt, dass die Berechnung des Vorsteuerabzugs verfälscht würde, wenn sämtliche Erträge aus Finanzgeschäften des Steuerpflichtigen, die einen Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit aufwiesen, in den Nenner des für die Berechnung des Pro-rata-Satzes verwendeten Bruchs einbezogen werden müssten, auch wenn die Erzielung dieser Erträge keine oder eine jedenfalls nur sehr begrenzte Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen erfordere, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten sei.

70. Der Ausschluss des Umsatzes aus dem Verkauf von Investitionsgütern sowie der Ausschluss von Hilfsumsätzen sind also dadurch gerechtfertigt, dass diese Umsätze nicht der regelmäßig ausgeübten Tätigkeit des Steuerpflichtigen entsprechen.

71. Diese Rechtfertigung war übrigens, wie die Rechtsmittelführerinnen des Ausgangsverfahrens hervorheben, in der Begründung des von der Kommission am 29. Juli 1973 vorgelegten Vorschlags der Sechsten Richtlinie des Rates klar zum Ausdruck gebracht worden(13).

72. Der Begriff „Investitionsgüter“ in Art. 19 der Sechsten Richtlinie darf daher keine Güter umfassen, deren Erwerb und anschließender Verkauf Bestandteil der vom Steuerpflichtigen regelmäßig ausgeübten, der Mehrwertsteuer unterliegenden Tätigkeit ist. Gehören nämlich Erwerb und Veräußerung zu dieser regelmäßig ausgeübten Tätigkeit, so müssen insoweit die vom Steuerpflichtigen bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Ausübung seiner besteuerten Tätigkeiten verwendet werden. Der Umsatz aus der Veräußerung dieser Gegenstände ist somit bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs zu berücksichtigen, damit der Pro-rata-Satz die regelmäßigen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und damit den Anteil der Verwendung der einer gemischten Verwendung zugewiesenen Gegenstände und Dienstleistungen für besteuerte Tätigkeiten widerspiegeln kann. Andernfalls würde dieser Verwendungsanteil es dem Steuerpflichtigen nicht ermöglichen, die Mehrwertsteuererstattung zu erhalten, auf die er Anspruch hat, und das Ziel der Neutralität des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems würde nicht erreicht.

73. Im Ausgangsverfahren geht aus den Angaben des vorlegenden Gerichts hervor, dass der Ein- und der Verkauf der vermieteten Fahrzeuge professionell und systematisch organisiert wurden und dass der aus dem Verkauf erwartete Ertrag bei der Festlegung des Mietzinses berücksichtigt wurde. Daraus folgt, dass der Verkauf dieser Fahrzeuge nicht den Charakter einer Hilfstätigkeit hatte, sondern durchaus eine regelmäßig ausgeübte Tätigkeit darstellte. Wie die Kommission hervorhebt, wird dieser Befund durch die Anzahl der von Erhvervsfinans im Jahr 1998 verkauften Fahrzeuge eindeutig bestätigt.

74. Unter diesen Umständen dienten die Gemeinkosten, die dieses Unternehmen für Geschäftsräume, Büromöbel, EDV-Ausrüstung, Telefon und Buchprüfung aufwandte, unstreitig ebenfalls der Realisierung dieser Verkäufe. Es erscheint daher gerechtfertigt, dass der Umsatz aus diesen Verkäufen bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Steuerabzugs berücksichtigt wird, damit der Steuerpflichtige tatsächlich von dem Teil der Mehrwertsteuer entlastet wird, der auf die Gemeinkosten entfällt, die er für die Ausübung dieser besteuerten Tätigkeit aufgewandt hat.

75. Ich werde deshalb vorschlagen, auf die geprüfte Frage zu antworten, dass der in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie enthaltene Ausdruck „Investitionsgüter ..., die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ dahin auszulegen ist, dass er sich auf Güter, die ein Leasingunternehmen teils zum Zweck der Vermietung, teils zu dem Zweck kauft, sie nach Ablauf der Leasingverträge weiterzuverkaufen, dann nicht bezieht, wenn der bei Mietvertragsende getätigte Verkauf dieser Güter Bestandteil der regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Unternehmens ist.

IV – Ergebnis

76. Nach alledem schlage ich vor, die Vorlagefrage des Højesteret wie folgt zu beantworten:

Der Ausdruck „Investitionsgüter ..., die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ in Art. 19 Abs. 2 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 ist dahin auszulegen, dass er sich auf Güter, die ein Leasingunternehmen teils zum Zweck der Vermietung, teils zu dem Zweck kauft, sie nach Ablauf der Leasingverträge weiterzuverkaufen, dann nicht bezieht, wenn der bei Mietvertragsende getätigte Verkauf dieser Güter Bestandteil der

regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit dieses Unternehmens ist.

1 – Originalsprache: Französisch.

2 Richtlinie vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 – Im Folgenden: Erhvervsfinans.

4 – 51/76 (Slg. 1977, 113).

5 – Richtlinie des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, 71, S. 1303, im Folgenden: Zweite Richtlinie). Nach Art. 17 dieser Richtlinie konnten die Mitgliedstaaten Investitionsgüter während einer Übergangszeit ganz oder teilweise vom Vorsteuerabzug ausschließen.

6 – Urteil vom 30. März 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Slg. 2006, I-3039, Randnr. 25).

7 – Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 15. Dezember 2005, Centralan Property (C-63/04, Slg. 2005, I-11087, Randnr. 55).

8 – Randnr. 12.

9 – Randnr. 17.

10 – Vgl. u. a. Urteil vom 15. Juli 2004, Harbs (C-321/02, Slg. 2004, I-7101, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. dazu auch das kürzlich ergangene Urteil vom 25. Oktober 2007, CO.GE.P (C-174/06, Slg. 2007, I-0000, Randnr. 30).

11 – Urteil vom 22. Juni 1993, Sofitam (C-333/91, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 10).

12 – C-306/94 (Slg. 1996, I-3695, Randnr. 21).

13 – Vorschlag der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – gemeinsames Mehrwertsteuersystem: Einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beilage 11/73). Dieser Vorschlag enthielt folgende Begründung zu Art. 19 Abs. 2:

„Die in diesem Absatz genannten Umsatzbeträge sind bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes außer Ansatz zu lassen, damit sie nicht dessen eigentliche Bedeutung verfälschen, sofern diese Umsatzbeträge nicht die berufliche Tätigkeit der Steuerpflichtigen widerspiegeln. Dies trifft zu für die Verkäufe von Investitionsgütern und für Grundstücks- oder Finanzumsätze, die nur als Hilfsumsätze getätigt werden, d. h. die innerhalb des Gesamtumsatzes des Unternehmens nur eine nebensächliche oder zufällige Rolle spielen. Diese Umsätze werden übrigens nur dann ausgeschlossen, wenn sie nicht in den Rahmen der regelmäßig ausgeübten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen fallen“ (S. 21).