

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

YVES BOT

vom 18. Juni 2009¹

1. Im vorliegenden Vorabentscheidungsverfahren geht es erneut um den Begriff der „Hilfsumsätze“ in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates².

Mehrwertsteuer nur verhältnismäßig zum Umsatz aus seinen besteuerten Tätigkeiten als Vorsteuer abziehen.

2. Art. 19 der Sechsten Richtlinie bestimmt die Modalitäten der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, der anwendbar ist, wenn ein Steuerpflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für besteuerte Umsätze als auch für von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze verwendet.

4. Nach Art. 19 der Sechsten Richtlinie entspricht dieses Recht auf Vorsteuerabzug einem Bruch, der im Zähler den Umsatz aus den besteuerten Tätigkeiten und im Nenner diesen Umsatz zuzüglich des Umsatzes aus den steuerfreien Tätigkeiten enthält. In Art. 19 Abs. 2 ist vorgesehen, dass bestimmte Grundstücks- oder Finanzumsätze dann nicht berücksichtigt werden, wenn es sich um Hilfsumsätze handelt.

3. Nach dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem ist ein Wirtschaftsteilnehmer berechtigt, die Mehrwertsteuer, die er für die Ausübung seiner Tätigkeiten, die ihrerseits dieser Steuer unterliegen, aufgewandt hat, in vollem Umfang als Vorsteuer abzuziehen. Übt er zugleich besteuerte und steuerfreie Tätigkeiten aus und erwirbt er unterschiedslos Gegenstände und Dienstleistungen für beide Arten von Tätigkeit, kann er die auf diesen Gegenständen und Dienstleistungen lastende

5. Daraus folgt, dass die Qualifikation eines von der Mehrwertsteuer befreiten Umsatzes als „Hilfsumsatz“ im Sinne von Art. 19 der Sechsten Richtlinie zu einer Erhöhung des Vorsteuerabzugs des Steuerpflichtigen führt, indem der Betrag im Nenner des in dieser Vorschrift vorgesehenen Bruchs verringert wird.

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), mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), jedoch zu dem im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitpunkt noch anwendbar.

6. Der Begriff „Hilfsumsatz“ erfuhr bereits zweimal eine Auslegung, und zwar in den

Urteilen vom 11. Juli 1996, Régie dauphinoise³, und vom 29. April 2004, EDM⁴. In neuerer Zeit hat der Gerichtshof auch in seinem Urteil vom 6. März 2008, Nordania Finans und BG Factoring⁵, relevante Hinweise zur Auslegung dieses Begriffs gegeben.

7. In der vorliegenden Rechtssache sind die Parteien unterschiedlicher Auffassung über die Auslegung der vom Gerichtshof in diesen Urteilen aufgestellten Kriterien und über die Konsequenzen, die daraus unter den Umständen des Ausgangsverfahrens zu ziehen sind.

8. Die vorliegende Rechtssache betrifft ein Bauunternehmen, dessen Haupttätigkeit darin besteht, Arbeiten für fremde Rechnung auszuführen, und das zu einem geringen Teil für eigene Rechnung Immobilien errichtet, um sie anschließend zu verkaufen. Nach dem anwendbaren nationalen Recht stellt die Errichtung von Immobilien für eigene Rechnung einen besteuerten Umsatz dar, der anschließende Verkauf dieser Immobilien hingegen einen steuerfreien Umsatz.

9. Das vorlegende Gericht möchte wissen, ob der Verkauf von Immobilien durch dieses Unternehmen, die es selbst für eigene Rechnung errichtet hat, als „Hilfsumsatz“ nach Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Insbesondere möchte es wissen, ob die Beurteilung davon abhängt, dass für diesen Verkauf — für sich genommen — nur in sehr geringem Umfang Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet wurden, die der Mehrwertsteuer unterliegen. Ferner möchte es vom Gerichtshof wissen, inwieweit der Neutralitätsgrundsatz für diese Beurteilung von Bedeutung ist.

10. In den vorliegenden Schlussanträgen werde ich die Gründe darlegen, aus denen das Kriterium der sehr begrenzten Verwendung von Gegenständen und Dienstleistungen in gemischter Verwendung nicht anwendbar ist, wenn, wie in der vorliegenden Rechtssache, die steuerfreie Immobilienverkaufstätigkeit und die besteuerte Bautätigkeit ein und denselben Umsatz bilden. Ich werde dem Gerichtshof vorschlagen, für Recht zu erkennen, dass der Verkauf von für eigene Rechnung errichteten Immobilien durch ein Bauunternehmen keinen „Hilfsumsatz“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie darstellt, wenn die Errichtung dieser Immobilien der Mehrwertsteuer unterliegt und der anschließende Verkauf dieser Immobilien steuerbefreit ist, da dieser Verkauf die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der Bautätigkeit darstellt.

3 — C-306/94, Slg. 1996, I-3695.

4 — C-77/01, Slg. 2004, I-4295.

5 — C-98/07, Slg. 2008, I-1281.

I — Rechtlicher Rahmen

A — Die Sechste Richtlinie

1. Die Regelung des Vorsteuerabzugs in den Art. 17 und 19 der Sechsten Richtlinie

11. Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchssteuer, die ihrer Bestimmung nach allgemein auf Gegenstände und Dienstleistungen zu erheben ist und die nur der Endverbraucher tragen soll. 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 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.

12. Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Tätigkeiten verwendet, die ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen. Art. 17 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug“ bestimmt folglich, dass der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, „[s]oweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden“.

13. 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, sieht Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie vor, dass der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Die Vorschrift bestimmt des Weiteren, dass dieser Pro-rata-Satz nach Art. 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt wird.

14. Art. 19 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 ... 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 ...

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

behalten, die etwa 14 % ihrer jährlichen Gesamteinnahmen ausmachten⁶.

(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 ...“

2. Die Auslegung des Begriffs Hilfsumsatz

a) Das Urteil Régie dauphinoise

15. Die Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (im Folgenden: Régie dauphinoise) verwaltete vermietete Immobilien und war Verwalterin in Miteigentum stehender Objekte. Hierfür erhielt sie von den Miteigentümern, deren Immobilien sie verwaltete, Geldvorschüsse. Die Régie dauphinoise legte diese Beträge mit Einverständnis ihrer Klienten auf eigene Rechnung bei Finanzinstituten an. Mit der Einzahlung dieser Beträge auf ihr Konto erwarb die Régie dauphinoise das Eigentum daran. Sie war zur Rückzahlung verpflichtet, durfte aber die Erträge der Geldanlagen

16. Der Gerichtshof hat zunächst geprüft, ob die fraglichen Geldanlagen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fielen. Er hat die Auffassung vertreten, dass sie eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellten, da sie als an Finanzinstitute erbrachte Dienstleistungen anzusehen seien, nämlich als befristete Gelddarlehen, für die als Entgelt Zinsen gezahlt würden.

17. Zu der Frage, ob die Régie dauphinoise die Geldanlagen als Steuerpflichtige getätigt hat, hat der Gerichtshof ausgeführt, dass „im Bezug von Zinsen, die ein Immobilienverwalter für die Anlage von Mitteln einnimmt, die er von seinen Klienten im Zusammenhang mit der Verwaltung ihrer Immobilien erhält, eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung seiner steuerbaren Tätigkeit [liegt]. Bei einer derartigen Geldanlage handelt der Immobilienverwalter deshalb als Steuerpflichtiger“⁷.

18. Er hat sodann festgestellt, dass die Geldanlagegeschäfte nach Art. 13 Teil B Buchst. d der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit seien.

⁶ — Urteil Régie dauphinoise (Randnr. 6).

⁷ — Ebd. (Randnr. 18).

19. Schließlich hat der Gerichtshof zu der Frage Stellung genommen, ob die Geldanlagen als „Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen sind. In den Randnrn. 21 und 22 hat er entschieden:

„Mit der Regelung des Artikels 19, nach der Hilfsumsätze im Bereich der Finanzgeschäfte nicht in den Nenner des für die Berechnung des Pro-rata-Satzes verwendeten Bruchs einbezogen werden, soll die vollkommene Neutralität sichergestellt werden, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiert ... [D]ie Berechnung des Vorsteuerabzugs [würde] verfälscht, wenn sämtliche Erträge aus Finanzgeschäften des Steuerpflichtigen, die einen Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit aufweisen, in den fraglichen Nenner einbezogen werden müssten, auch wenn die Erzielung dieser Erträge keine oder eine jedenfalls nur sehr begrenzte Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen erfordert, für die die Mehrwertsteuer zu entrichten ist.

Allerdings gehen Geldanlagen von Unternehmen der Immobilienverwaltung auf Vorauszahlungen von Mitteln zurück, die die Miteigentümer und Mieter der verwalteten Immobilien diesen Unternehmen anvertrauen. Die Unternehmen können diese Beträge mit Zustimmung ihrer Klienten auf eigene Rechnung bei Finanzinstituten anlegen. Wie in Randnummer 18 ausgeführt, stellen die Zinseinnahmen aus diesen Geldanlagen die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit der Unternehmen der Immobilienverwaltung dar. Solche Geldanlagen können deshalb nicht als Hilfsumsätze im Sinne von Artikel 19 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie

angesehen werden. Ihre Berücksichtigung bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs ist nicht geeignet, die Neutralität des Mehrwertsteuersystems zu beeinträchtigen.“

b) Das Urteil EDM

20. Die Rechtssache, in der das Urteil EDM ergangen ist, betraf eine Holdinggesellschaft des Bergbausektors, deren Haupttätigkeiten in der Verwaltung ihrer Gesellschaftsbeteiligungen und der wissenschaftlichen und technologischen Forschung im Bereich des Bergbaus mit dem Ziel der Investition in diesem Bereich durch die Gründung neuer Unternehmen bestanden. Diese Holdinggesellschaft gewährte daneben Darlehen an ihre Beteiligungsgesellschaften und nahm Anlagen in Form von Bankeinlagen oder in Titel wie Schatzanweisungen oder Zertifikate vor.

21. Der Gerichtshof hat sich zu der Frage geäußert, ob diese von der Mehrwertsteuer befreiten Finanzgeschäfte auch dann als Hilfsumsätze betrachtet werden können, wenn mit ihnen höhere Erträge erzielt werden als mit der Haupttätigkeit.

22. Er hat daran erinnert, dass Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie vermeiden solle, dass Umsätze, die keine oder eine jedenfalls nur sehr begrenzte Verwendung von Gegenständen oder Dienstleistungen erforderten, für die

die Mehrwertsteuer zu entrichten sei, die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs verfälschen, und damit gewährleisten solle, dass der Zweck der Neutralität, die das gemeinsame Mehrwertsteuersystem garantiere, gewahrt werde⁸.

23. Der Gerichtshof hat entschieden, dass die fraglichen Finanzgeschäfte der Holdinggesellschaft als Hilfsumsätze im Sinne von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie anzusehen seien, soweit Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Mehrwertsteuer unterlägen, nur in sehr geringem Umfang für diese Geschäfte verwendet würden⁹.

24. Er hat klargestellt, dass zwar der Umfang der durch die Finanzgeschäfte, die in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fielen, erzielten Einkünfte ein Indiz dafür sein könne, dass diese Umsätze nicht als „Hilfsumsätze“ im Sinne dieser Bestimmung anzusehen seien, dass aber der Umstand, dass die Einkünfte aus diesen Umsätzen höher seien als die Einkünfte aus der Tätigkeit, die nach Angabe des betreffenden Unternehmens seine Haupttätigkeit darstelle, allein nicht ausreiche, um ihre Einordnung als Hilfsumsätze auszuschließen¹⁰. Zuvor hatte der Gerichtshof festgestellt, dass die Haupttätigkeit der Prospektion der Holdinggesellschaft nur mittelfristig rentabel gewesen sei und sich sogar als unrentabel habe erweisen können¹¹.

3. Das Urteil Nordania Finans und BG Factoring

25. Die Rechtssache, in der das Urteil Nordania Finans und BG Factoring ergangen ist, betraf die Frage, ob Fahrzeuge, die ein Leasingunternehmen erwirbt, um sie zu vermieten und dann nach Ablauf der Leasingverträge zu verkaufen, Investitionsgüter darstellen.

26. Neben dieser, der Mehrwertsteuer unterliegenden Leasingtätigkeit erbrachte diese Gesellschaft auch von der Mehrwertsteuer befreite Finanzdienstleistungen. Es ging also darum, zu bestimmen, ob der Umsatzbetrag aus dem bei Ende des Mietvertrags getätigten Verkauf der Fahrzeuge bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes im Zähler und im Nenner als zu einer besteuerten Tätigkeit gehörig zu berücksichtigen oder als den Erwerb von Investitionsgütern betreffend von der Berechnung auszunehmen ist.

27. Der Gerichtshof hat entschieden, dass von der Wendung „Investitionsgütern ..., die vom Steuerpflichtigen in seinem Unternehmen verwendet werden“ in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie Fahrzeuge nicht erfasst würden, die ein Leasingunternehmen erwerbe, um sie zu vermieten und dann nach Ablauf der Leasingverträge zu verkaufen, wenn der Verkauf dieser Fahrzeuge nach Ablauf der genannten Verträge integraler Bestandteil der regelmäßig ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten dieses Unternehmens sei.

8 — Urteil EDM (Randnr. 75).

9 — Ebd. (Randnr. 78).

10 — Ebd.

11 — Urteil EDM (Randnr. 77).

B — *Das nationale Steuerrecht*

28. Nach § 6 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes (momsloven) ist die Mehrwertsteuer von Bauarbeiten ausführenden Steuerpflichtigen zu entrichten, die für eigene Rechnung und auf eigenem Grund Immobilien errichten, um sie anschließend zu verkaufen. Aus § 6 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzes ergibt sich, dass die Arbeiten und Materialien, die für Immobilien aufgewandt werden, für die nach Abs. 1 Mehrwertsteuer zu entrichten ist, entgeltlichen und damit besteuerten Leistungen gleichgestellt sind.

29. Das vorliegende Gericht führt aus, dass diese Vorschriften eine Gleichstellung der Bauunternehmen, die zum Zweck des Verkaufs oder der Vermietung selbst Immobilien errichteten, und der Bauunternehmen, die zum gleichen Zweck Bauleistungen von Unternehmen bezögen, sicherstellen solle, da der Verkauf von Immobilien nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 des Mehrwertsteuergesetzes einen von der Mehrwertsteuer befreiten Umsatz darstelle.

30. Zum Recht auf Vorsteuerabzug bestimmt § 37 des Mehrwertsteuergesetzes, dass Unternehmen, die mehrwertsteuerlich registriert sind, Steuern für den Erwerb von Gegenständen und Leistungen, die ausschließlich für nicht steuerbefreite Lieferungen des Unternehmens verwendet werden, bei der Berechnung der Steuerschuld als Vorsteuer abziehen können.

31. Hinsichtlich des Erwerbs zur gemischten Verwendung bestimmt § 38 des Mehrwertsteuergesetzes:

„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 ... Außer Ansatz bleiben auch die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücksgeschäfte ...“

II — Sachverhalt und Vorlagefragen

32. Die NCC Construction Danmark A/S (im Folgenden: NCC) ist ein im Bausektor, insbesondere als Hauptunternehmer, tätiges Unternehmen. Sie errichtet Bauwerke für fremde und für eigene Rechnung. Der Verkauf der Immobilien ist nicht ihre Haupttätigkeit, sondern eine selbständige Tätigkeit, die auf der Bautätigkeit basiert, hinsichtlich deren sie mehrwertsteuerpflichtig ist.

33. Für Bauwerke, die sie auf eigene Rechnung erstellt, entrichtet NCC nach § 6 des Mehrwertsteuergesetzes eine Baumehrwertsteuer nach Maßgabe des Baufortschritts, wie wenn das Bauwerk für fremde Rechnung errichtet würde. Die Mehrwertsteuerpflichtigkeit für ein für eigene Rechnung errichtetes Bauwerk umfasst die von den bei NCC Beschäftigten ausgeführten Bauarbeiten, sämtliche Materialien, die für das Bauwerk verwendet werden, sowie die Projektplanung und die Bodenarbeiten. Mehrwertsteuer wird auch auf den für entsprechende Bauwerke üblichen Gewinn erhoben.

34. Im Jahr 2002 verkaufte NCC selbst Immobilien, die sie für eigene Rechnung errichtet hatte. Von den insgesamt 2 232 Beschäftigten waren lediglich 8 mit diesem Verkauf befasst. Im besagten Jahr belief sich der Umsatz auf knapp 4 Milliarden DKK (3 966 Mio. DKK). Mit dem Verkauf der für eigene Rechnung errichteten Immobilien wurde ein Umsatz von 18 Mio. DKK erzielt. Der Anteil der Verkaufsorganisation an den Gemeinkosten von NCC, d. h. an den Kosten für Verwaltung, Bürokosten, Buchführung, Räume usw., betrug ungefähr 0,6 %.

35. Die nationalen Steuerbehörden gewährten den Bauunternehmen während mehrerer Jahre ein unbegrenztes Recht zum Abzug von Kosten, die sowohl der eigentlichen Bautätigkeit als auch dem Verkauf zuzurechnen waren. Zum 1. April 2002 beschlossen die Behörden, dass für Gemeinkosten nur noch

ein teilweiser Vorsteuerabzug möglich sei, da der Umsatz aus dem Verkauf von Immobilien künftig als sich auf eine mehrwertsteuerbefreite Tätigkeit beziehend anzusehen sei.

36. Da der Umsatz aus dem Verkauf von Immobilien 4,7 % des Gesamtumsatzes des Jahres 2002 ausmachte (185 Mio. DKK von 3 966 Mio. DKK), verlangten die dänischen Steuerbehörden von NCC Mehrwertsteuer in Höhe von 562 519 DKK für das zweite Halbjahr 2002.

37. NCC erhob gegen diese Entscheidung am 8. Februar 2006 Klage.

38. Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass der Verkauf von Immobilien durch NCC für eigene Rechnung heute einer selbständigen Gesellschaft übertragen sei.

39. Vor dem vorlegenden Gericht haben die Parteien die folgenden Argumente vorgetragen.

40. NCC machte geltend, dass die Verkäufe von für eigene Rechnung errichteten Immobilien „Hilfsumsätze“ im Sinne von § 38 Abs. 1 Satz 4 des Mehrwertsteuergesetzes und von Art. 19 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie darstellten, da dabei nur in sehr geringem Umfang Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet würden, die der Mehrwertsteuer unterlägen. Sie trägt vor, dass die sehr geringe Verwendung von für verschiedene Tätigkeiten genutzten Gegenständen oder Dienstleistungen entsprechend der vom Gerichtshof im Urteil EDM vertretenen Auffassung das entscheidende Kriterium darstelle, um festzustellen, ob ein Umsatz ein Hilfsumsatz sei, und dass diese Auslegung geboten sei, um zu gewährleisten, dass durch die Regelung des Vorsteuerabzugs die vollständige Neutralität der Mehrwertsteuer ihr gegenüber sichergestellt sei.

41. Das Skatteministeriet (Ministerium für Steuern) tritt diesen Ausführungen entgegen und macht geltend, dass ein Umsatz in Anbetracht der Urteile Régie dauphinoise und EDM nur dann als „Hilfsumsatz“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie angesehen werden könne, wenn er zugleich zwei Voraussetzungen erfülle, nämlich einerseits, weder integraler Bestandteil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu sein noch mit der steuerbaren Tätigkeit als unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung verbunden zu sein, und andererseits die sehr geringe Verwendung von für verschiedene Tätigkeiten genutzten Gegenständen oder Dienstleistungen.

42. Es verweist darauf, dass die erste Bedingung im Urteil EDM erfüllt gewesen sei, so dass der Gerichtshof zur Prüfung der zweiten Voraussetzung übergegangen sei, was aber nicht bedeuten könne, dass dem Urteil Régie dauphinoise künftig keine Bedeutung mehr zukomme.

43. Das Skatteministeriet vertritt die Auffassung, dass der Verkauf von Immobilien durch NCC, die diese selbst für eigene Rechnung errichtet habe, die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung ihrer Bautätigkeit darstelle. Es weist des Weiteren darauf hin, dass es eine künstliche Aufspaltung darstelle, würde man nur die Verkaufsabteilung betrachten, da der Umsatz aus dem Verkauf von Immobilien ebenfalls der Gesamtheit der Bautätigkeit entstamme.

44. Vor diesem Hintergrund hat der Østre Landsret das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist der Begriff „Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücksgeschäfte“ in Art. 19 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass er die Tätigkeiten eines mehrwertsteuerpflichtigen Bauunternehmens in Verbindung mit dem anschließenden Verkauf von Immobilien erfasst, die von dem Unternehmen — als vollständig mehrwertsteuerpflichtige Tätigkeit — für eigene Rechnung zum Zweck des Weiterverkaufs errichtet worden sind?
2. Ist es für die Beantwortung der ersten Frage von Bedeutung, in welchem Umfang für die Verkaufstätigkeit — für sich genommen — Gegenstände oder Dienstleistungen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, verwendet werden?

3. Steht es im Einklang mit dem mehrwertsteuerrechtlichen Neutralitätsgrundsatz, dass ein Bauunternehmen, das nach dem geltenden Recht des Mitgliedstaats — das auf Art. 5 Abs. 7 und Art. 6 Abs. 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie beruht — für betriebsinterne Lieferungen im Zusammenhang mit der Errichtung von Immobilien für eigene Rechnung zum Zweck des anschließenden Verkaufs mehrwertsteuerpflichtig ist, nur ein Recht auf teilweisen Vorsteuerabzug für die Gemeinkosten des Unternehmens hat, da der anschließende Verkauf der Immobilie nach dem Mehrwertsteuerrecht des Mitgliedstaats auf der Grundlage von Art. 28 Abs. 3 Buchst. b in Verbindung mit Anhang F Nr. 16 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit ist?

46. Mit allen drei Fragen soll festgestellt werden, ob der Umsatz aus dem Verkauf von Immobilien durch NCC im Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, unberücksichtigt zu bleiben hat. Demzufolge schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen gemeinsam zu prüfen und sie wie folgt zu verstehen. Das vorlegende Gericht möchte im Wesentlichen wissen, ob Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie in der Weise auszulegen ist, dass der Verkauf von für eigene Rechnung errichteten Immobilien durch ein Bauunternehmen einen „Hilfsumsatz“ im Sinne dieser Vorschrift darstellt, wenn die Errichtung der Immobilien der Mehrwertsteuer unterliegt und der anschließende Verkauf von der Steuer befreit ist.

III — Untersuchung

45. Die drei Vorlagefragen des vorlegenden Gerichts hängen eng zusammen. Bei den ersten beiden Fragen geht es nämlich darum, ob der Verkauf von durch NCC für eigene Rechnung errichteten Immobilien einen „Hilfsumsatz“ nach Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie darstellt und ob gegebenenfalls das einschlägige Kriterium für diese Beurteilung der auf die Verkaufstätigkeit — für sich allein genommen — entfallende Anteil der Verwendung der Gegenstände oder Dienstleistungen ist, die der Mehrwertsteuer unterliegen. Die dritte Frage geht dahin, inwieweit der Neutralitätsgrundsatz für die Beantwortung der vorhergehenden Fragestellung von Bedeutung ist.

47. Vor der Untersuchung dieser Frage ist darauf hinzuweisen, dass das dänische Recht dadurch, dass es die Befreiung des Verkaufs neuer Immobilien von der Mehrwertsteuer vorsieht und die Errichtung von Bauwerken für eigene Rechnung durch ein Bauunternehmen mit dieser Steuer belegt, mit der Sechsten Richtlinie in Einklang steht.

48. Was zunächst die Befreiung des Verkaufs neuer Immobilien von der Mehrwertsteuer angeht, so findet diese ihre Grundlage in Art. 28 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, nach der die Mitgliedstaaten während einer Übergangszeit von fünf Jahren, beginnend mit dem 1. Januar 1978, die in Anhang F dieser Richtlinie aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien können.

49. In Anhang F der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Liste der in Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b vorgesehenen Umsätze“ heißt es unter Nr. 16: „Lieferungen der in Artikel 4 Absatz 3 bezeichneten Gebäude und Grundstücke“, d. h. nach der letztgenannten Vorschrift die Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden, wenn sie vor dem Erstbezug erfolgt¹².

50. Zudem führt die dänische Regierung aus, dass die genannte Befreiung nach nationalem Recht bereits vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestanden habe, und das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass das nationale Recht insoweit mit Art. 28 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in Verbindung mit deren Anhang F Nr. 16 in Einklang stehe.

51. Was sodann die Besteuerung der Errichtung von Immobilien durch ein Bauunternehmen für eigene Rechnung anbelangt, so findet diese ihre Grundlage in Art. 5 Abs. 7 und Art. 6 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie, die die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit einer steuerbaren Tätigkeit gleichstellen.

52. So bestimmt Art. 5 Abs. 7 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, dass die Mitgliedstaaten einer Lieferung gegen Entgelt die Zuordnung

eines im Rahmen seines Unternehmens hergestellten, gewonnenen, be- oder verarbeiteten, gekauften oder eingeführten Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen für Zwecke seines Unternehmens gleichstellen können, falls ihn der Erwerb eines solchen Gegenstands von einem anderen Steuerpflichtigen nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen würde.

53. Art. 6 Abs. 3 der Sechsten Richtlinie bestimmt, dass die Mitgliedstaaten unter bestimmten Voraussetzungen auch die Durchführung einer Dienstleistung durch einen Steuerpflichtigen für das eigene Unternehmen in den Fällen einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichstellen können, in denen die Durchführung einer derartigen Dienstleistung durch einen anderen Steuerpflichtigen ihn nicht zum vollen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hätte.

54. Die Prüfung der Frage des vorliegenden Gerichts hat somit von der Prämisse auszugehen, dass das nationale Recht, indem es einerseits die Steuerbefreiung für den Verkauf neuer Immobilien und andererseits die Besteuerung der Errichtung von Immobilien durch ein Bauunternehmen für eigene Rechnung vorsieht, mit dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem in Einklang steht.

55. NCC vertritt die Auffassung, die Verkäufe von Immobilien, die sie für eigene Rechnung errichtet, seien aus folgenden Gründen als Hilfsumsätze anzusehen.

12 — Diese Möglichkeit der Befreiung des Verkaufs neuer Immobilien wurde durch Art. 371 der Richtlinie 2006/112 sowie deren Anhang X Teil B Nr. 9 verlängert.

56. Diese Verkäufe gehörten nicht zu ihren Haupttätigkeiten und stellten auch keine vom Unternehmen verschiedenen Tätigkeiten dar. Die Verkäufe ergäben sich unmittelbar aus ihrer vollumfänglich besteuerten Bautätigkeit und seien im Hinblick auf den Gesamtumsatz des Unternehmens als untergeordnete Hilfsumsätze zu betrachten (185 Mio. DKK gegenüber 3 966 Mio. DKK aus der Haupttätigkeit).

57. Zudem und insbesondere würde die Berechnung des Vorsteuerabzugs verfälscht, wenn der Umsatz aus dem Verkauf von Immobilien berücksichtigt würde, da sich der Anteil, den die Verkaufsabteilungen an den Gemeinkosten des Unternehmens hätten, 2002 auf lediglich 0,6 % belaufen habe. Wie der Gerichtshof nämlich in Randnr. 21 des Urteils Régie dauphinoise und in Randnr. 76 des Urteils EDM festgestellt habe, würde die Berechnung des Vorsteuerabzugs verfälscht, wenn sämtliche Erträge aus Finanzgeschäften des Steuerpflichtigen, die einen Zusammenhang mit einer steuerbaren Tätigkeit aufweisen, in den Nenner des Bruchs, der zur Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs dient, einbezogen werden müssten, insbesondere dann, 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.

58. Schließlich macht NCC geltend, der Gerichtshof habe in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Beachtung der vollständigen Neutralität gewährleisten müsse, unabhängig von den Zielen oder Geschäftsergebnissen des Unternehmens. Die dänische Mehrwertsteuerregelung weiche von diesem Grundprinzip der Sechsten Richtlinie ab, indem sie

ein und dieselbe Tätigkeit in zwei unterschiedliche Tätigkeiten aufspalte, und zwar erstens die Bautätigkeit, die nach Maßgabe des Baufortschritts besteuert werde, und zweitens die Verkaufstätigkeit, die von der Mehrwertsteuer befreit sei.

59. Die Berücksichtigung des Umsatzes aus dem Verkauf von Immobilien seit dem 1. April 2002 verstoße somit gegen den Neutralitätsgrundsatz, da sie, indem sie ein und denselben Umsatz in zwei unterschiedliche Umsätze aufspalte, dazu führe, dass ein Steuerpflichtiger nicht vollständig von der im Rahmen der Errichtung von Immobilien für eigene Rechnung anfallenden Mehrwertsteuer entlastet werde.

60. Meiner Meinung nach kann der Auffassung von NCC nicht gefolgt werden, da der Verkauf von durch dieses Unternehmen für eigene Rechnung errichteten Immobilien und deren Errichtung ein und denselben Umsatz darstellen, den der Steuerpflichtige regelmäßig tätigt.

61. Ich stütze diese Auffassung auf die Regelung über den Vorsteuerabzug in den Art. 17 und 19 der Sechsten Richtlinie und auf die Rechtsprechung zum Begriff des „Hilfsumsatzes“ nach Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie.

62. Dieser Begriff ist in der Sechsten Richtlinie nicht definiert. Diese verweist zur Bestimmung von dessen Sinn und Tragweite auch nicht auf die Rechte der Mitgliedstaaten.

Der Begriff ist somit anhand seines rechtlichen Kontextes und der mit ihm verfolgten Ziele auszulegen¹³.

Teil im Verhältnis zum jeweiligen Umsatz stand.

63. Es steht fest, dass die Regelung über den Vorsteuerabzug der Sechsten Richtlinie den Steuerpflichtigen vollständig von der Mehrwertsteuer entlasten soll, mit der auf der Vorstufe die von ihm für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen belastet waren¹⁴. Wir haben ebenso gesehen, dass nach Art. 17 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie der Vorsteuerabzug dann, wenn der Steuerpflichtige sowohl besteuerte als auch steuerfreie Umsätze tätigt, nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig ist, der auf den Betrag der besteuerten Umsätze entfällt. 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.

64. Mit diesen Bestimmungen geht der Gemeinschaftsgesetzgeber davon aus, dass der vom Steuerpflichtigen für Zwecke seiner besteuerten Tätigkeit verwendete Teil der Gegenstände und Dienstleistungen, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, und der für Zwecke seiner steuerfreien Tätigkeit verwendete

65. Mit der Bestimmung in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie, dass Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte und die Umsätze aus dem Verkauf von Investitionsgütern außer Ansatz bleiben, sollen diejenigen Beträge ausgenommen werden, die nicht die Verwendung von der Mehrwertsteuer unterliegenden Gütern und Dienstleistungen widerspiegeln und die deshalb die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs verfälschen würden.

66. Dieses Ziel war in der Begründung des von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften am 29. Juli 1973 dem Rat der Europäischen Union vorgelegten Vorschlags der Sechsten Richtlinie klar zum Ausdruck gebracht worden¹⁵. Es wurde in den Urteilen Régie dauphinoise¹⁶, EDM¹⁷ sowie Nordania Finans und BG Factoring¹⁸ konstant übernommen. So hat der Gerichtshof ausgeführt,

13 — Urteil Nordania Finans und BG Factoring (Randnr. 18).

14 — Urteile vom 22. Juni 1993, Sofitam (C-333/91, Slg. 1993, I-3513, Randnr. 10), und Nordania Finans und BG Factoring (Randnr. 19). Vgl. zuletzt Urteil vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Slg. 2009, I-3459, Randnr. 17).

15 — 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, S. 21). 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.“

16 — Randnr. 21.

17 — Randnrn. 75 und 76.

18 — Randnr. 23.

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.

67. Diese Auffassung, die im Rahmen von Rechtssachen herausgearbeitet wurde, die Finanzgeschäfte oder den Begriff der Investitionsgüter betrafen, kann ohne Zweifel auf die vorliegende Rechtssache übertragen werden, die den Verkauf von Immobilien betrifft.

68. Mehrere Lehren können aus den vorstehenden Ausführungen und den Urteilen Régie dauphinoise, EDM sowie Nordania Finans und BG Factoring im Hinblick auf die Bedeutung und die Tragweite des Begriffs „Hilfsumsatz“ nach Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie gezogen werden.

69. Zunächst zeigt sich, dass dieser Begriff in erster Linie auf vereinzelte Umsätze angewandt werden soll, die nicht zur regelmäßig ausgeübten Tätigkeit des Unternehmens gehören. So kann der Verkauf einer Immobilie durch ein Unternehmen, das dafür keine Verwendung mehr hat, zu einem hohen Umsatz führen, auch wenn für dieses Geschäft lediglich ein paar Telefonate notwendig waren. In diesem Fall ist aufgrund des ungewöhnlichen und ausnahmsweisen Charakters

dieses Umsatzes davon auszugehen, dass er unter den Begriff „Hilfsumsatz“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie fällt.

70. Dagegen kann aufgrund des regelmäßigen Charakters eines steuerfreien Umsatzes vermutet werden, dass es sich nicht um einen „Hilfsumsatz“ im Sinne dieser Bestimmung handelt¹⁹. Diese Vermutung ist jedoch nicht unwiderlegbar.

71. Als zweite Lehre lässt sich nämlich aus den obigen Ausführungen ableiten, dass der regelmäßige Charakter eines Umsatzes nicht systematisch ausschließt, dass es sich dabei um einen Hilfsumsatz handelt. So hat der Gerichtshof im Urteil EDM festgestellt, dass dies bei regelmäßigen Kapitalanlagen und Darlehen einer Bergbauholding der Fall sein kann. Obwohl diese Finanzgeschäfte regelmäßigen Charakter hatten, hat der Gerichtshof entschieden, dass sie unter der Voraussetzung „Hilfsumsätze“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie darstellen können, dass dafür nur in sehr geringem Umfang Gegenstände oder Dienstleistungen verwendet werden, die der Mehrwertsteuer unterliegen.

72. Diese Möglichkeit, dass eine regelmäßige Tätigkeit des Steuerpflichtigen einen „Hilfsumsatz“ im Sinne der genannten Bestimmung darstellen kann, ist jedoch von einer Vorbedingung abhängig, auf die der Gerichtshof

19 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Nordania Finans und BG Factoring.

zwar im Urteil EDM nicht deutlich hingewiesen hat, die sich aber ausdrücklich aus dem Urteil Régie dauphinoise und logisch zwingend aus dem gemeinsamen Vorsteuerabzugssystem ergibt.

73. Als dritte Lehre geht nämlich aus der Rechtsprechung hervor, dass die steuerfreie Tätigkeit nur dann als Hilfsumsatz betrachtet werden kann, wenn sie nicht die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der besteuerten Tätigkeit darstellt. Wie die dänische Regierung und die Kommission anmerken, kann ein steuerfreier Umsatz nicht als „Hilfsumsatz“ im Sinne von Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie betrachtet werden, wenn er zu der besteuerten Tätigkeit eine derartige Verbindung aufweist.

74. Diese Voraussetzung wurde im Urteil Régie dauphinoise in Bezug auf Geldanlagen aufgestellt, die ein Immobilienverwalter mit Beträgen tätigt, die er von seinen Klienten im Rahmen der Verwaltung von deren Immobilien erhält²⁰.

75. Eine solche Voraussetzung scheint im Hinblick auf das Vorsteuerabzugssystem der Sechsten Richtlinie logisch zwingend. Dieses System beruht auf dem Prinzip, dass das Recht des Steuerpflichtigen auf Befreiung von der Mehrwertsteuer, die er im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit entrichtet, von der

Voraussetzung abhängt, dass diese Tätigkeit selbst der Mehrwertsteuer unterliegt. Das Recht auf Vorsteuerabzug setzt somit voraus, dass die Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer schuldet, von ihm zur Ausübung der besteuerten Tätigkeit verwendet werden.

76. Wenn der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen zugleich für besteuerte und für steuerfreie Tätigkeiten verwendet, kommt die Pro-rata-Regelung für den Vorsteuerabzug zur Anwendung, der zufolge das Recht auf Vorsteuerabzug im Verhältnis zum Umsatz aus der besteuerten Tätigkeit steht. Dieses Recht auf Vorsteuerabzug beruht also auf der Annahme, dass diese Gegenstände und Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen für seine besteuerte Tätigkeit und seine steuerfreie Tätigkeit verhältnismäßig zum jeweiligen Umsatz verwendet werden.

77. Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie ermöglicht es, diese Vermutung zu widerlegen, wenn für die steuerfreie Tätigkeit Gegenstände oder Dienstleistungen nur in sehr geringem Umfang in gemischter Verwendung genutzt werden.

78. Die Anwendung dieser Ausnahme setzt demzufolge voraus, dass die steuerfreie Tätigkeit von der besteuerten Tätigkeit unterschieden werden kann. Mit anderen Worten ist sie dadurch bedingt, dass der Anteil der Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen, der auf die steuerfreien Umsätze entfällt, bestimmbar ist. Wenn die steuerfreie Tätigkeit eng mit der besteuerten Tätigkeit verbunden ist oder sich mit dieser überschneidet, ist die in Art. 19 Abs. 2 der Sechsten

20 — Ich erinnere daran, dass der Gerichtshof davon ausging, dass es sich nicht um einen Hilfsumsatz handelte, soweit diese Tätigkeit die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der besteuerten Tätigkeit von Immobilienverwaltungsunternehmen darstellte (Urteil Régie dauphinoise, Randnr. 22).

Richtlinie vorgesehene Ausnahme nicht anwendbar, da es nicht möglich ist, jeder dieser Tätigkeiten einen Anteil an der Verwendung der gemischt genutzten Gegenstände und Dienstleistungen zuzurechnen.

79. In diesem Fall wird die Vermutung, die dem Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Art. 17 Abs. 5 und Art. 19 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zugrunde liegt, zur unwiderlegbaren Vermutung. Mit anderen Worten kann der Umsatz aus der steuerfreien Tätigkeit nicht von der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs ausgenommen werden, da für diese Tätigkeit ihrer Natur nach keine Verwendung gemischt genutzter Gegenstände oder Dienstleistungen in geringem Umfang in Betracht kommt.

80. So ging der Gerichtshof in der dem Urteil Régie dauphinoise zugrunde liegenden Rechtssache davon aus, dass die Geldanlage-tätigkeit des Immobilienverwalters eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Verbindung zur besteuerten Tätigkeit der Immobilienverwaltung aufwies, da die regelmäßig von diesem Immobilienverwalter angelegten Gelder unmittelbar dieser Verwaltungstätigkeit entstammten. Es handelte sich nämlich um Vorauszahlungen, die er von den Klienten, deren Immobilien er verwaltete, erhielt. Zudem konnten diese Anlagen für notwendig erachtet werden, da davon auszugehen war, dass sie für das finanzielle Gleichgewicht der Tätigkeit des Immobilienverwalters unerlässlich waren.

81. Demgegenüber ging der Gerichtshof in der Rechtssache EDM davon aus, dass die Finanzgeschäfte der Holdinggesellschaft

nicht die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung ihrer besteuerten Tätigkeit darstellten, da die von der Holding bei Finanzinstituten oder in Form von Darlehen angelegten Gelder nicht aus ihrer besteuerten Tätigkeit stammten, sondern aus ihren Eigenmitteln²¹.

82. Die vom Gerichtshof im Urteil Régie dauphinoise aufgestellte Regel ist erst recht anzuwenden, wenn, wie im vorliegenden Fall, die steuerfreie Tätigkeit und die besteuerte Tätigkeit einem einheitlichen Umsatz zuzurechnen sind. In dieser Situation wäre es eine künstliche Aufspaltung, wenn man den Umsatz aus der steuerfreien Tätigkeit ausschließen würde, da es sich dabei um denselben Umsatz handelt, der sich sukzessive als besterter Umsatz darstellt, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, und als steuerfreie Tätigkeit, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

83. Wie NCC selbst dargelegt hat, sind der von der Mehrwertsteuer befreite Verkauf der Immobilien und deren Errichtung, die der Mehrwertsteuer unterliegt, auf denselben wirtschaftlichen Vorgang zurückzuführen, da NCC diese Immobilien errichtete, um sie zu verkaufen. Nach Auffassung der dänischen Regierung wäre es somit unnatürlich, den Umsatz aus dem Verkauf von durch NCC für

21 — Im selben Sinne hat der Gerichtshof im Urteil vom 14. November 2000, Floridienne und Berginvest (C-142/99, Slg. 2000, I-9567, Randnr. 29), entschieden, dass die Gewährung von Darlehen durch eine Holding an ihre Tochtergesellschaften, denen sie Dienstleistungen insbesondere im Bereich der Verwaltung, Buchführung und Informatik erbringt, nicht deshalb der Mehrwertsteuer unterliegt, weil es sich um die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser Dienstleistungen handelte, da solche Darlehen weder notwendig noch unmittelbar mit den erbrachten Dienstleistungen verbunden sind.

eigene Rechnung errichteten Immobilien allein an die Tätigkeit der Verkaufsabteilung zu knüpfen, da dieser Umsatz zu einem Teil auch aus der der Mehrwertsteuer unterliegenden Bautätigkeit stammt.

84. Dieses Ergebnis hat zwar, worauf NCC zu Recht hinweist, zur Folge, dass der Vorsteuerabzug für Gemeinkosten verringert wird, während die Errichtung von Immobilien durch diese Gesellschaft für eigene Rechnung eine besteuerte Tätigkeit darstellt. Ich bin jedoch der Auffassung, dass diese Situation in Anbetracht des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems nicht dem Neutralitätsgrundsatz widerspricht.

85. Dieser Grundsatz beinhaltet zwar, dass der Steuerpflichtige die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen, die er für die Ausübung seiner besteuerten Tätigkeit erworben hat, vollständig als Vorsteuer geltend machen kann²². Es steht aber auch fest, dass das Recht auf Vorsteuerabzug der Rechtsprechung zufolge als integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann²³.

86. Dieses Prinzip hat jedoch, worauf die Kommission zu Recht hinweist, keine übergesetzliche Geltung. Es ist allgemein formuliert in Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie

enthalten und kann deshalb nur auf darin ausdrücklich vorgesehene Beschränkungen und Ausnahmen angewandt werden²⁴. Der Neutralitätsgrundsatz und das Recht auf Vorsteuerabzug können somit nicht dazu führen, dass eine nationale Rechtsvorschrift, die eine solche abweichende Bestimmung der Sechsten Richtlinie umsetzt, verdrängt oder für unanwendbar erklärt wird.

87. Wie wir bereits gesehen haben, stehen die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes, soweit sie den Verkauf neuer Immobilien von der Mehrwertsteuer freistellen und die Errichtung von Immobilien für eigene Rechnung durch Gesellschaften wie NCC besteuern, mit der Sechsten Richtlinie in Einklang. Außerdem entsprechen die Folgen dieser rechtlichen Regelung für NCC genau denjenigen, die der nationale Gesetzgeber herbeiführen wollte, nämlich Bauunternehmen, die selbsterrichtete Immobilien verkaufen, den Verkäufern von Immobilien gleichzustellen, die diese Errichtung dritten Unternehmen übertragen müssen.

88. Die Auswirkungen dieser rechtlichen Regelung, die von NCC beanstandet werden, beruhen somit auf Abweichungen vom Neutralitätsgrundsatz, die in der Sechsten Richtlinie ausdrücklich vorgesehen und von der

22 — Urteil Nordania Finans und BG Factoring (Randnr. 19).

23 — Urteile vom 10. Juli 2008, Sosnowska (C-25/07, Slg. 2008, I-5129, Randnrn. 14 und 15 sowie die dort angeführte Rechtsprechung), und PARAT Automotive Cabrio (Randnr. 15).

24 — Urteil PARAT Automotive Cabrio (Randnr. 18).

dänischen Regierung auf der Grundlage dieser Bestimmungen beabsichtigt sind.

89. Daher bin ich der Auffassung, dass der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer in Anbetracht des Inhalts der Sechsten Richtlinie einer Berücksichtigung des Umsatzes aus dem Verkauf von Immobilien durch NCC im Nenner des in Art. 19 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Bruchs als aus einer steuerfreien Tätigkeit stammend nicht entgegensteht.

90. Aufgrund dieser Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, für Recht zu erkennen, dass Art. 19 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Verkauf von für eigene Rechnung errichteten Immobilien durch ein Bauunternehmen keinen „Hilfsumsatz“ im Sinne dieser Bestimmung darstellt, wenn die Errichtung dieser Immobilien der Mehrwertsteuer unterliegt und der anschließende Verkauf dieser Immobilien steuerbefreit ist, da dieser Verkauf, wie in der vorliegenden Rechtssache, die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der Bautätigkeit darstellt.

IV — Ergebnis

91. Nach alledem schlage ich vor, die vom Østre Landsret vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

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 der Verkauf von für eigene Rechnung errichteten Immobilien durch ein Bauunternehmen keinen „Hilfsumsatz“ im Sinne dieser Bestimmung darstellt, wenn die Errichtung dieser Immobilien der Mehrwertsteuer unterliegt und der anschließende Verkauf dieser Immobilien steuerbefreit ist, da dieser Verkauf, wie in der vorliegenden Rechtssache, die unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der Bautätigkeit darstellt.