

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JÁN MAZÁK

vom 11. Dezember 2007¹

1. In diesem Vorabentscheidungsverfahren ersucht das Niedersächsische Finanzgericht um eine Auslegung der Art. 2 Nr. 1 und 17 Abs. 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie² und fragt im Wesentlichen danach, (i) wie das Recht auf Vorsteuerabzug im Fall eines Steuerpflichtigen zu bestimmen ist, der gleichzeitig einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, und (ii) ob dann, wenn der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig ist, als die Aufwendungen dieser Person richtigerweise der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind, ein „Investitionsschlüssel“ oder ein „Umsatzschlüssel“ für die Aufteilung der Vorsteuerbeträge zwischen der wirtschaftlichen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit sachgerecht ist.

I — Rechtlicher Rahmen*A — Gemeinschaftsrecht*

2. Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, der Mehrwertsteuer.

3. Art. 4 der Sechsten Richtlinie legt folgende Definitionen fest:

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen

Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

5. In Bezug auf den Vorsteuerabzug bestimmt Art. 17 der Sechsten Richtlinie:

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

„(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

- a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden;

...“

...

4. Nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 5 der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten „die Umsätze — einschließlich der Vermittlung jedoch mit Ausnahme der Verwahrung und der Verwaltung —, die sich auf Aktien, Anteile an Gesellschaften und Vereinigungen, Schuldverschreibungen oder sonstige Wertpapiere beziehen“, von der Mehrwertsteuer.

(5) Soweit Gegenstände und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet werden, für die nach den Absätzen 2 und 3 ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, ist der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

— 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.

...³

6. Schließlich bestimmt Art. 19 der Sechsten Richtlinie in Bezug auf die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs:

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

„(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;

(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.

3 — In Art. 17 Abs. 5 heißt es weiter: „Jedoch können die Mitgliedstaaten a) dem Steuerpflichtigen gestatten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden, wenn für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen geführt werden; b) den Steuerpflichtigen verpflichten, für jeden Bereich seiner Tätigkeit einen besonderen Pro-rata-Satz anzuwenden und für jeden dieser Bereiche getrennte Aufzeichnungen zu führen; c) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihn verpflichten, den Abzug je nach der Zuordnung der Gesamtheit oder eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen vorzunehmen; d) dem Steuerpflichtigen gestatten oder ihm vorschreiben, den Vorsteuerabzug nach der in Unterabsatz 1 vorgesehenen Regel bei allen Gegenständen und Dienstleistungen vorzunehmen, die für die dort genannten Umsätze verwendet wurden; e) vorsehen, dass der Betrag der Mehrwertsteuer, der vom Steuerpflichtigen nicht abgezogen werden kann, nicht berücksichtigt wird, wenn er geringfügig ist.“

(3) Der für ein Jahr vorläufig geltende Pro-rata-Satz bemisst sich nach dem auf der Grundlage der Umsätze des vorangegangenen Jahres ermittelten Pro-rata-Satz. Ist eine solche Bezugnahme nicht möglich oder nicht stichhaltig, wird der Pro-rata-Satz vom Steuerpflichtigen unter Überwachung durch die Finanzverwaltung nach den voraussichtlichen Verhältnissen vorläufig geschätzt. Die Mitgliedstaaten können jedoch ihre derzeitige Regelung beibehalten.

Die Festsetzung des endgültigen Pro-rata-Satzes, die für jedes Jahr im Laufe des folgenden Jahres vorgenommen wird, führt zur Berichtigung der nach dem vorläufigen Pro-rata-Satz vorgenommenen Vorsteuerabzüge.“

B — Nationales Recht

7. § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes⁴ (in der für das beim vorliegenden Gericht anhängige Verfahren geltenden Fassung, d. h. der Fassung von 1993, im Folgenden: UStG) bestimmt:

„Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. ...“

8. Nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG sind u. a. „die [unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden] Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen“ steuerfrei.

9. § 15 UStG bestimmt:

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

1. die in Rechnungen im Sinne des § 14 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind ...;

⁴ — BGBl 1979 I, S. 1953.

2. die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind oder die er zur Ausführung der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Umsätze verwendet;
3. die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für sein Unternehmen.

eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. ...

...“

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

II — Sachverhalt, Verfahren und Vorabentscheidungsfragen

1. steuerfreie Umsätze, ...

...

- (4) Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten,

10. Im maßgeblichen Steuerjahr, 1994, betrieb die Klägerin (SECURENTA Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG als Rechtsnachfolgerin der Göttinger Vermögensanlagen AG) den Erwerb, die Verwaltung und die Verwertung von Immobilien, Wertpapieren, Beteiligungen und Vermögensanlagen jeglicher Art. Das hierfür erforderliche Kapital erwarb sie durch die Ausgabe von Aktien und atypischen stillen Beteiligungen. Dabei nahm sie in der Art einer Publikumsgesellschaft eine Vielzahl stiller Gesellschafter auf. Die auf diese Weise Beteiligten wendeten der Klägerin Kapital zu, das diese dann anlegte.

11. Im Jahr 1994 erzielte die Klägerin steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 2 959 800,10 DM. Ihr Gesamtumsatz belief sich auf 6 480 006,60 DM. Darin enthalten waren Dividendenerträge von 226 641,89 DM und Erträge aus der Veräußerung von Wertpapieren von 1 389 930,72 DM, insgesamt also 1 616 572,61 DM.

12. Von den Vorsteuerbeträgen, insgesamt 6 838 535,68 DM, waren 6 161 679,37 DM nicht bestimmten Ausgangsumsätzen zuzuordnen. Gestützt auf § 15 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG erkannte das Finanzamt Göttingen (im Folgenden: Finanzamt) ein Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen für die Ausgabe atypisch stiller Beteiligungen entfielen (4 171 424,70 DM), nicht an. Diesen Betrag zog das Finanzamt daher von dem Gesamtbetrag der Vorsteuerbeträge ab. Nach Abzug der den Vermietungsumsätzen der Klägerin zuzurechnenden Vorsteuerbeträge (676 856,31 DM) verblieben nach Meinung des Finanzamts nicht direkt bestimmten Ausgangsumsätzen zuzurechnende Vorsteuerbeträge von 1 990 254,67 DM. Davon erkannte das Finanzamt den mit einem Schlüssel 45,68 v. H. ermittelten Anteil an, so dass sich abziehbare Vorsteuerbeträge in Höhe von 1 567 616,74 DM und ein Erstattungsbetrag von 1 123 647,00 DM für das maßgebliche Steuerjahr ergaben.

13. Die Klägerin focht diese Entscheidung vor der Fünften Kammer des Niedersächsischen Finanzgerichts an; dieses wies die Klage mit Urteil vom 18. Oktober 2001 mit der Begründung ab, dass das Finanzamt richtig gehandelt habe, als es die Aufwendungen, die der Klägerin im Zusammenhang mit der Ausgabe atypisch stiller Beteiligungen entstanden seien, den steuerfreien Umsätzen zugerechnet und die entsprechenden Vorsteuerbeträge nicht zum Abzug zugelassen habe. Die Klägerin legte Revision beim Bundesfinanzhof ein, der das Urteil vom 18. Oktober 2001 mit Urteil vom 18. November 2004 aufhob und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwies.

14. Das Niedersächsische Finanzgericht ist der Auffassung, dass die Klägerin sowohl einer unternehmerischen als auch einer nichtunternehmerischen Tätigkeit nachgehe.

15. Das Niedersächsische Finanzgericht hat Zweifel, wie in der bei ihm anhängigen Sache die Abzugsfähigkeit und die Aufteilung nach Gemeinschaftsrecht zu bestimmen sind, und hat dem Gerichtshof daher zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt

1. Bestimmt sich die Vorsteuerabzugsberechtigung für den Fall, dass ein

Steuerpflichtiger gleichzeitig einer unternehmerischen und einer nichtunternehmerischen Tätigkeit nachgeht, nach dem Verhältnis der steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze einerseits zu den steuerbaren und steuerfreien Umsätzen andererseits (Auffassung der Klägerin), oder ist der Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig, als die mit der Ausgabe von Aktien und stillen Beteiligungen verbundenen Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern zuzurechnen sind?

2. Für den Fall, dass ein Vorsteuerabzug nur insoweit zulässig ist, als die mit der Ausgabe von Aktien und stillen Beteiligungen verbundenen Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen sind: Ist die Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich nach einem sogenannten „Investitionsschlüssel“ vorzunehmen, oder ist — entsprechend dem Vorbringen der Klägerin — in entsprechender Anwendung des Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG auch ein „Umsatzschlüssel“ sachgerecht?

16. Schriftliche Erklärungen sind von der Klägerin, der deutschen Regierung, der portugiesischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission eingereicht worden. Eine mündliche Verhandlung ist von den Verfahrensbeteiligten nicht beantragt worden und hat auch nicht stattgefunden.

III — Beurteilung

A — *Hauptsächliches Vorbringen der Verfahrensbeteiligten*

17. Die Klägerin macht im Wesentlichen geltend, dass alle in Verbindung mit dem Erwerb von neuen Beteiligungen anfallenden Vorsteuern abzugsfähig seien. Unter Bezugnahme auf das Urteil Kretztechnik⁵ trägt die Klägerin vor, dass die Ausgabe von Aktien dazu diene, ihr Kapital zugunsten ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken. Da diese Tätigkeit sowohl steuerbare Umsätze als steuerfreie Umsätze umfasse, sei die Abzugsfähigkeit gemäß Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie nach dem Verhältnis der steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze einerseits zu den steuerbaren und steuerfreien Umsätzen andererseits zu bestimmen.

18. Die deutsche Regierung macht geltend, der Vorsteuerabzug sei nur insoweit zulässig, als die mit der Ausgabe von Aktien und stillen Beteiligungen verbundenen Aufwendungen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin zuzurechnen seien. Ein Teil des auf

⁵ — Urteil vom 26. Mai 2005 (C-465/03, Slg. 2005, I-4357).

diese Weise angesammelten Kapitals fließe in Bereiche, in denen die Klägerin nicht unternehmerisch tätig sei, nämlich in Kapitalbeteiligungen an anderen Unternehmen. Die deutsche Regierung meint, dass die Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich nach dem „Investitionsschlüssel“ vorzunehmen sei, d. h. dem Verhältnis, in dem die Kapitalerträge aus der Aufnahme atypisch stiller Gesellschafter in die wirtschaftliche Tätigkeit und die nichtwirtschaftliche Tätigkeit flössen.

19. Die portugiesische Regierung trägt vor, dass die Mehrwertsteuer der Klägerin nur insoweit abzugsfähig sei, als sie den Teil der Umsätze betreffe, der sich auf im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin getätigte Umsätze beziehe, und macht im Wesentlichen geltend, dass der Investitionsschlüssel in der vorliegenden Rechtssache die sachgerechtere Aufteilungsmethode sei.

20. Die Regierung des Vereinigten Königreichs führt im Wesentlichen aus, dass der Pro-rata-Satz der Eingangsgemeinkosten, der mit der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin im Zusammenhang stehe oder dafür verwendet werde, nicht Teil einer Berechnung des Vorsteuerabzugsbetrags sei, da dieser Pro-rata-Satz der Eingangskosten aus dem System des Vorsteuerabzugs insgesamt herausfalle und vollständig außer Acht zu lassen sei. Was die Aufteilung angeht, macht die Regierung des Vereinigten Königreichs im Wesentlichen geltend, dass diese durch

die Sechste Richtlinie nicht vorgeschrieben sei und im Ermessen der Mitgliedstaaten stehe.

21. Die Kommission ist der Auffassung, dass die steuerliche Behandlung der unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin davon abhängen, ob einer der Steuerbefreiungstatbestände anwendbar sei. Während die Umsätze mit Wertpapieren von der Mehrwertsteuer befreit seien, könnten die Lieferungen von Immobilien unter Umständen besteuert werden. Das erkläre die Dreiteilung der Tätigkeiten der Klägerin: (i) nichtsteuerbare Geschäfte; (ii) steuerbare, aber steuerbefreite Geschäfte und (iii) steuerpflichtige Geschäfte. Die Vertiefung dieser Frage anhand des Sachverhalts des Ausgangsfalls obliege allerdings dem vorlegenden Gericht. Zur Aufteilung als solcher stellt die Kommission fest, dass eine sachgerechtere Vorgehensweise in der Verwendung des Investitionsschlüssels bestehe, der jedoch die wirtschaftliche Realität hinreichend widerspiegeln müsse und daher für jedes Steuerjahr neu zu berechnen sei.

B — *Würdigung*

1. Erste Frage

22. Das vorliegende Gericht stellt als Tatsache fest, dass die Klägerin sowohl eine

wirtschaftliche⁶ Tätigkeit als auch eine nicht-wirtschaftliche Tätigkeit ausübe. Nach dieser Aussage darf nicht vergessen werden, dass Art. 4 der Sechsten Richtlinie der Mehrwertsteuer zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich zuweist, aber lediglich Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter betrifft.⁷

die entgegengesetzte Tätigkeit, nämlich die Veräußerung von Beteiligungen an anderen Unternehmen, gelten.⁹ Dagegen können Umsätze, die sich auf Wertpapiere beziehen, in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, sind aber von ihr befreit.¹⁰

23. Nach ständiger Rechtsprechung können der bloße Erwerb und das bloße Halten von Aktien nicht als wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne der Sechsten Richtlinie angesehen werden. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar.⁸ Wenn der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen als solcher keine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie darstellt, so muss dasselbe auch für

24. Der Gerichtshof hat entschieden, dass eine Personengesellschaft bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage an diesen keine Dienstleistung gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie erbringt.¹¹ Dasselbe muss nach Ansicht des Gerichtshofs für die Ausgabe von Aktien zur Aufbringung von Kapital gelten.¹²

25. Im Urteil Kretztechnik hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Gesellschaft, die neue Aktien ausgibt, ihr Vermögen durch die Beschaffung zusätzlichen Kapitals vergrößern will, wobei sie jedoch den neuen Anteilseignern ein Eigentumsrecht an einem Teil des auf diese Weise erhöhten Kapitals einräumt. Aus der Sicht der ausgebenden

6 — Ich sehe es nicht als notwendig an, für die Zwecke der Mehrwertsteuer zwischen „unternehmerischer Tätigkeit“ und „wirtschaftlicher Tätigkeit“ zu unterscheiden. In der vorliegenden Erörterung werde ich nur den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ gebrauchen, der in der Sechsten Richtlinie verwendet wird.

7 — Vgl. Urteil vom 29. April 2004 (EDM, C-77/01, Slg. 2004, I-4295, Randnr. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung). Siehe dazu auch das Urteil Kretztechnik, angeführt in Fn. 5, Randnr. 18. Außerdem hat der Gerichtshof entschieden, dass es sich bei dem Begriff „wirtschaftliche Tätigkeiten“ um einen objektiv festgelegten Begriff handelt, da die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, betrachtet wird. Vgl. u. a. Urteil vom 21. Februar 2006, University of Huddersfield, C-223/03 (Slg. 2006, I-1751, Randnr. 47 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 — Vgl. Urteil vom 21. Oktober 2004 (Banque Bruxelles Lambert [BBL], C-8/03, Slg. 2004, I-10157, Randnr. 38).

9 — Vgl. Urteil vom 26. Juni 2003 (KapHag, C-442/01, Slg. 2003, I-6851, Randnr. 40).

10 — Vgl. u. a. Urteil BBL, angeführt in Fn. 8, Randnrn. 36 bis 41 und die dort angeführte Rechtsprechung.

11 — Urteil KapHag, angeführt in Fn. 9, Randnr. 43.

12 — Urteil Kretztechnik, angeführt in Fn. 5, Randnr. 25.

Gesellschaft besteht das Ziel im Erwerb von Kapital, nicht in der Erbringung einer Dienstleistung. Aus der Sicht des Anteilseigners stellt die Zahlung der zur Kapitalerhöhung erforderlichen Beträge keine Gegenleistung dar, sondern die Investition oder Kapitalanlage.¹³

26. In Anbetracht dessen, dass die Klägerin — trotz ihrer Rechte als Anteilseignerin oder Gesellschafterin — weder unmittelbar noch mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaften eingreift¹⁴, an denen sie Beteiligungen erwirbt, hält oder überträgt, sind ihre Tätigkeiten nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen.

27. Im Urteil Rompelman hat der Gerichtshof erstmals ausgeführt, dass der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten

selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Grundsatz der Neutralität).¹⁵

28. Die letztgenannte Voraussetzung zeigt, dass die Mehrwertsteuer nur abgezogen werden kann, wenn die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Im Urteil Investrand hat der Gerichtshof entschieden: „Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören.“¹⁶

29. In Randnr. 36 des Urteils Kretztechnik hat der Gerichtshof entschieden: „[A]ngesichts dessen, dass es sich bei der Ausgabe von Aktien um einen Umsatz handelt, der nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt, und dass dieser Umsatz von Kretztechnik ausgeführt wurde, um ihr Kapital zugunsten ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken, [ist] festzustellen, dass die Kosten der Dienstleistungen, die sie im Rahmen des betreffenden Umsatzes bezogen hat, Teil ihrer allgemeinen Kosten sind und damit zu den Preiselementen ihrer Produkte gehören. Solche Dienstleistungen hängen nämlich

13 — Urteil Kretztechnik, Randnr. 26.

14 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. September 2001 (Cibo Participations, C-16/00, Slg. 2001, I-6663).

15 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman (Slg. 1985, 655, Randnr. 19); vgl. auch Urteil vom 22. Februar 2001 (Abbey National, C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

16 — Urteil vom 8. Februar 2007 (C-435/05, Slg. 2007, I-1315, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen.“¹⁷

30. Der Gerichtshof hat in Randnr. 37 dieses Urteils weiter entschieden: „Folglich hat Kretztechnik nach Artikel 17 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie ein Recht auf Abzug der gesamten Vorsteuer, die ihre Aufwendungen für die verschiedenen Leistungen belastet hat, die sie im Rahmen ihrer Ausgabe von Aktien bezogen hat, sofern es sich bei sämtlichen Umsätzen, die sie im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ausführt, um besteuerte Umsätze handelt. Führt ein Steuerpflichtiger sowohl Umsätze aus, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, kann er nämlich gemäß Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 der Sechsten Richtlinie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.“¹⁸

31. Ich stimme mit dem vorlegenden Gericht, der deutschen Regierung und der Kommission darin überein, dass die Situation der Klägerin mit der Situation in der Rechtssache Kretztechnik, in der die betrof-

fene Gesellschaft nur besteuerte Ausgangsumsätze erzielte¹⁹, kaum vergleichbar ist.

32. Wie die Kommission in der vorliegenden Rechtssache zu Recht ausführt, ist die Tätigkeit der Klägerin, sofern diese Beteiligungen und sonstige Rechte erwirbt, hält und verwertet, ohne jedoch die Erbringung einer Dienstleistung gegen Entgelt systematisch zu verfolgen, nichtwirtschaftlichen Charakters und somit auch nicht steuerbar. Soweit diese Tätigkeit nicht zum Abzug der Vorsteuer berechtigt, weil sie nichtwirtschaftlicher Art ist und aus dem Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer herausfällt, ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, zumal die durch diese Aufwendungen ermöglichte Tätigkeit vom Mehrwertsteuersystem nicht erfasst wird. Insoweit können auch die in Verbindung mit der Ausgabe von Aktien und stillen Beteiligten getätigten Aufwendungen nicht als allgemeine Kosten oder Preiselemente angesehen werden, die in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Gesamttätigkeit der Klägerin stehen und als solche abzugsfähig sind.

33. Daraus folgt, dass der Abzug der Vorsteuer auf die mit der Ausgabe von Beteiligungen zusammenhängenden Aufwendungen nur dann gerechtfertigt ist, wenn das

17 — Urteil Kretztechnik, angeführt in Fn. 5, und die in der genannten Randnummer angeführte Rechtsprechung.

18 — Urteil Kretztechnik und die in der genannten Randnummer angeführte Rechtsprechung.

19 — Urteil Kretztechnik. Dies bedeutete, dass in jener Rechtssache Kretztechnik das Kapital in ihrer Eigenschaft als Steuerpflichtige beschaffte, die als solche tätig wurde. Folglich war die Vorsteuer, die als Gemeinkosten der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit von Kretztechnik zuzurechnen war, in vollem Umfang abzugsfähig. Vgl. in Bezug auf eine neuere vom Gerichtshof entschiedene Rechtssache das in Fn. 16 angeführte Urteil Investrand.

dadurch gesammelte Kapital der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin zugerechnet wird. Jedoch berechtigen die Aufwendungen, die mit der Ausgabe von Aktien oder atypischen stillen Beteiligungen zusammenhängen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin (d. h. dem Erwerb, dem Halten und dem Verkauf von Beteiligungen an anderen Unternehmen) zuzurechnen sind, die Klägerin nicht zum Vorsteuerabzug.

hat, hinzuzufügen, dass ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze ausführt, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, gemäß Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie den Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer vornehmen kann, der dem Betrag der erstgenannten Umsätze entspricht.²⁰

34. Wie das vorliegende Gericht ausführt, übt die Klägerin anders als in dem der Rechtsache Kretztechnik zugrunde liegenden Sachverhalt nämlich kein produzierendes Gewerbe aus. Die Kosten im Zusammenhang mit der Ausgabe von Beteiligungen waren somit keine Gemeinkosten, die sich allein im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit auswirkten.

37. Ich muss zu dem Ergebnis gelangen, dass die Aufwendungen, die mit der Ausgabe von Aktien und atypischen stillen Beteiligungen durch die Klägerin verbunden sind, nicht als Kosten angesehen werden können, die Teil ihrer allgemeinen Kosten sind und damit zu den Preiselementen ihrer Produkte gehören und direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit der Klägerin zusammenhängen.²¹

35. Dagegen wirkten sich die Kosten der Klägerin, wie sich aus dem Vorstehenden ergibt — zumindest teilweise —, auf ihre nichtwirtschaftliche Tätigkeit aus. Hier ist die Feststellung wichtig, dass sowohl aus dem Vorlagebeschluss als auch aus den Erklärungen der Beteiligten deutlich hervorgeht, dass der letztgenannte Umstand zwischen den Beteiligten nicht streitig ist.

38. Daher ist, wenn ein Steuerpflichtiger gleichzeitig einer wirtschaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen, die mit der Ausgabe von Aktien oder atypischen stillen Beteiligungen verbunden sind, nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen richtigerweise der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zuzurechnen sind.

36. Ich habe oben daran erinnert, dass sich der Gerichtshof im Urteil Kretztechnik beilgt

20 — Urteil Kretztechnik, angeführt in Fn. 5, Randnr. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung.

21 — Vgl. Urteil Kretztechnik, Randnr. 36.

2. Zweite Frage

39. In Anbetracht der vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage ist auch die zweite Frage zu prüfen, die sich im Wesentlichen auf die Methode der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen zwischen der wirtschaftlichen und der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin bezieht (und darauf, ob Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie auf diese Aufteilung entsprechend anzuwenden ist).

40. Es ist wichtig, darauf hinzuweisen, dass Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (nicht steuerbefreite steuerbare Umsätze), und Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht (steuerfreie steuerbare Umsätze), erfasst. Aus den Urteilen in den Rechtssachen Sofitam, Floridienne und Berginvest, Cibo Participations und EDM kann gefolgert werden, dass nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallende Umsätze bei der Berechnung des in den Art. 17 und 19 der Sechsten Richtlinie genannten abzugsfähigen Teils unberücksichtigt bleiben müssen.²²

22 — Urteile vom 22. Juni 1993 (Sofitam, C-333/91, Slg. 1993, I-3513, Randnrn. 13 und 14), vom 14. November 2000 (Floridienne und Berginvest, C-142/99, Slg. 2000, I-9567, Tenor), Cibo Participations, angeführt in Fn. 14, Randnr. 44, und EDM, angeführt in Fn. 7, Randnr. 54. Im Urteil Floridienne und Berginvest z. B. hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 19 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass im Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, Dividenden, die Tochtergesellschaften an eine Holdinggesellschaft ausschütten, die wegen anderer Tätigkeiten mehrwertsteuerpflichtig ist und die für diese Tochtergesellschaften Verwaltungsdienstleistungen erbringt, unberücksichtigt bleiben müssen.

41. Jedoch enthalten weder Art. 17 noch Art. 19 — noch im Übrigen die Sechste Richtlinie als solche — eine Bestimmung, die die Methoden oder Kriterien regelt, die von den Mitgliedstaaten bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen auf wirtschaftliche und auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten anzuwenden sind.

42. In Anbetracht dieses Schweigens des Gemeinschaftsgesetzgebers, sei es beabsichtigt oder nicht, bin ich der Ansicht, dass der Gerichtshof dem Wortlaut der Sechsten Richtlinie keine besonderen Bedingungen für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen auf wirtschaftliche und auf nichtwirtschaftliche Tätigkeiten hinzufügen darf. Ich halte es nicht für sachgerecht, die Vorschriften der Sechsten Richtlinie analog oder *mutatis mutandis* anzuwenden, wofür insbesondere die Klägerin eintritt.

43. Da die Sechste Richtlinie keine Regelung in Bezug auf die Methode für die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten enthält, ist folglich der Schluss zu ziehen, dass es sich dabei um eine Materie handelt, die im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt.²³

23 — Ich möchte hier anmerken, dass bereits in der Rechtssache Cibo Participations die Kommission in ihren Erklärungen ausgeführt hat, dass es, da Art. 17 der Sechsten Richtlinie keine Regelung über Umsätze aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb des Anwendungsbereichs der Richtlinie treffe, in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten falle, die Methode festzulegen, nach der der Abzug ausgeschlossen sei. Vgl. die Schlussanträge von Generalwältin Stix-Hackl in der Rechtssache Cibo Participations, angeführt in Fn.14, Nr. 31.

44. Jedoch möchte ich hervorheben, dass die Mitgliedstaaten bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nicht über ein unbeschränktes Ermessen verfügen und bestimmte Grundsätze beachten müssen, die sich aus der Sechsten Richtlinie gemäß deren Auslegung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergeben.

45. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass der Gerichtshof in einer Rechtssache, die ein anderes Gebiet (nämlich die Nutzung eines Grundstücks, das Teil eines Unternehmens ist, für private Zwecke), aber eine ähnliche Streitfrage betraf, nach der Feststellung, dass die Sechste Richtlinie „nicht die Angaben enthält, die für eine einheitliche und präzise Bestimmung der Grundsätze für die Ermittlung des betreffenden Ausgabenbetrags erforderlich sind“, entschieden hat, dass „die Mitgliedstaaten hinsichtlich dieser Grundsätze über einen gewissen Ermessensspielraum [verfügen], vorausgesetzt, sie verkennen nicht den Sinn und Zweck der fraglichen Vorschrift

und ihre Stellung im Gefüge der Sechsten Richtlinie“.²⁴

46. Das in den Art. 17 ff. der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug ist ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer und kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs wirkt sich eine Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug auf die Höhe der steuerlichen Belastung aus und muss in allen Mitgliedstaaten in gleicher Weise gelten.²⁵

47. Die von den Mitgliedstaaten bei der Aufteilung angewendeten Methoden und Kriterien müssen so geartet sein, dass sichergestellt ist, dass die mit der Sechsten Richtlinie verfolgten Ziele beachtet werden. Sie dürfen dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zuwiderlaufen, auf dem das mit der Sechsten Richtlinie aufgestellte gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht und der es nicht zulässt, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.²⁶

24 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 2006 (Wollny, C-72/05, Slg. 2006, I-8297, Randnr. 28). Vgl. auch Urteil vom 1. Februar 1977 (Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Slg. 1977, 113, Randnrn. 16 und 17).

25 — Vgl. insbesondere Urteil vom 6. Juli 1995 (BP Soupergaz, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch den 12. Erwägungsgrund in der Präambel der Sechsten Richtlinie.

26 — Vgl. Urteile vom 16. September 2004 (Cimber Air, C-382/02, Slg. 2004, I-8379, Randnrn. 23 und 24), und vom 8. Dezember 2005 (Jyske Finans, C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 39).

IV — Ergebnis

48. Ich bin daher der Meinung, dass der Gerichtshof die vom Niedersächsischen Finanzgericht vorgelegten Fragen wie folgt beantworten sollte:

1. Geht ein Steuerpflichtiger gleichzeitig einer wirtschaftlichen Tätigkeit und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit nach, so ist der Abzug von Vorsteuer auf die mit der Ausgabe von Aktien oder stillen Beteiligungen verbundenen Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen richtigerweise der wirtschaftlichen Tätigkeit dieser Person im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG zuzurechnen sind.
2. Die Methode der Aufteilung der Vorsteuer zwischen wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten ist eine Materie, die im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt. Bei der Ausübung dieses Ermessens müssen die Mitgliedstaaten insbesondere sicherstellen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird.