

|

61998C0098

Schlussanträge des Generalanwalts Saggio vom 30/09/1999. - Commissioners of Customs and Excise gegen Midland Bank plc. - Ersuchen um Vorabentscheidung: High Court of Justice, Queen's Bench Division (Divisional Court) - Vereinigtes Königreich. - Mehrwertsteuer - Erste und Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Vorsteuerabzug - Steuerpflichtiger mit steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen - Ausgangsumsätze - Zurechnung bezogener Dienstleistungen - Notwendigkeit eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs. - Rechtssache C-98/98.

Sammlung der Rechtsprechung 2000 Seite I-04177

Schlußanträge des Generalanwalts

1 Mit dem vorliegenden Ersuchen möchte der High Court of Justice wissen, nach welchen Kriterien ein Recht auf Abzug der Vorsteuer für eine Dienstleistung anerkannt werden kann, die einem Steuerpflichtigen infolge eines ihn zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatzes erbracht worden ist. In dem Rechtsstreit vor dem vorlegenden Gericht geht es nämlich um die Frage, ob eine Geschäftsbank, die zugleich steuerfreie und besteuerte Umsätze tätigt, die von ihr gezahlte Mehrwertsteuer für anwaltliche Dienstleistungen als Vorsteuer abziehen darf, die sie sowohl für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz als auch für die Verteidigung ihrer rechtlichen Interessen im Rahmen einer zivilrechtlichen Haftungsklage in Anspruch genommen hat, die gegen sie wegen angeblich wahrheitswidriger Erklärungen eines ihrer Direktoren aus Anlaß dieser Umsätze erhoben worden ist.

Die gemeinschaftsrechtliche Regelung

2 Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (nachstehend: Erste Richtlinie)(1) bestimmt: "Bei allen Umsätzen wird die Mehrwertsteuer, die nach dem auf den Gegenstand oder die Dienstleistung anwendbaren Steuersatz auf den Preis des Gegenstands oder der Dienstleistung errechnet wird, abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet, der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat."

3 Gemäß Artikel 17 Absätze 1, 2 Buchstabe a, 3 Buchstabe c und 5 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 (nachstehend: Sechste Richtlinie)(2) gilt:

"(1) Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht.

(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 im Inland 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(3);

...

(3) Die Mitgliedstaaten gewähren jedem Steuerpflichtigen darüber hinaus den Abzug oder die Erstattung der in Absatz 2 genannten Mehrwertsteuer, soweit die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden für Zwecke:

...

c) seiner nach Artikel 13 Teil B Buchstaben a) und d) Nummern 1 bis 5 befreiten Umsätze, wenn der Leistungsempfänger außerhalb der Gemeinschaft ansässig ist oder wenn diese Umsätze unmittelbar mit zur Ausfuhr in ein Land außerhalb der Gemeinschaft bestimmten Gegenständen zusammenhängen.

...

(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."

Ferner werden in Artikel 17 Absatz 5 mehrere Berechnungsmethoden für den anteiligen Vorsteuerabzug festgelegt, deren Wahl folglich den Mitgliedstaaten überlassen bleibt.

Artikel 13 Teil B Buchstabe d, auf den in Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c verwiesen wird, befreit bestimmte Umsätze, die üblicherweise von Banken getätigt werden (wie etwa die Gewährung und Vermittlung von Krediten sowie die Verwaltung von Krediten, Sicherheiten und Garantien, Umsätze, die sich auf Fonds, Aktien, Anteile an Gesellschaften oder sonstige Wertpapiere beziehen), von der Besteuerung.

Nationales Recht

4 Das Vereinigte Königreich hat Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie durch Festlegung eines "Nullsatzes" für die dort genannten Umsätze durchgeführt und behandelt sie grundsätzlich als Umsätze, die theoretisch besteuert werden, so daß das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, legt aber zugleich fest, daß tatsächlich keine Steuer erhoben wird.

Im Vereinigten Königreich gelten mehrere Methoden zur Berechnung des Vorsteuerbetrags, der in dem Fall abgezogen werden kann, daß der Steuerpflichtige Gegenstände oder Dienstleistungen zugleich für besteuerte und für steuerfreie Umsätze verwendet.

Sachverhalt und Vorabentscheidungsfragen

5 Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen geht auf einen Rechtsstreit zwischen den Commissioners of Customs and Excise (Zoll- und Abgabenverwaltung; nachstehend: Commissioners) und einer Londoner Geschäftsbank unter der Firma Samuel Montagu & Co Ltd (Teil des Konzerns Midland Bank; nachstehend: Midland) zurück, die sowohl besteuerte als auch steuerfreie Dienstleistungen erbringt. In dem Rechtsstreit geht es um die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer, die Midland für ihre erbrachten Dienstleistungen einer englischen Anwaltskanzlei (nachstehend: Clifford Chance) gezahlt hatte.

Die Kanzlei Clifford Chance hatte Midland anwaltliche Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer an der Börse notierten Gesellschaft namens Mercantile House Holding (nachstehend: Mercantile) erbracht, zu dem sich Midland für Rechnung der Gesellschaft Quadrex Holdings Inc. (nachstehend: Quadrex) mit Firmensitz in Delaware (Vereinigte Staaten) verpflichtet hatte.

Die Gesellschaft British and Commonwealth Holding plc (nachstehend: B & C) war ebenfalls an diesem Geschäft interessiert. Im August 1987 trafen B & C und Quadrex eine Vereinbarung, wonach B & C Mercantile erwerben und dann die Abteilung "Wholesale Broking" (Wholesale Broking Division) an Quadrex weiterverkaufen sollte.

Die Vereinbarung führte jedoch nicht zu dem erhofften Erfolg, da Quadrex wegen fehlender Liquidität B & C die genannte Abteilung nicht abkaufen konnte. Diese verklagte daher Quadrex Anfang 1988 wegen Nichterfüllung des Vertrages. Quadrex machte ihrerseits Midland als Bürgin haftbar. Im März 1988 erhob dann B & C Klage auf Schadensersatz gegen Midland wegen angeblich wahrheitswidriger Behauptungen des Direktors von Midland gegenüber B & C bezüglich der finanziellen Möglichkeiten von Quadrex. Zur Wahrnehmung ihrer rechtlichen Interessen wandte sich Midland erneut an die Kanzlei Clifford Chance. Der Rechtsstreit wurde Ende 1994 durch einen Vergleich zwischen den beteiligten Parteien abgeschlossen.

Für ihre Tätigkeiten bei Gericht stellte die Kanzlei Clifford Chance von 1988 bis 1995 Honorare in Rechnung(4).

6 Die Commissioners vertraten den Standpunkt, daß die streitigen Anwaltsleistungen zugunsten von Midland von 1987 bis 1995 nur teilweise Umsätze betreffen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, so daß ein Vorsteuerabzug nicht für die gesamte für diese Dienstleistungen gezahlte Mehrwertsteuer beansprucht werden könne: Die Steuer müsse auf die steuerbaren und die nicht steuerbaren Dienstleistungen aufgeteilt werden, und Midland dürfe nur den Teil der Mehrwertsteuer, der auf die steuerbaren Dienstleistungen entfalle, in Abzug bringen.

Midland focht diese Entscheidung der Commissioners vor dem "Value Added Tax and Duties Tribunal" an und machte geltend, daß die gesamten Anwaltskosten einschließlich der für ihre Vertretung vor Gericht auf die von ihr Quadrex erbrachten steuerbaren Dienstleistungen (Unterstützung bei der Durchführung des erwähnten Finanzgeschäfts des Erwerbs eines Tätigkeitsbereichs durch Quadrex) entfielen.

Das genannte Gericht gab der Klage mit Urteil vom 15. Mai 1996 statt und entschied, die Vorsteuer, die auf die an die Kanzlei Clifford Chance als Gegenleistung für deren Anwaltstätigkeiten gezahlten Beträge entrichtet worden sei, könne in vollem Umfang abgezogen werden.

Die Commissioners legten gegen dieses Urteil beim High Court of Justice, Queen's Bench Division, Berufung ein und machten geltend, daß zwar die Anwaltsleistungen Midland als Steuerpflichtigem erbracht worden seien, daß sie aber zum großen Teil mit der Wahrnehmung ihrer Interessen bei den gegen sie erhobenen Schadensersatzklagen infolge der ihr möglicherweise zuzurechnenden Handlungen zusammenhingen, die zur gleichen Zeit wie die

steuerbare Leistung an Quadrex vorgenommen worden seien (die selbst zu den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen gehöre, da es sich nach der britischen Regelung um einen Umsatz zum "Nullsatz", d. h., um einen theoretisch steuerbaren Umsatz im Sinne von Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie handele, da Midland Quadrex, einer Gesellschaft mit Sitz außerhalb der Gemeinschaft, eine Dienstleistung erbracht habe)(5).

Die Commissioners stellten sich nach wie vor auf den Standpunkt, die Vorsteuer müsse, da Clifford Chance Umsätze mit einem Steuerpflichtigen getätigt habe, der selbst sowohl steuerbare als auch nicht steuerbare Umsätze getätigt habe, aufgespalten werden, und nur der Teilbetrag, der sich auf die steuerbaren Umsätze beziehe, dürfe gemäß Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie in Abzug gebracht werden.

7 Der High Court of Justice hat daher beschlossen, dem Gerichtshof folgende Fragen nach der Auslegung der Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967, insbesondere ihres Artikels 2, und der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977, insbesondere ihres Artikels 17 Absätze 2, 3 und 5, in bezug auf den vorliegenden Sachverhalt zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Muß zwischen einer bestimmten Leistung, die ein Steuerpflichtiger als solcher erhält, und einem oder mehreren bestimmten Umsätzen dieser Person eine direkte und unmittelbare Verbindung nachgewiesen werden,

a) damit der Steuerpflichtige zum Abzug der für die Leistung in Rechnung gestellten Steuer berechtigt ist und

b) damit der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann?

2. Falls die Frage 1 a oder b zu bejahen ist: Welcher Art ist diese direkte und unmittelbare Verbindung, und ist insbesondere bei einem Steuerpflichtigen, der sowohl Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht dazu berechtigen, tätig,

a) das Kriterium für die Bestimmung der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer unterschiedlich je nachdem, ob Absatz 2, 3 oder 5 des Artikels 17 in Betracht kommt (und falls ja, in welcher Hinsicht unterschiedlich), und

b) ist eine solche Person berechtigt, die gesamte Vorsteuer, die für eine Leistung in Rechnung gestellt worden ist, in Abzug zu bringen, weil die Leistung als Folge eines Umsatzes im Sinne des Artikels 17 Absätze 2 und 3, insbesondere des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe c, in Anspruch genommen wurde?

3. Falls die Frage 1 a oder b zu verneinen ist:

a) Welche Verbindung muß nachgewiesen werden, und ist

b) bei einem Steuerpflichtigen, der sowohl Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht dazu berechtigen, tätig,

(i) das Kriterium für die Bestimmung der Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer unterschiedlich je nachdem, ob Absatz 2, 3 oder 5 des Artikels 17 in Betracht kommt (und falls ja, in welcher Hinsicht unterschiedlich), und

(ii) eine solche Person berechtigt, die gesamte Vorsteuer, die für eine Leistung in Rechnung gestellt worden ist, in Abzug zu bringen, weil die Leistung als Folge eines Umsatzes im Sinne des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe c in Anspruch genommen wurde?

Stellungnahmen der Beteiligten

8 Die Beteiligten sind sich darüber einig, daß ein Recht zum Vorsteuerabzug besteht, wenn eine direkte und unmittelbare Verbindung zwischen den Eingangs- und den Ausgangsumsätzen besteht, wie auch der Gerichtshof in seinem Urteil BLP Group vom 6. April 1995 entschieden hat(6).

9 Midland weist darauf hin, daß sich in Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie, wonach abzugsfähig allein der "Mehrwertsteuerbetrag [ist], der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat", ein anderes Kriterium für die Abzugsfähigkeit im Sinne der späteren Richtlinien finden lasse.

Nach Auffassung von Midland sind Kostenelemente alle Kostenlasten, die der Unternehmer wegen der Erbringung der Dienstleistung (sei diese bereits erbracht oder noch zu erbringen, oder auch beides) zu tragen hat. Nach allgemeinem wirtschaftlichen Verständnis des Begriffes "Umsatz" könnten, wenn bei einer Dienstleistung ein Rechtsstreit entstehe, der mit Gerichtskosten verbunden sei, diese Kosten als Kostenelement der Dienstleistung betrachtet werden.

10 Die britische Regierung zieht nicht das Vorsteuerabzugsrecht von Midland, sondern lediglich den abzugsfähigen Teil dieser Steuer in Zweifel. Im vorliegenden Fall stünden nämlich die anwaltlichen Dienstleistungen der Kanzlei Clifford Chance an Midland in Verbindung mit den allgemeinen Tätigkeiten dieses Unternehmens; da diese Tätigkeiten zugleich aus Umsätzen, die einen Vorsteuerabzug zuließen, und aus solchen bestünden, bei denen dies nicht der Fall sei, lasse Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie nur einen Teilabzug der Vorsteuer zu, genauer gesagt nur in dem Umfang, in dem die berufliche Dienstleistung sich auf Umsätze beziehe, bei denen ein Vorsteuerabzug zulässig sei. Diese anwaltlichen Dienstleistungen könnten keinesfalls gemäß Artikel 2 der Ersten Richtlinie als Kostenelement des Finanzgeschäfts von Midland oder als Kostenelement eines besteuerten Umsatzes oder einer allgemeinen Gruppe besteuert Umsätze betrachtet werden.

11 Die Kommission ist wie Midland der Auffassung, daß das Bestehen einer direkten und unmittelbaren Verbindung zwischen der Unternehmenstätigkeit und der beruflichen Dienstleistung, die Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug sei, nicht davon abhängig sei, ob der Eingangsumsatz bereits getätigt worden sei oder zu einem späteren Zeitpunkt getätigt werden müsse. Artikel 17 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie bestimme nämlich, daß das Recht auf Vorsteuerabzug entstehe, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe, und nicht, wenn die Mehrwertsteuer geschuldet werde. Diese Auslegung der Richtlinie werde durch das 1998 ergangene Urteil des Gerichtshofes Ghent Coal Terminal(7) bestätigt.

12 Was die zweite Frage des vorliegenden Gerichts betrifft, mit der die Natur der "direkten und unmittelbaren Verbindung" geklärt werden soll, von der wir eben sprachen, sind Midland und die Kommission im wesentlichen der Auffassung, daß das nationale Gericht deren Vorliegen von Fall zu Fall zu prüfen habe. Beide Beteiligte sind jedenfalls der Meinung, daß eine solche direkte und unmittelbare Verbindung zwischen den anwaltlichen Dienstleistungen der Kanzlei Clifford Chance und dem von Midland durchgeführten Finanzgeschäft im vorliegenden Fall zu bejahen sei, und daß unter diesen Umständen die auf die Honorare der Anwaltskanzlei entfallenden Vorsteuern in vollem Umfang abzugsfähig seien.

Midland weist darauf hin, daß bei der Definition der Kriterien und Methoden für die Beurteilung dieser Frage von dem auszugehen sei, was in der Rechtsprechung des Gerichtshofes als entscheidend für die Anerkennung einer solchen Verbindung angesehen werde. Nach den Ausführungen in dem 1985 ergangenen Urteil Rompelman(8) und im Urteil BLP Group(9) komme es insoweit nicht auf die Ziele oder Ergebnisse des Eingangsumsatzes und das letztlich vom Steuerpflichtigen verfolgte Ziel an. Nach dieser Rechtsprechung sei das maßgebliche Kriterium

folglich objektiver Natur. Ein wichtiger Faktor für die Anerkennung einer direkten und unmittelbaren Verbindung sei vielmehr die Art der Gegenstände, die der Steuerpflichtige für die Zwecke seiner Tätigkeiten erworben habe, wie der Gerichtshof in seinem 1996 ergangenen Urteil Enkler⁽¹⁰⁾ entschieden habe. Insgesamt ist Midland der Auffassung, daß die betreffende Verbindung stets dann bestehe, wenn sich eine objektive Beziehung zwischen dem Eingangsumsatz und dem Ausgangsumsatz feststellen lasse, so daß der erstgenannte als Teil der Kosten, die der Unternehmer zwecks Durchführung des zweitgenannten zu tragen habe, oder aber als Vorbereitungshandlung für diesen oder als dessen Folge erscheine.

Midland führt abschließend eine Reihe von Umständen des vorliegenden Falles an, die das Bestehen einer direkten und unmittelbaren Verbindung zwischen den streitigen Umsätzen belegen sollen. Zu ihnen soll z. B. der Umstand gehören, daß die Erklärungen des Direktors von Midland, die zu der Schadensersatzklage geführt hätten, im Rahmen gewerblicher Tätigkeiten dieses Unternehmens und ausschließlich im Zusammenhang mit dem betreffenden Finanzgeschäft abgegeben worden seien; zu erwähnen sei außerdem der Umstand, daß Quadrex den Direktor von Midland bevollmächtigt habe, mit B & C den Kauf von Mercantile auszuhandeln, sowie die Tatsache, daß diese Verhandlungen sich insbesondere mit der Überprüfung der Finanzkraft von Quadrex befaßt hätten (worauf auch die Bedeutung der entsprechenden Erklärungen des Direktors zurückzuführen sei). Schließlich hätten die entsprechenden Erklärungen zum Abschluß des Vertrages zwischen Quadrex und B & C geführt. Die anwaltlichen Dienstleistungen von Clifford Chance hingen daher eng mit diesem Finanzgeschäft zusammen.

13 Die Kommission führt einige konkrete Beispiele für Fälle an, in denen die genannte direkte und unmittelbare Verbindung bestehe. Sie nennt den Fall eines Steuerpflichtigen, der nach "gemischten" Lieferungen von (mangelhaften) Gegenständen wegen Nichterfüllung des Vertrages über die besteuerte Lieferung eines Gegenstands verklagt werde und deshalb Honorare für seine Vertretung vor Gericht zahlen müsse. In diesem Fall bestehe eine direkte und unmittelbare Verbindung zwischen den erhaltenen anwaltlichen Dienstleistungen und der besteuerten Lieferung des Gegenstands, nicht hingegen zwischen diesen Dienstleistungen und der allgemeinen Tätigkeit des betreffenden Unternehmens als Ganzes gesehen, was zur Folge habe, daß der Steuerpflichtige die auf diese Honorare gezahlte Vorsteuer nach Artikel 17 Absatz 2 in vollem Umfang abziehen könne. Beauftragte hingegen ein Hersteller, der einer Tätigkeit nachgehe, zu der sowohl besteuerte als auch steuerfreie Lieferungen gehörten, einen Wirtschaftsprüfer mit der Erstellung des Jahresabschlusses des Unternehmens und bezahle ihn dafür, so bestehe zwischen dessen Dienstleistung und einer bestimmten Lieferung von Gegenständen keine direkte und unmittelbare Verbindung. In diesem Fall bestehe eine direkte und unmittelbare Verbindung nur zur Gesamttätigkeit des Unternehmens, mit der Folge, daß die entsprechende Vorsteuer gemäß Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie, da zu der Tätigkeit des Unternehmens sowohl besteuerte als auch steuerfreie Lieferungen gehörten, nur pro rata abgezogen werden dürfe.

Die Kommission hält schließlich die vom vorlegenden Gericht bei seiner zweiten Frage ins Auge gefaßte Auslegung, wonach eine "direkte und unmittelbare Verbindung" bestehe, wenn die Eingangslieferungen oder -dienstleistungen als Folge eines unter Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Sechsten Richtlinie fallenden Umsatzes in Anspruch genommen worden seien, für zu eng. Vielmehr gelte der Grundsatz der direkten und unmittelbaren Verbindung auch für eine solche Fallgestaltung.

14 Die britische Regierung steht demgegenüber auf dem Standpunkt, daß im vorliegenden Fall zwischen dem Finanzgeschäft und der anwaltlichen Tätigkeit von Clifford Chance keine direkte und unmittelbare Verbindung bestehe.

Die von B & C gegen Midland angestrebte Haftungsklage könne man nicht der besteuerten Dienstleistung zuordnen, da es an jeder Beziehung zu dieser fehle; es handele sich um ein rein

zufälliges Zusammentreffen. Außerdem betreffe die genannte Klage nicht ausschließlich das zum Vorsteuerabzug berechtigende Finanzgeschäft und sei außerdem von B & C erhoben worden, die im Hinblick auf die Quadrex von Midland erbrachte Leistung die Stellung eines Dritten habe.

15 Alle Beteiligten sind sich allerdings darin einig, daß die Bestimmungen der Absätze 2, 3 und 5 des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie anhand eines einheitlichen Kriteriums zu beurteilen sind (wobei jedoch nach Auffassung der britischen Regierung die Kriterien je nach der von den Mitgliedstaaten bei der Pro-rata-Rechnung nach Artikel 17 Absatz 5 verwendeten Methode unterschiedlich ausfallen können), und daß eine Beantwortung der dritten Frage des vorliegenden Gerichts wegen der Antworten, die sie für die beiden ersten Fragen vorzuschlagen gedenken, nicht nötig sei.

Vorbemerkungen

16 Wie sich den vorstehenden Ausführungen entnehmen läßt, steht im Zentrum des vom vorliegenden Gericht aufgeworfenen Problems eine Analyse des Mechanismus der nach dem Mehrwertsteuersystem zulässigen Vorsteuerabzüge. Der Grundsatz des Vorsteuerabzugs ist ein grundlegender Bestandteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems; auf jeder Stufe des Produktions- und Vertriebskreislaufs entrichtet nämlich der Steuerpflichtige dem Fiskus die für seine Umsätze geschuldete Steuer abzüglich der Steuer, die auf der vorherigen Stufe von seinen Lieferanten abgeführt worden ist. Bedenkt man, daß der Mechanismus des Vorsteuerabzugs in dieser Weise funktioniert, dann versteht man, weshalb Artikel 2 der Ersten Richtlinie die Mehrwertsteuer als "eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer" definiert, die "ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden", erhoben wird.

Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll "der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden"(11). Sie gewährleistet daher, "daß alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen"(12).

17 Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht daher, wenn ein Eingangsumsatz mit einem besteuerten Ausgangsumsatz in Verbindung steht. Das ergibt sich insbesondere aus Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, der bestimmt, daß der Vorsteuerabzug nur stattfindet, "soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden". Ist diese allgemeine Voraussetzung erfüllt, so ist die Vorsteuer in vollem Umfang abzuziehen.

18 Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat allerdings bestimmte Fälle vorgesehen, in denen die allgemeine Regelung nicht Platz greifen kann. Sie können etwa wie folgt zusammengefaßt werden:

- die Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger einem anderen Steuerpflichtigen Gegenstände liefert oder Dienstleistungen erbringt, die dieser für die Zwecke eines steuerfreien Umsatzes verwendet (vgl. Artikel 13 der Sechsten Richtlinie); in diesem Fall kann der Letztgenannte die gezahlte Vorsteuer nicht abziehen, weil er mangels Überwälzung der Mehrwertsteuer an Dritte als Endverbraucher erscheint(13) (und dies selbst dann, wenn der Endzweck des steuerfreien Umsatzes die Durchführung eines besteuerten Umsatzes ist). Diese Regel kennt allerdings Ausnahmen wie etwa den in Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie angeführten Fall, mit dem man zum allgemeinen Grundsatz des Gesamtvorsteuerabzugs zurückkehrt;

- die Fälle, in denen Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, und zugleich für Umsätze verwendet werden, bei denen dies (wie etwa bei steuerfreien Umsätzen) nicht der Fall ist (Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten

Richtlinie)(14).

- der Fall von Ausgaben, die zwar im normalen Betriebsablauf des Unternehmens vorgenommen werden, mit denen aber private Bedürfnisse befriedigt werden sollen (vgl. Artikel 17 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie); bei solchen Ausgaben ist der Abzug nicht zulässig.

19 Somit wirft die beim vorliegenden Gericht anhängige Rechtssache im wesentlichen folgende Fragen auf:

a) Kann die anwaltliche Dienstleistung von Clifford Chance zur Vertretung von Midland vor Gericht (für die diese Mehrwertsteuer gezahlt hat) in direkter Verbindung zu dem Umsatz stehen, den diese für Rechnung von Quadrex getätigt hat, und damit das Recht auf den Gesamtabzug der Vorsteuer (nach Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie) begründen? Zu beachten ist nämlich, daß die Mitgliedstaaten für einen Umsatz dieser Art, auch wenn er unter Artikel 13 Teil B Buchstabe d der Sechsten Richtlinie fällt, das Recht zum Vorsteuerabzug einräumen können (das Vereinigte Königreich hat für diese Umsätze den "Nullsatz" eingeräumt).

b) Ist die streitige Dienstleistung, wenn das Bestehen einer solchen Verbindung nicht festgestellt werden kann, den allgemeinen (gewerblichen) Tätigkeiten von Midland oder den Leistungen mit gemischtem Zweck zuzuordnen (d. h. den Leistungen, die zugleich für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, und für solche verwendet werden, bei denen dies nicht der Fall ist)? In diesem Fall wäre der Vorsteuerabzug nach Maßgabe der Artikel 17 Absatz 5 und 19 der Sechsten Richtlinie (und in Anwendung des vom Vereinigten Königreich eingeführten Systems(15)) oder in dem durch Vereinbarung zwischen Midland und den Kommissionern festgelegten Verhältnis durchzuführen. Midland ist ja bekanntlich ein Unternehmen, das grundsätzlich besteuerte wie steuerfreie Umsätze tätigt.

20 Die Vorgehensweise zu a wird von Midland und der Kommission vertreten, während die zu b von der britischen Regierung befürwortet wird. Diese Regierung bestreitet, wie wir sahen, nicht das Recht von Midland, für die auf die Anwaltshonorare gezahlte Mehrwertsteuer einen Vorsteuerabzug zu beanspruchen, sondern lediglich die Höhe des abzugsfähigen Betrages (d. h. die volle Abzugsfähigkeit der auf die Honorare von Clifford Chance gezahlten Vorsteuer).

21 Die Frage einer "direkten und unmittelbaren Verbindung" stellt sich daher hauptsächlich in der zu a angeführten Situation und nur mittelbar bei Punkt b(16).

Zur Begründetheit

Zur ersten Frage

22 Damit komme ich zur Untersuchung der ersten Frage. Das vorlegende Gericht ersucht mit dieser Frage um Auskunft, ob für einen vollen Vorsteuerabzug in einer Situation wie der von Midland (also eines Unternehmens, das sowohl besteuerte als auch steuerfreie Umsätze tätigt) eine "direkte und unmittelbare Verbindung" zwischen dem Eingangsumsatz (den anwaltlichen Dienstleistungen von Clifford Chance bei der gerichtlichen Vertretung von Midland) und dem Ausgangsumsatz von Midland (d. h. dem Erwerb des Unternehmens Mercantile) vorauszusetzen ist.

23 Es muß hier betont werden, daß der Ausdruck "direkte und unmittelbare Verbindung" nicht der Gemeinschaftsregelung entstammt, sondern eine Schöpfung der Rechtsprechung ist. Vorab ist daher zu ermitteln, in welchem tatsächlichen und rechtlichen Kontext der Gerichtshof diesen Ausdruck verwendet hat.

Der maßgebende Kontext ist der des mehrfach zitierten Urteils BLP Group, in dem der Gerichtshof über die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer zu entscheiden hatte, die für bestimmte einem

Unternehmen erbrachte Dienstleistungen (der Finanz- und Rechtsberatung) gezahlt worden war, die von diesem für einen steuerfreien Umsatz verwendet worden waren. Für diese Fallgestaltung hatte das vorliegende Gericht den Gerichtshof gefragt, ob BLP Group die Vorsteuer insgesamt abziehen könne, weil der steuerfreie Umsatz insgesamt der Bewirkung eines besteuerten Umsatzes, konkret der Begleichung der Schulden des Unternehmens, dienen sollte und gedient hatte.

Der Gerichtshof hat dies verneint und entschieden, daß ein Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie nur in Frage komme, wenn "die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen ... eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den besteuerten Umsätzen aufweisen", und daß "insoweit der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist"(17).

Eine Bestätigung für diese Auslegung hat der Gerichtshof zum einen in Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie gefunden, der bestimmt, daß die Mehrwertsteuer "abzüglich des Mehrwertsteuerbetrags geschuldet [wird], der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet hat", und zum anderen in Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie(18).

24 Zwar unterscheidet sich - darauf hat die Kommission aufmerksam gemacht - der Kontext des Urteils BLP Group von dem des vorliegenden Falles, denn hier ist nicht das Recht von Midland auf Vorsteuerabzug im Streit, sondern lediglich der Betrag, der hierfür in Frage kommen könnte. Aber auch unter diesem abweichenden Blickwinkel bedarf es der Feststellung, ob zwischen dem Eingangs- und dem Ausgangsumsatz eine "direkte und unmittelbare Verbindung" besteht, weil hiervon auf jeden Fall eine auch nur teilweise Abzugsfähigkeit der Vorsteuer abhängt.

Insoweit ist zunächst zu beachten, daß die Intensität dieser Verbindung je nach der Rechtsstellung des Steuerpflichtigen und der Art seiner Ausgangsumsätze unterschiedlich ausfallen kann, und daß diese Abweichungen sich auch auf die Beweislast für das Bestehen der Verbindung auswirken können, die dem den Vorsteuerabzug beanspruchenden Unternehmer obliegt(19). So braucht nach der Rechtsprechung (vgl. Urteil Enkler) ein Steuerpflichtiger, der eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, bei der lediglich besteuerte Umsätze bewirkt werden, und die Vorsteuer insgesamt abziehen will, keineswegs für jeden seiner Eingangsumsätze den Nachweis zu erbringen, daß eine direkte und unmittelbare Verbindung zu einem konkreten besteuerten Ausgangsumsatz besteht. Der Gemeinschaftsgesetzgeber fordert nämlich lediglich, daß die Gegenstände und Dienstleistungen "für die Zwecke besteuerten Umsätze" verwendet werden oder verwendet werden könnten (Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Sechsten Richtlinie). Die Verwendung der Worte "Zwecke" und "Umsätze" im Plural zeigt, daß in bestimmten Fällen keine Verbindung mit einem bestimmten besteuerten Umsatz bestehen muß, sondern eine Verbindung mit der Unternehmenstätigkeit ausreicht.

Diese Auslegung steht mit den Grundsätzen im Einklang, auf denen die allgemeine Regelung des Vorsteuerabzugs beruht, insbesondere aber mit dem Grundsatz, daß "alle wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen"(20). Außerdem entspricht sie der Zielsetzung des Vorsteuerabzugs, dessen Mechanismus nach den Worten des Gerichtshofes so anzuwenden ist, daß "sein Anwendungsbereich so weit wie möglich dem Bereich der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen entspricht"(21).

25 Eine besondere Bedeutung kommt demgegenüber dieser direkten und unmittelbaren Verbindung auch nach Meinung des Vereinigten Königreichs zu, wenn man den allgemeinen Grundsatz der Gesamtabzugsfähigkeit der Vorsteuer bei Sachverhalten wie dem vom vorlegenden Gericht beschriebenen zur Anwendung bringen will, in denen der Steuerpflichtige besteuerte und/oder steuerfreie Umsätze tätigt und/oder Gegenstände oder Dienstleistungen erhält, die für die Zwecke besteuerten wie steuerfreier Umsätze verwendet werden können. Bei diesem Sachverhalt wird nämlich das Recht auf Vorsteuerabzug, falls eine direkte und unmittelbare

Verbindung zwischen den Gegenständen und Dienstleistungen und dem besteuerten Umsatz fehlt, durch die Anwendung eines Pro-rata-Satzes begrenzt oder, wenn der Ausgangsumsatz steuerfrei ist, ganz versagt.

26 Ich schlage daher vor, die erste Frage zu bejahen und zu antworten, daß bei einem Sachverhalt wie dem hier beschriebenen das Recht auf unbeschränkten Vorsteuerabzug davon abhängt, daß das Bestehen einer "direkten und unmittelbaren Verbindung" zwischen einem bestimmten besteuerten Umsatz, der einem Unternehmer als solchem erbracht wird, und einem oder mehreren bestimmten besteuerten Umsätzen, die von diesem bewirkt werden, nachgewiesen ist. Ist diese Verbindung nachgewiesen, so kann der Steuerpflichtige die auf den Eingangsumsatz gezahlte Mehrwertsteuer in voller Höhe abziehen.

Zur zweiten Frage

27 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, wie die genannte "direkte und unmittelbare Verbindung" beschaffen sein muß, insbesondere, ob jemand (im unserem Fall Midland), der Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, aber auch Umsätze, bei denen dies nicht der Fall ist, die gesamte gezahlte Vorsteuer (hier die Mehrwertsteuer auf die Honorare der Anwaltskanzlei Clifford Chance) auf einen besteuerten Umsatz (die Leistungen der Kanzlei bei der gerichtlichen Vertretung) deshalb abziehen darf, weil diese Leistung als Folge eines unter Artikel 17 Absätze 2 und 3 Buchstabe c fallenden Umsatzes in Anspruch genommen wird.

28 Diese Frage ist nicht leicht zu beantworten, weil sich ein abstrakter Parameter, mit dessen Hilfe sich von Fall zu Fall feststellen ließe, ob zwischen den Umsätzen diese direkte und unmittelbare Verbindung besteht, nicht einfach definieren läßt.

Ich glaube jedenfalls nicht, daß man sich bei der Beantwortung dieser Frage auf die Wiederholung des Grundsatzes beschränken kann, daß die Verbindung direkt und unmittelbar sein muß; damit würde man es nämlich dem vorlegenden Gericht nicht nur überlassen, konkret zu prüfen, ob diese Verbindung besteht (was sicherlich in seine Zuständigkeit fällt), sondern ihm auch noch die Aufgabe übertragen, die Kriterien festzulegen, nach denen es diese Untersuchung vorzunehmen hätte.

Gerade wegen dieser Notwendigkeit hat das vorlegende Gericht den Gerichtshof nicht um eine schlichte Definition ersucht, sondern darum, ihm Hinweise zur Natur der streitigen Verbindung zu geben. Anhand dieser Angaben wird es den Fall eines Steuerpflichtigen beurteilen können, der wie hier die gesamte Mehrwertsteuer abziehen möchte, die auf die Leistung anwaltlichen Beistands gezahlt worden ist, die er sowohl für einen Umsatz, der das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnet, als auch für seine gerichtliche Vertretung im Rahmen eines Rechtsstreits im Anschluß an diesen Umsatz verwendet hat.

29 Die Beteiligten scheinen in ihren Auffassungen zu dieser Frage nicht allzuweit auseinander zu liegen, auch wenn sie für den vorliegenden Fall, wie wir gesehen haben, zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen.

Der Sinn des von der Rechtsprechung entwickelten Ausdrucks "direkte und unmittelbare Verbindung" muß sowohl seinen einzelnen Bestandteilen als auch den Grundsätzen entnommen werden, die der Gerichtshof für die Funktionsweisen des Vorsteuerabzugs aufgestellt hat.

Was den Wortlaut anlangt, ist zunächst darauf hinzuweisen, daß der Gerichtshof in dem mehrfach zitierten Urteil BLP Group den Ausdruck "direkte und unmittelbare Verbindung"(22) als Schlüssel zum Verständnis des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie herangezogen hat(23). Die Verwendung der beiden Adjektive "direkt" und "unmittelbar" kann nur auf eine besonders enge Beziehung zwischen den steuerfreien Umsätzen (hier das Finanzgeschäft) eines Steuerpflichtigen (hier Midland) und den von einem anderen Steuerpflichtigen (hier der Anwaltskanzlei Clifford Chance)

gelieferten Gegenständen oder erbrachten Dienstleistungen hindeuten.

Das Adjektiv "direkt" schließt eine Verbindung zwischen zwei Umsätzen aus, wenn sich ein dritter zwischen sie schiebt, der den Kausalzusammenhang unterbricht, oder wenn die Verbindung zwischen beiden Umsätzen zeitlich aufgelöst worden ist. Treffend scheint mir hier das vom Vereinigten Königreich in der Sitzung angeführte Beispiel: A liefert einen Gegenstand an B, bei der Lieferung an B läßt ein Angestellter von A den betreffenden Gegenstand auf den Fuß eines Passanten C fallen und verletzt diesen, der daraufhin A verklagt. Hier läßt sich fragen, ob die Kosten, die A aufwenden muß, um sich vor Gericht zu verteidigen, ein Kostenelement der Leistung an B sein können, oder ob eine andere Verbindung mit dieser Lieferung besteht. Ich bin hier mit dem Vereinigten Königreich der Meinung, daß die Beziehung in diesem Fall zu entfernt ist, um als direkte Verbindung anerkannt zu werden.

Das Adjektiv "unmittelbar" (im Sinne von zeitnah) bringt eine besondere zeitliche Kontinuität zwischen beiden Umsätzen zum Ausdruck. Das bedeutet allerdings nicht, wie der Vertreter von Midland zu Recht angemerkt hat, daß die Steuer auf den Eingangsumsatz vor Durchführung des Ausgangsumsatzes fällig werden müßte(24); es reicht aus, wenn zwischen den beiden Umsätzen keine besonders lange Zeitspanne liegt.

30 Nach Ihrer Rechtsprechung folgt die Anerkennung einer "direkten und unmittelbaren Verbindung" einem objektiven Kriterium(25), so daß es nicht auf die endgültige Zielsetzung oder die Ergebnisse der wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, der Vorsteuern abziehen will, ankommt, vorausgesetzt allerdings, diese Tätigkeiten sind selbst mehrwertsteuerpflichtig(26).

Bilden wir noch ein konkretes Beispiel. Das Unternehmen A, das Dienstleistungsumsätze tätigt, die zum Teil zum Vorsteuerabzug berechtigen und zum Teil nicht, kann die Vorsteuer auf Dienstleistungen, die es selbst vom Unternehmen B erhält, voll abziehen, wenn nachgewiesen wird, daß diese objektiv in Verbindung mit Umsätzen stehen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Hierzu bedarf es lediglich des Nachweises, daß die vom Unternehmen B erhaltenen Dienstleistungen verwendet werden können, um einen Umsatz, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, zu bewirken oder ihn vorzubereiten(27), oder jedenfalls hierfür hätten verwendet werden können(28). Diese Verbindung ist nämlich auch in dem Fall nicht zu verneinen, in dem die Dienstleistungen aus Gründen, die vom Willen des Unternehmens A unabhängig sind, tatsächlich nicht für einen Umsatz verwendet werden, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, falls es sich nicht um Mißbräuche oder Umgehungen handelt, also das Unternehmen A nur vorgeben sollte, eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit ausüben zu wollen(29).

Diese Betrachtungsweise gewährleistet nicht nur, daß "alle wirtschaftlichen Tätigkeiten ... in völlig neutraler Weise steuerlich belastet werden"(30), sondern auch, daß der Grundsatz der Rechtssicherheit beachtet wird. Dieser Grundsatz verbietet es nämlich, "daß die von der Steuerbehörde festgestellten Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen von Tatsachen, Umständen oder Ereignissen abhängen können, die nachträglich eingetreten sind"(31).

Aus dieser Auslegung folgt, daß eine Verbindung fehlt und damit kein Recht auf vollen Vorsteuerabzug besteht, wenn zu dem Zeitpunkt, zu dem der Steuerpflichtige B dem Steuerpflichtigen A einen Gegenstand liefert oder eine Dienstleistung erbringt, die Durchführung des Ausgangsumsatzes bereits objektiv unmöglich ist.

31 Ich bin demgemäß der Meinung, daß bei einem Sachverhalt wie dem des Ausgangsverfahrens die "direkte und unmittelbare Verbindung" zwischen einem besteuerten Umsatz und der Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen immer dann besteht, wenn eine objektive Prüfung (die Sache des nationalen Gerichts ist) ergibt, daß diese Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen zur Bewirkung eines oder mehrerer steuerbarer Umsätze verwendet werden. Diese Verbindung besteht insbesondere gemäß Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie, wenn sich zeigt, daß der Betrag der für die Lieferung eines Gegenstands oder die Erbringung einer

Dienstleistung gezahlten Steuer ein Kostenelement des besteuerten Umsatzes unmittelbar belastet hat. Andererseits reicht es für einen vollen Abzug der Mehrwertsteuer, die ein Steuerpflichtiger (wie Midland) für die Erbringung einer Dienstleistung (wie die Vertretung vor Gericht) gezahlt hat, nicht aus, daß diese Dienstleistung als Folge eines Umsatzes in Anspruch genommen wird, der zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Verbindung muß durch objektive Kriterien gekennzeichnet sein: Sie muß allgemein der üblichen Beziehung zwischen zwei Umsätzen in dem Sinne entsprechen, daß der zweite dem ersten zwar nicht mechanisch, wohl aber nach normalem und regelmäßigem Kausalverlauf folgt.

32 Ich schlage somit dem Gerichtshof vor, die Frage 2 b in dem Sinne zu verneinen, daß es für die Entstehung eines Rechts auf vollen Abzug der Vorsteuer, die ein Steuerpflichtiger, der sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigte als auch andere Umsätze bewirkt, für eine Dienstleistung gezahlt hat, nicht ausreicht, daß diese Dienstleistung als Folge eines Umsatzes in Anspruch genommen wird, der zum Vorsteuerabzug berechtigt.

33 Was die Frage 2 a betrifft, mit der das vorliegende Gericht wissen möchte, ob das Kriterium zur Ermittlung des abziehbaren Vorsteuerbetrags in den Absätzen 2, 3 und 5 des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie jeweils ein anderes ist, so hängt deren Beantwortung von der Methode ab, die der betreffende Mitgliedstaat für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Abzugs nach Artikel 17 Absatz 5 festgelegt hat. Im Fall des Vereinigten Königreichs entspricht die festgelegte Methode, wie dessen Schriftsätzen zu entnehmen ist, der in den Absätzen 2 und 3 dieses Artikels. In diesem Fall ist folglich von einem einheitlichen Kriterium auszugehen.

Zur dritten Frage

34 Die dritte Frage ist angesichts der Antworten auf die beiden ersten Fragen gegenstandslos. Ich beantworte sie daher nur hilfsweise.

Sollte der Gerichtshof zu der Auffassung gelangen, daß bei einem Sachverhalt wie dem des Ausgangsverfahrens eine direkte und unmittelbare Verbindung zwischen der einem Steuerpflichtigen als solchem erbrachten Leistung und einem oder mehreren bestimmten Umsätzen dieses Steuerpflichtigen nicht erforderlich ist, schlage ich vor, ein Kriterium zu wählen, das auf jeden Fall die Anwendung des Mechanismus des Vorsteuerabzugs nach den bereits dargestellten Grundsätzen der Rechtsprechung sicherstellt.

Zur Frage 3 b verweise ich auf meine Beantwortung der zweiten Frage.

Ergebnis

35 Aus den dargelegten Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des High Court of Justice wie folgt zu beantworten:

1. Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, daß bei der Entscheidung über den vollen Abzug der Vorsteuer bei einem Sachverhalt, wie ihn das vorliegende Gericht zu beurteilen hat, das Recht auf unbeschränkten Vorsteuerabzug davon abhängt, daß das Bestehen einer "direkten und unmittelbaren Verbindung" zwischen einem bestimmten besteuerten Umsatz, der einem Unternehmer als solchem erbracht wird, und einem oder mehreren bestimmten besteuerten Umsätzen, die von diesem bewirkt werden, nachgewiesen ist. Ist diese Verbindung nachgewiesen, so kann der Steuerpflichtige die auf den Eingangsumsatz gezahlte Mehrwertsteuer in voller Höhe abziehen.

2. Artikel 17 Absätze 2 und 3 der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, daß es für die Entstehung eines Rechts auf vollen Abzug der Vorsteuer, die ein Steuerpflichtiger, der sowohl zum Vorsteuerabzug berechtigte als auch andere Umsätze bewirkt, für eine Dienstleistung gezahlt hat, nicht ausreicht, daß diese Dienstleistung als Folge eines Umsatzes in Anspruch

genommen wird, der unter Artikel 17 Absatz 2 oder Absatz 3 und insbesondere Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie fällt.

Das Recht auf Vorsteuerabzug besteht demgegenüber, wenn eine objektive Prüfung - die Sache des nationalen Gerichts ist - ergibt, daß eine Dienstleistung vom Steuerpflichtigen nach normalem und regelmäßigem Kausalverlauf zur Bewirkung eines oder mehrerer steuerbarer Umsätze verwendet wird, die unter die genannten Vorschriften fallen. Dieses Recht besteht insbesondere gemäß Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie dann, wenn sich zeigt, daß der Betrag der für die Erbringung einer Dienstleistung gezahlten Steuer ein Kostenelement des besteuerten Umsatzes unmittelbar belastet hat.

Bei der Prüfung der Frage, ob das Kriterium zur Ermittlung des abziehbaren Vorsteuerbetrags in den Absätzen 2, 3 und 5 des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie jeweils ein anderes ist, ist zunächst festzustellen, welche Methode der betreffende Mitgliedstaat für die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Abzugs im Sinne des Artikels 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie festgelegt hat.

(1) - ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301.

(2) - ABl. L 145, S. 1.

(3) - In der geänderten Fassung gemäß Artikel 1 Nr. 22 (vgl. Artikel 28f) der Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 (ABl. L 376, S. 1).

(4) - Midland hat die Rechnungen von Clifford Chance für diesen Zeitraum zu den Akten gereicht.

(5) - Dies ist nie bestritten worden.

(6) - Rechtssache C-4/94 (Slg. 1995, I-983, Randnr. 19).

(7) - Urteil vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95 (Slg. 1998, I-1).

(8) - Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83 (Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19).

(9) - Vgl. Nr. 24 dieser Schlußanträge.

(10) - Urteil vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-230/94 (Slg. 1996, I-4517, Randnr. 26).

(11) - Urteil Ghent Coal Terminal (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 15).

(12) - Urteil Rompelman (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 19).

(13) - Urteil vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 44); vgl. auch Schlußanträge von Generalanwalt Lenz vom 26. Januar 1995 zum Urteil BLP Group (zitiert in Fußnote 6, Nr. 32).

(14) - Hierzu kann zum Beispiel die Vermietung eines Gebäudes an ein Unternehmen gehören, das zugleich besteuerte und steuerfreie Umsätze durchführt. In einem solchen Fall kann die gezahlte Miete nicht ausschließlich mit einem der beiden Umsätze in Verbindung gebracht werden.

(15) - Bekanntlich hat nämlich der Gemeinschaftsgesetzgeber jedem Mitgliedstaat die Befugnis übertragen, den Steuerpflichtigen die Pro-rata-Berechnung nach verschiedenen Methoden zu erlauben oder vorzuschreiben. Vgl. Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie.

(16) - Nach Auffassung der britischen Regierung können die Kosten für die anwaltlichen Tätigkeiten der Kanzlei Clifford Chance bei der gerichtlichen Vertretung als Gemeinkosten angesehen werden; dafür sei lediglich nachzuweisen, daß Midland sie in ihrer Eigenschaft als Unternehmen mit besteuerten und steuerfreien Umsätzen und nicht zu privaten Zwecken getragen habe.

(17) - Randnr. 19.

(18) - Randnrn. 20, 21 und 22. Dem letztgenannten Artikel sei zu entnehmen, daß "die Richtlinie nur in Ausnahmefällen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen vorsieht, die für steuerfreie Umsätze verwendet werden" (Randnr. 23).

(19) - Der Gerichtshof hat z. B. im Urteil Enkler (zitiert in Fußnote 10) festgestellt, daß die Art der Gegenstände ein geeignetes Kriterium für die Feststellung sei, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwerbe, und hierzu ausgeführt: "Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, daß sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird."

(20) - Urteil Rompelman (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 19).

(21) - Urteil vom 8. März 1988 in der Rechtssache 165/86 (Intiem, Slg. 1988, 1471, Randnr. 14).

(22) - In der englischen Fassung des Urteils BLP Group "direct and immediate link", in der französischen Fassung "lien direct et immédiat".

(23) - Der Gerichtshof hat hierzu im einzelnen ausgeführt (Randnrn. 18 und 19), daß Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie im Licht des Absatzes 5 dieses Artikels auszulegen sei. Dieser Absatz 5 regelt das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, wenn sich die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen beziehe, die von dem 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". Die Verwendung der Worte "für Umsätze" in dieser Bestimmung zeige, daß das in Absatz 2 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug nur bestehe, wenn die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen eine direkte oder unmittelbare Verbindung mit den besteuerten Umsätzen aufwiesen, und daß insoweit der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich sei.

(24) - Eine andere Lösung könnte den vom Gerichtshof insbesondere im Urteil Ghent Coal Terminal entwickelten Grundsätzen zuwiderlaufen. In diesem Urteil hat der Gerichtshof erklärt, daß ein Recht zum vollen Vorsteuerabzug entstehe, wenn der Steuerpflichtige aus Gründen, die er nicht zu vertreten habe, die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen nicht für steuerbare Umsätze verwendet habe.

(25) - Vgl. Urteile BLP Group (zitiert in Fußnote 6, Randnrn. 24 und 26) und Rompelman (zitiert in Fußnote 8, Randnr. 19).

(26) - Dies entspricht der Rechtsprechung des Gerichtshofes, vgl. zuletzt Urteil Ghent Coal Terminal (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 15).

(27) - Im Urteil Rompelman hat der Gerichtshof festgestellt, daß die in Artikel 4 Absatz 1 der Sechsten Richtlinie genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten mehrere aufeinanderfolgende Handlungen umfassen könnten und die zu diesen gehörenden vorbereitenden Handlungen, wie

der Erwerb der für diese Tätigkeiten erforderlichen Mittel und damit der Kauf eines Grundstücks, bereits der wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen seien (Randnr. 22).

(28) - Der Gerichtshof hat zum Beispiel im Urteil Enkler erklärt, daß zu den Gegebenheiten, "auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört" (Randnr. 26). Vgl. auch Urteil vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94 (Inzo, Slg. 1996, I-857).

(29) - Vgl. in diesem Sinn Urteil Ghent Coal Terminal (zitiert in Fußnote 7, Randnrn. 20, 21 und 22).

(30) - Urteil Ghent Coal Terminal (zitiert in Fußnote 7, Randnr. 15).

(31) - Urteil Inzo (zitiert in Fußnote 28, Randnr. 21).