

61998C0098

Conclusie van advocaat-generaal Saggio van 30 september 1999. - Commissioners of Customs and Excise tegen Midland Bank plc. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: High Court of Justice, Queen's Bench Division (Divisional Court) - Verenigd Koninkrijk. - Belasting over toegevoegde waarde - Eerste en Zesde BTW-richtlijn - Aftrek van voorbelasting - Belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht - Toerekening van in eerder stadium verrichte diensten aan handelingen in later stadium - Noodzaak van rechtstreekse en onmiddellijke samenhang. - Zaak C-98/98.

Jurisprudentie 2000 bladzijde I-04177

Conclusie van de advocaat generaal

1. Met deze prejudiciële verwijzing verzoekt de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division, het Hof te preciseren, aan welke criteria moet worden voldaan voor de erkenning van het recht op aftrek van de BTW over een dienst die ten behoeve van een belastingplichtige is verricht, als uitvloeisel van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat. Het bij de verwijzende rechter aanhangige geding betreft namelijk de vraag, of een zakenbank die zowel vrijgestelde als belastbare handelingen verricht, recht heeft op aftrek van de voorbelasting die zij heeft betaald over diensten die door advocaten te haren behoeve zijn verricht zowel in verband met een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, als in verband met haar verdediging in rechte in het kader van een actie uit onrechtmatige daad, tegen haar ingesteld wegens valse verklaringen die een van haar bestuurders bij gelegenheid van die handeling zou hebben afgelegd.

De gemeenschapsregeling

2. Artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: Eerste richtlijn"), bepaalt: Bij elke transactie is de belasting over de toegevoegde waarde, berekend over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of voor die dienst geldt, verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmede de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast."

3. Artikel 17, leden 1, 2, sub a, 3, sub c, en 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde richtlijn"), luidt als volgt:

1. Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.

2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde, welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige in het binnenland geleverde of te leveren goederen en de te zijnen behoeve door een andere belastingplichtige verrichte of te verrichten diensten;

(...)

3. De lidstaten verlenen eveneens aan iedere belastingplichtige recht op aftrek of op teruggaaf van de in lid 2 bedoelde belasting over de toegevoegde waarde, voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor:

(...)

c) door de belastingplichtige verrichte handelingen die krachtens artikel 13, punt B, sub a en sub d, punten 1 tot en met 5, zijn vrijgesteld, wanneer de ontvanger buiten de Gemeenschap gevestigd is of wanneer de handelingen rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een land buiten de Gemeenschap.

(...)

5. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen als bedoeld in de leden 2 en 3, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor dat gedeelte van de belasting over de toegevoegde waarde, dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata)."

Voorts omschrijft artikel 17, lid 5, verscheidene methoden om het pro rata van de aftrek te berekenen, waarbij de keuze van de methode aan de lidstaten wordt overgelaten.

Artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn, waarnaar artikel 17, lid 3, sub c, verwijst, stelt bepaalde handelingen die gewoonlijk door banken worden verricht, vrij van belasting (zoals het verlenen van en onderhandelen over kredieten, het beheer van kredieten, zekerheden en borgstellingen, handelingen betreffende fondsen, effecten, aandelen en degelijke).

De nationale bepalingen

4. Het Verenigd Koninkrijk heeft artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn aldus geïmplementeerd, dat voor de daar bedoelde handelingen een nultarief" geldt: in beginsel worden die handelingen beschouwd als theoretisch belaste handelingen waarvoor een recht op aftrek bestaat, maar in feite wordt er geen belasting over geheven.

Er bestaan in het Verenigd Koninkrijk verscheidene methoden voor de berekening van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting voor het geval de belastingplichtige goederen of diensten zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen gebruikt.

De feiten en de prejudiciële vragen

5. Deze prejudiciële verwijzing komt voort uit een geding tussen de Commissioners of Customs and Excise (hierna: Commissioners") en Samuel Montagu & Co. Ltd (een onderdeel van de Midland Bank-groep; hierna: Midland"), een Londense zakenbank die zowel belaste als vrijgestelde diensten verricht. Het geschil betreft de aftrekbaarheid van de BTW over diensten die een Engels advocatenkantoor, Clifford Chance, ten behoeve van Midland had verricht.

Clifford Chance had Midland juridische bijstand en advies gegeven in verband met de overname van een aan de beurs genoteerde vennootschap, Mercantile House Holding (hierna: Mercantile"), een transactie waarbij Midland was opgetreden in opdracht van Quadrex Holdings Inc. (hierna: Quadrex"), een vennootschap naar het recht van Delaware (VS).

In die overname was ook British and Commonwealth Holding plc (hierna: B & C") geïnteresseerd. In augustus 1987 sloten B & C en Quadrex een overeenkomst, krachtens welke B & C Mercantile zou overnemen en vervolgens de afdeling wholesale broking" aan Quadrex zou verkopen.

De overeenkomst leidde echter niet tot het gewenste resultaat, doordat Quadrex bij gebrek aan middelen genoemde afdeling niet van B & C kon kopen. Begin 1988 stelde B & C derhalve een rechtsvordering wegens wanprestatie in tegen Quadrex. Deze laatste dagvaardde op haar beurt Midland. In maart 1988 stelde B & C een vordering tot schadevergoeding in tegen Midland, op grond dat een van haar directeurs een misleidende verklaring over de financiële situatie van Quadrex had afgelegd. Voor haar verdediging tegen deze vordering schakelde Midland opnieuw Clifford Chance in. Eind 1994 werd het geschil minnelijk bijgelegd.

Tussen 1988 en 1995 bracht Clifford Chance honoraria in verband met die rechtszaak aan Midland in rekening.

6. De Commissioners oordeelden, dat enkel een gedeelte van die tussen 1987 en 1995 aan Midland verleende juridische diensten verband hielden met handelingen waarvoor recht op aftrek van BTW bestaat, en dat derhalve niet alle op die diensten drukkende voorbelasting aftrekbaar was. De voorbelasting moest dus deels aan belaste en deels aan vrijgestelde handelingen worden toegerekend en Midland kon enkel de aan belaste handelingen toegerekende voorbelasting aftrekken.

Tegen deze beslissing van de Commissioners stelde Midland beroep in bij het VAT and Duties Tribunal, waar zij betoogde, dat alle juridische diensten, daaronder begrepen die verband houdend met de rechtszaken, betrekking hadden op door Midland aan Quadrex verleende belaste diensten (bijstand bij de bovengenoemde financiële transactie, in het bijzonder de koop van een bedrijfsonderdeel door Quadrex).

Bij vonnis van 15 mei 1996 wees het Tribunal het beroep toe; het besliste, dat de voorbelasting die over de honoraria voor de door Clifford Chance verleende juridische diensten was betaald, volledig aftrekbaar was.

De Commissioners gingen van deze uitspraak in hoger beroep bij de High Court of Justice, Queen's Bench Division. Zij stelden, dat de juridische diensten, ook al waren zij aan Midland in haar hoedanigheid van belastingplichtige verleend, grotendeels betrekking hadden op Midlands verweer tegen vorderingen tot schadevergoeding ter zake van aan haar toerekenbare handelingen die in dezelfde periode vielen als waarin zij de dienst ten behoeve van Quadrex verrichtte (deze laatste dienst behoort tot de handelingen waarvoor recht op aftrek van BTW bestaat, want naar Brits recht valt zij onder het nultarief", dat wil zeggen dat het een in theorie belaste dienstverrichting is; deze dienstverrichting valt onder artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, omdat Midland ze heeft verricht ten behoeve van een vennootschap, Quadrex, die haar statutaire zetel buiten de Europese Gemeenschap heeft).

Tot slot stelden de Commissioners wederom, dat aangezien Clifford Chance zowel belaste als vrijgestelde diensten heeft verleend aan een belastingplichtige die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht, de voorbelasting moet worden geproratiseerd en dat enkel het gedeelte dat op belaste diensten betrekking heeft, kan worden afgetrokken, overeenkomstig het bepaalde in artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

7. In die omstandigheden heeft de High Court of Justice besloten het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

Moeten richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, in het bijzonder artikel 2 daarvan, en richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977, in het bijzonder artikel 17, leden 2, 3 en 5, daarvan, gelet op de feiten in de onderhavige zaak, aldus worden uitgelegd, dat

1) er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang moet worden aangetoond tussen bepaalde door een als zodanig handelende belastingplichtige gebruikte goederen of diensten en een door die belastingplichtige verrichte handeling of handelingen, om

a) het bestaan van een recht op aftrek van de belasting over die gebruikte goederen of diensten te bewijzen; en

b) de omvang van dat recht te bepalen?

2) Voor het geval dat op vraag 1, sub a of b, bevestigend wordt geantwoord: wat is de aard van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang, en in het bijzonder in het geval van een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarbij recht op aftrek bestaat, als handelingen die geen recht op aftrek doen ontstaan,

a) verschilt het criterium voor de vaststelling van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting naargelang artikel 17, leden 2, 3 of 5, van toepassing is (en zo ja, in welke opzichten), en

b) is een belastingplichtige als hierboven bedoeld gerechtigd alle voorbelasting af te trekken die hij over de door hem gebruikte diensten heeft betaald, op grond dat op die diensten een beroep werd gedaan wegens een door die belastingplichtige verrichte handeling als bedoeld in artikel 17, leden 2 of 3, inzonderheid artikel 17, lid 3, sub c?

3) Voor het geval dat op vraag 1, sub a of b, ontkennend wordt geantwoord:

a) welke samenhang moet worden aangetoond; en

b) in het geval van een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarbij recht op aftrek bestaat, als handelingen die geen recht op aftrek doen ontstaan,

i) verschilt het criterium voor de vaststelling van het bedrag van de aftrekbare voorbelasting naargelang artikel 17, leden 2, 3 of 5, van toepassing is (en zo ja, in welke opzichten), en

ii) is een belastingplichtige als hierboven bedoeld gerechtigd alle voorbelasting af te trekken die hij over de door hem gebruikte diensten heeft betaald, op grond dat op die diensten een beroep werd gedaan wegens een door die belastingplichtige verrichte handeling als bedoeld in artikel 17, lid 3, sub c?"

Bij het Hof ingediende opmerkingen

8. Partijen zijn het erover eens, dat er een recht op aftrek bestaat bij rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen een handeling in een eerder stadium en die in een later stadium, zulks overeenkomstig 's Hofs arrest van 6 april 1995, BLP Group.

9. Volgens Midland zou men een ander criterium voor aftrekbaarheid in de zin van de successieve richtlijnen kunnen vinden in artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn, bepalende dat aftrekbaar is het bedrag van de belasting over de toegevoegde waarde waarmee de onderscheidene elementen van de prijs [van de handeling] rechtstreeks zijn belast".

Elementen van de prijs zijn alle lasten die de belastingplichtige wegens de levering van een goed of dienst heeft te dragen (die levering kan in het verleden of in het heden liggen, dan wel beide). Wanneer zich dus, overeenkomstig de algemene economische betekenis van de term omzet", in verband met de levering van een goed of dienst een geschil voordoet waardoor juridische kosten ontstaan, dan zijn deze kosten als een element van de prijs van het goed of de dienst te beschouwen.

10. De regering van het Verenigd Koninkrijk betwist niet het recht van Midland op aftrek van BTW, doch plaatst enkel een vraagteken met betrekking tot de omvang van die aftrek. In casu immers houden de door Clifford Chance ten behoeve van Midland verrichte juridische diensten verband met de algemene activiteiten van die vennootschap en omdat die activiteiten zowel handelingen omvatten waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, staat artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn slechts aftrek van een gedeelte van de voorbelasting toe, en wel dat gedeelte dat betrekking heeft op dienstverrichtingen in verband met handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Die juridische diensten kunnen in geen geval worden beschouwd als een element van de prijs, in de zin van artikel 2 van de Eerste richtlijn, van de door Midland verrichte financiële transactie dan wel als een element van een handeling of van een algemene categorie van belaste handelingen.

11. Evenals Midland betoogt de Commissie, dat de voor het recht op aftrek vereiste rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de activiteit van de vennootschap en de te haren behoeve verrichte dienst kan bestaan ongeacht of de handeling waarop de voorbelasting drukt, reeds is verricht dan wel pas later zal worden verricht. Artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt immers, dat het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt, en niet op het tijdstip waarop de voorbelasting verschuldigd is. Deze lezing van de verordening vindt bevestiging in het arrest van het Hof in de zaak Ghent Coal Terminal.

12. Met betrekking tot de tweede vraag van de nationale rechter, over de aard van de zo-even genoemde rechtstreekse en onmiddellijke samenhang", betogen zowel Midland als de Commissie in de eerste plaats, dat het de taak van de nationale rechter is om vast te stellen of die samenhang in het concrete geval bestaat. Beide genoemde partijen zijn evenwel van mening, dat er in het onderhavige geval wel degelijk sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de door Clifford Chance verrichte juridische diensten en de door Midland verrichte financiële transactie en dat, bijgevolg, de over de advocatenhonoraria te betalen belasting ten volle aftrekbaar is.

Midland merkt op, dat men bij de vraag, hoe men moet beoordelen of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat, dient uit te gaan van wat volgens de rechtspraak van het Hof daarvoor van belang is. Dienaangaande overwoog het Hof in de arresten *Rompelman* en *BLP Group*, dat niet het doel of het resultaat van de latere handeling van belang is, noch het uiteindelijk oogmerk van de belastingplichtige. Volgens die rechtspraak gaat het derhalve om een objectief criterium. De aard van de goederen die een belastingplichtige met het oog op zijn economische activiteit verwerft, is volgens het Hof daarentegen wel van belang om te bepalen of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat. Samenvattend is Midland van oordeel, dat die samenhang bestaat wanneer men een objectief verband kan vaststellen tussen de eerdere en de latere handeling in dier voege, dat de eerste kan worden geacht een bestanddeel te zijn van de kosten die de belastingplichtige voor de tweede moet maken, dan wel een voorbereidende handeling of ook een uitvloeisel van de tweede.

Tot slot vermeldt Midland een reeks omstandigheden van de onderhavige zaak, waaruit de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de in geding zijnde handelingen zou blijken. Zo bijvoorbeeld het feit dat de verklaringen van de directeur van Midland, die de aanleiding voor de schadevordering waren, zijn afgelegd in het kader van de bedrijfsactiviteit van de vennootschap en uitsluitend in relatie met de in geding zijnde financiële transactie; voorts de omstandigheid dat Quadrex de directeur van Midland had gemachtigd om met B & C over de overname van *Mercantile* te onderhandelen, en dat die onderhandelingen zich met name hadden toegespitst op de kwestie van Quadrex' financiële situatie (vandaar het belang van de verklaringen van de directeur over dat punt). Uiteindelijk waren het deze verklaringen geweest die tot het sluiten van de overeenkomst tussen B & C en Quadrex hadden geleid. Midland concludeert uit een en ander, dat de door Clifford Chance verleende juridische diensten nauw verband houden met de betrokken financiële transactie.

13. De Commissie noemt enkele concrete voorbeelden van gevallen waarin men van rechtstreekse en onmiddellijke samenhang kan spreken. Zo het geval van een belastingplichtige die gemengde leveringen van goederen verricht, die in rechte wordt aangesproken wegens wanprestatie (gebreken van de goederen) bij de levering van een belast goed en die uit dien hoofde honoraria aan zijn advocaat moet betalen. Volgens de Commissie bestaat er in dat geval een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de juridische dienstverrichting en de levering van het belaste goed (het gaat dus niet om een samenhang met de activiteit van de onderneming in het algemeen), wat betekent, dat de belastingplichtige de over de advocatenhonoraria betaalde BTW overeenkomstig artikel 17, lid 2, ten volle kan aftrekken. Wanneer daarentegen een fabrikant die zowel leveringen van belaste als van vrijgestelde goederen verricht, een accountant betaalt om de jaarstukken van de onderneming op te stellen, bestaat er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen het werk van de accountant en een bepaalde levering van goederen. In dit geval is er een samenhang met de ondernemingsactiviteit in haar geheel en aangezien die activiteit belaste en vrijgestelde leveringen omvat, is de BTW naar evenredigheid aftrekbaar overeenkomstig artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn.

Als te beperkend ziet de Commissie de door de nationale rechter in het kader van de tweede vraag voorgestelde uitlegging, namelijk dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat wanneer de eerdere levering van goederen of diensten heeft plaatsgevonden als gevolg van een handeling als bedoeld in artikel 17, lid 2 of lid 3, van de Zesde richtlijn. De Commissie meent, dat deze situatie mede door het beginsel van rechtstreekse en onmiddellijke samenhang wordt gedekt.

14. De regering van het Verenigd Koninkrijk is daarentegen van oordeel, dat er in casu geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de financiële transactie en de door Clifford Chance verleende juridische bijstand.

De door B & C tegen Midland ingestelde schadevordering is immers geen element van de belaste handeling. Zij houdt hiermee op geen enkele wijze verband en voor zover er al een verband is, is dit louter toevallig. Bovendien heeft bedoelde rechtsovername niet uitsluitend betrekking op de financiële transactie waarvoor recht op aftrek bestaat, en in elk geval is zij ingesteld door B & C, die voor zover het de door Midland te behoeve van Quadrex verrichte dienst betreft, een derde partij is.

15. Alle partijen die opmerkingen hebben ingediend, zijn het er echter over eens, dat de bepalingen van de leden 2, 3 en 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn met gebruikmaking van één enkel criterium moeten worden uitgelegd (waarbij de regering van het Verenigd Koninkrijk er niettemin op wijst, dat de criteria kunnen verschillen naar gelang van de methode die de lidstaten toepassen bij de berekening van het in artikel 17, lid 5, bedoelde pro rata). Alle partijen menen voorts, dat na de antwoorden die zij op de eerste twee vragen voorstellen te geven, de derde prejudiciële vraag onbesproken kan blijven.

Opmerkingen vooraf

16. Zoals uit het voorgaande blijkt, betreft het door de nationale rechter opgeworpen probleem in wezen de analyse van de aftrekregeling in het gemeenschappelijke BTW-stelsel. Het beginsel van aftrek van voorbelasting is een fundamenteel aspect van dat stelsel: in elk stadium van productie en verhandeling voldoet de belastingplichtige aan de fiscus de over zijn verkopen verschuldigde belasting, na aftrek van die welke in voorgaande stadia door zijn leveranciers is voldaan. Heeft men eenmaal gezien hoe het aftrekmechanisme functioneert, dan begrijpt men ook de definitie van belasting over de toegevoegde waarde in artikel 2 van de Eerste richtlijn: een algemene verbruiksbelasting (...) welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden".

De aftrekregeling heeft tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde BTW". Het stelsel (...) waarborgt derhalve een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze activiteiten zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen."

17. Het recht op aftrek ontstaat dus wanneer de eerdere handeling samenhangt met de latere belaste handeling. Dit volgt met name uit het al eerder aangehaalde artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn, dat bepaalt dat de BTW slechts aftrekbaar is voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen". Is aan deze voorwaarde voldaan, dan moet de in eerdere stadia betaalde BTW volledig worden afgetrokken.

18. De gemeenschapswetgever heeft echter enkele uitzonderingen op die algemene regel aangebracht. Deze kunnen worden samengevat als volgt:

- de gevallen waarin een belastingplichtige goederen of diensten levert aan een andere belastingplichtige, die ze voor een vrijgestelde handeling gebruikt (artikel 13 van de Zesde richtlijn): laatstbedoelde belastingplichtige mag de in voorgaande stadia betaalde BTW niet aftrekken, omdat hij de BTW niet op een derde afwentelt en daarom als eindgebruiker wordt aangemerkt (en dit ook indien het uiteindelijke doel van de vrijgestelde handeling de verrichting van een belaste handeling is). Ook deze regel kent echter weer uitzonderingen, zoals de gevallen bedoeld in artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn, waar men weer terugkeert naar de algemene regel van volledige aftrek van de BTW;

- de gevallen waarin de goederen of diensten door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen die recht op aftrek geven, als voor handelingen die dat recht niet geven (bijvoorbeeld vrijgestelde handelingen) (artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn). In deze gevallen is aftrek van BTW slechts mogelijk voor zover het de eerste categorie van handelingen betreft;

- uitgaven voor privé doeleinden, zelfs indien gedaan in het kader van de normale bedrijvigheid van een onderneming (artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn); voor deze uitgaven is aftrek niet toegestaan.

19. In de voor de verwijzende rechter aanhangige zaak gaat het in wezen om de volgende vragen:

a) kan de door Clifford Chance verrichte dienst, bestaande in de verdediging in rechte van Midland (over welke dienst laatstgenoemde BTW heeft betaald), rechtstreeks in verband worden gebracht met de door Midland voor rekening van Quadrex verrichte handeling en, bijgevolg, recht geven op volledige aftrek van de BTW (overeenkomstig artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn)? Een dergelijke handeling behoort weliswaar tot de handelingen bedoeld in artikel 13, B, sub d, van de Zesde richtlijn, maar de lidstaten kunnen er recht op aftrek van BTW voor toekennen (het Verenigd Koninkrijk heeft dit gedaan door toepassing van een nultarief");

b) en wanneer dat verband niet kan worden gelegd, hoort die dienstverrichting dan bij de algemene (bedrijfs-)activiteit van Midland of bij de "gemengde" leveringen (dat wil zeggen gebruikt zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor dat recht niet bestaat)? In dat geval moet de aftrek plaatsvinden overeenkomstig de artikelen 17, lid 5, en 19 van de Zesde richtlijn (en met toepassing van de door het Verenigd Koninkrijk vastgestelde regeling), of volgens de tussen Midland en de Commissioners overeengekomen verhouding. Midland is immers een onderneming die in beginsel zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht.

20. Volgens Midland en de Commissie moet voor alternatief a worden gekozen, volgens het Verenigd Koninkrijk voor alternatief b. Wij zagen immers, dat de Britse regering niet het recht van Midland op aftrek van de over de advocatenhonoraria betaalde BTW betwist, doch het enkel niet eens is met volledige aftrek van die BTW.

21. Het probleem van de rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" doet zich dus voornamelijk voor in het onder a bedoelde geval en slechts indirect in het geval onder b.

Ten gronde

De eerste vraag

22. Dan begin ik nu met het onderzoek van de eerste vraag. De Engelse rechter wil weten, of het voor volledige aftrek van de BTW in een situatie als die van Midland (dat wil zeggen, een onderneming die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verricht) nodig is, dat er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" bestaat tussen de eerdere handeling (de juridische diensten door Clifford Chance aan Midland geleverd met het oog op haar verdediging in rechte) en

de latere handeling (de overname van Mercantile).

23. Ik wijs erop, dat de uitdrukking rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" niet in de communautaire wettelijke regeling voorkomt, maar een ontwikkeling van de rechtspraak is. Wij dienen dus eerst te preciseren, in welke feitelijke en juridische context het Hof die uitdrukking heeft gebezigd.

Die context is het al enkele malen genoemde arrest BLP Group, waarin het Hof zich moest uitspreken over de aftrekbaarheid van BTW over bepaalde diensten (adviezen van financiële en juridische aard) ten behoeve van een vennootschap die ze voor belaste handelingen gebruikte. In die zaak had de nationale rechter het Hof gevraagd, of die vennootschap, BLP Group, de voorbelasting ten volle kon aftrekken, in aanmerking genomen dat het doel - en het resultaat - van de vrijgestelde handeling juist bestond in het verrichten van een belaste handeling, te weten het aanzuiveren van de schulden van de vennootschap.

Het Hof beantwoordde die vraag ontkennend. Het overwoog, dat om in aanmerking te komen voor de in artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn bedoelde aftrek, er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist [is] tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen, en dat het doel dat de belastingplichtige uiteindelijk beoogt te bereiken, niet relevant is".

Voor die uitlegging vond het Hof bevestiging in artikel 2, lid 2, van de Eerste richtlijn, bepalende dat de voorbelasting aftrekbaar is, voor zover zij rechtstreeks heeft gedrukt op de onderscheidene elementen van de prijs van een belaste handeling, alsmede in artikel 17, lid 3, sub c, van de Zesde richtlijn.

24. De context van het arrest BLP Group is weliswaar, zoals de Commissie opmerkt, verschillend van die van de onderhavige zaak, omdat hier niet het recht van Midland op aftrek van BTW in geschil is, doch uitsluitend de hoogte van het aftrekbare bedrag, maar dit neemt niet weg, dat ook hier bepaald dient te worden, of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" bestaat tussen de eerdere en de latere handeling, want daarvan hangt hoe dan ook de - ook gedeeltelijke - aftrekbaarheid van de BTW af.

Daarbij zij in de eerste plaats opgemerkt, dat die samenhang meer of minder nauw kan zijn naar gelang van de hoedanigheid van de belastingplichtige en de aard van de latere handelingen, welke variabelen ook invloed kunnen hebben op de op de belanghebbende belastingplichtige drukkende bewijslast met betrekking tot het bestaan van die samenhang. Wanneer bijvoorbeeld (zie arrest Enkler, reeds aangehaald) de economische activiteit van een belastingplichtige uitsluitend op het verrichten van belaste handelingen is gericht, behoeft hij om de belasting volledig te kunnen aftrekken, niet voor iedere eerdere handeling aan te tonen dat zij in rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een bepaalde latere handeling staat. De gemeenschapswetgever verlangt immers enkel, dat de goederen en diensten gebruikt worden of kunnen worden ai fini di (...) operazioni soggette ad imposta" [Engelse versie; for the purposes of (...) taxable transactions"; Nederlandse versie: voor belastbare handelingen"] (artikel 17, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn). Uit het gebruik van de termen fini" en operazioni" in het meervoud blijkt, dat het niet steeds nodig is dat er een samenhang met een bepaalde belaste handeling bestaat, maar dat een samenhang met de activiteit van de vennootschap voldoende is.

Deze uitlegging is in overeenstemming met de beginselen waarop de algemene aftrekregeling berust, en in het bijzonder met het beginsel van [volstrekte neutraliteit van de fiscale belasting ten aanzien] van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits deze zelf aan de heffing van BTW zijn onderworpen". Zij beantwoordt tevens aan de doelstelling van de aftrekregeling, die volgens het Hof zo moet worden toegepast, dat het toepassingsgebied ervan zoveel mogelijk samenvalt met het terrein van de beroepsactiviteit van de belastingplichtige".

25. Die rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is volgens het Verenigd Koninkrijk evenwel van bijzonder belang, wanneer men het algemene beginsel van volledige aftrekbaarheid van de BTW wil toepassen in een situatie als door de verwijzende rechter beschreven, waarin de belastingplichtige belaste en/of vrijgestelde handelingen verricht en/of goederen of diensten verkrijgt die zowel voor belaste als voor vrijgestelde handelingen kunnen worden gebruikt. In die gevallen bestaat er immers geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de goederen of diensten en de belaste handeling en wordt het recht op aftrek beperkt door toepassing van een pro rata of wordt de aftrek geweigerd wanneer de latere handeling een vrijgestelde handeling is.

26. Ik geef derhalve in overweging, de eerste vraag bevestigend te beantwoorden en wel aldus, dat in een situatie als hier beschreven er recht op volledige aftrek van de BTW bestaat wanneer het bestaan wordt aangetoond van rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" tussen een bepaald belastbaar goed of een bepaalde belastbare dienst waarover een als zodanig handelend belastingplichtige kan beschikken, en een of meer bepaalde door die belastingplichtige verrichte handelingen. Blijkt die samenhang te bestaan, dan kan de belastingplichtige de over de eerdere handeling betaalde BTW ten volle aftrekken.

De tweede vraag

27. Met zijn tweede vraag wenst de Engelse rechter te vernemen, wat de aard van die rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" is, en in het bijzonder, of iemand (hier: Midland) die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor dat niet het geval is, de over een belaste dienst (bestaande in de verdediging in rechte van Midland) drukkende voorbelasting (hier: de belasting over de honoraria van het advocatenkantoor Clifford Chance) volledig kan aftrekken op grond dat van die dienst gebruik wordt gemaakt als uitvloeisel van een onder artikel 17, leden 2 en 3, sub c, vallende handeling.

28. Het antwoord op deze vraag is niet gemakkelijk, want het valt niet mee een abstract criterium te vinden om in het concrete geval te bepalen, of er tussen bepaalde handelingen een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat.

Ik geloof in ieder geval niet, dat men zich van de zaak kan afmaken door simpelweg te herhalen, dat de samenhang rechtstreeks en onmiddellijk moet zijn: daarmee zou men immers de nationale rechter belasten met de taak om niet slechts in concreto na te gaan of die samenhang bestaat (wat stellig tot zijn bevoegdheid behoort), maar ook om de criteria te bepalen die hij daarbij moet aanwenden.

Juist daarom heeft de nationale rechter het Hof niet gevraagd om een definitie zonder meer, maar om aanwijzingen met betrekking tot de aard van de hier bedoelde samenhang. Die aanwijzingen moeten hem in staat stellen zijn standpunt te bepalen tegenover een belastingplichtige die, zoals in ons geval, de BTW over juridische diensten die hij zowel heeft gebruikt voor het verrichten van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor zijn verdediging in rechte in een als nasleep van die handeling ontstaan geschil, volledig wenst af te trekken.

29. De standpunten van partijen ten aanzien van deze vraag lijken niet erg ver uiteen te liggen, ook al komen zij in deze zaak, zoals wij zagen, uiteindelijk tot tegengestelde conclusies.

De betekenis van de in de rechtspraak geijkte uitdrukking rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" moet zowel worden gezocht in de woorden waaruit zij bestaat, als in de door het Hof ontwikkelde beginselen betreffende de wijze waarop BTW-aftrek werkt.

Wat die woorden betreft, herinner ik eraan, dat de uitdrukking rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" door het Hof in het arrest BLP Group werd gekozen als een sleutel tot de uitlegging van de in artikel 17 van de Zesde richtlijn gebezigde termen. Het gebruik van de twee adjectieven rechtstreeks" en onmiddellijk" kan alleen maar duiden op een bijzonder nauw verband tussen door een belastingplichtige (hier: Midland) verrichte belaste handelingen (in casu de financiële transactie) en goederen of diensten geleverd door een andere belastingplichtige (hier: Clifford Chance).

Met name het adjectief rechtstreeks" belet dat men van een beslissende samenhang tussen twee handelingen kan spreken indien er een derde handeling tussen ligt, die de keten van oorzaak en gevolg verbreekt, of indien het verband tussen beide handelingen door tijdsverloop zeer los is geworden. Ter terechtzitting heeft het Verenigd Koninkrijk een mijns inziens goed voorbeeld gegeven: A levert een goed aan B en bij de levering aan B laat een werknemer van A het goed vallen op de voet van voorbijganger C, die daardoor gewond raakt. C dagvaardt A. De vraag is nu, of de gerechtelijke kosten die A voor zijn verdediging tegen C moet maken, een element van de prijs van het aan B geleverde goed kunnen zijn, dan wel of er een ander verband met die levering is. Met het Verenigd Koninkrijk meen ik, dat de samenhang in dit geval erg los is en niet als rechtstreeks kan worden aangemerkt.

Het adjectief onmiddellijk" duidt erop, dat de twee handelingen in de tijd zeer dicht bij elkaar moeten liggen. Dit betekent echter niet, zoals Midland terecht opmerkt, dat de belasting over de eerdere handeling verschuldigd moet zijn voordat de latere handeling wordt verricht; het volstaat, dat het tijdsverloop tussen de beide handelingen niet al te groot is.

30. De vraag of die rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" bestaat, dient door de nationale rechter te worden beantwoord en wel, volgens 's Hofs rechtspraak, op basis van een objectief criterium, dat wil zeggen zonder rekening te houden met het uiteindelijk oogmerk of de resultaten van de economische activiteit van de belastingplichtige die de BTW wenst af te trekken, uiteraard op voorwaarde dat die activiteiten zelf belast zijn.

Laat mij nog een concreet voorbeeld geven. Vennootschap A, die diensten verricht zowel voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor dat niet het geval is, zal de BTW die zij heeft betaald over diensten die zijzelf van vennootschap B heeft ontvangen, volledig kunnen aftrekken indien wordt aangetoond dat laatstbedoelde diensten een objectieve samenhang hebben met handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. Daartoe behoeft slechts te worden aangetoond, dat de van vennootschap B ontvangen diensten gebruikt kunnen worden om een aftrekbare handeling te verrichten dan wel voor te bereiden, of ook dat zij zich naar hun aard voor een dergelijk gebruik lenen. Die samenhang is immers niet uitgesloten in het geval dat de diensten door omstandigheden waarop vennootschap A geen invloed heeft, uiteindelijk niet voor een aftrekbare handeling worden gebruikt, zolang het maar niet gaat om fraude of misbruik, bijvoorbeeld indien vennootschap A enkel zou voorwenden een bepaalde economische activiteit te willen uitoefenen.

Deze benadering waarborgt niet slechts de volstrekte neutraliteit van de fiscale belasting ten aanzien van alle economische activiteiten, maar ook de eerbiediging van het rechtszekerheidsbeginsel. Immers, dit beginsel staat (...) eraan in de weg, dat de rechten en de verplichtingen van de belastingplichtigen afhangen van feiten, omstandigheden of gebeurtenissen

die zich na de vaststelling van die rechten of verplichtingen door de administratie hebben voorgedaan".

De keerzijde van deze medaille is, dat het bestaan van samenhang en dus de mogelijkheid van volledige aftrek van BTW moet worden uitgesloten, wanneer op het moment waarop belastingplichtige B een goed of dienst aan belastingplichtige A levert, het objectief onmogelijk is dat de latere belaste handeling zal worden verricht.

31. Gelet op een en ander ben ik van mening, dat in een situatie als waarop de verwijzende rechter doelt, er sprake is van rechtstreekse en onmiddellijke samenhang" tussen een belaste handeling en de levering van bepaalde goederen of diensten, wanneer uit een - door de nationale rechter te verrichten - objectief onderzoek blijkt, dat die goederen of diensten door de belastingplichtige voor een of meer belaste handelingen worden gebruikt. Die samenhang bestaat met name wanneer, in de zin van artikel 2, tweede alinea, van de Eerste richtlijn, blijkt dat het bedrag van de over de dienstverrichting of de levering van een goed betaalde belasting rechtstreeks drukt op de onderscheidene elementen van de prijs van de belaste handeling. Voor het volledig aftrekbaar zijn van de door een belastingplichtige (als Midland) over een dienstverrichting (als verdediging in rechte) betaalde BTW is het echter niet voldoende, dat die dienst is verricht als uitvloeisel van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat. De samenhang moet bovendien beantwoorden aan objectieve criteria; dat wil zeggen dat er in het algemeen een normaal verband tussen de twee prestaties moet bestaan in die zin, dat de tweede niet louter mechanisch op de eerste volgt, maar volgens een normaal en regelmatig causaal verloop.

32. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de tweede vraag, sub b, ontkennend te beantwoorden en wel aldus, dat voor het recht op volledige aftrek van de BTW die over een dienst is betaald door een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, het niet voldoende is dat die dienst is verricht als uitvloeisel van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat.

33. Wat ten slotte de tweede vraag, sub a, betreft, waarmee de verwijzende rechter wenst te vernemen, of het criterium voor de vaststelling van de aftrekbare voorbelasting verschilt naargelang lid 2, lid 3 of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn van toepassing is, hier hangt het antwoord af van de door de betrokken lidstaat gekozen methode voor de berekening van het pro rata van de aftrek, overeenkomstig artikel 17, lid 5. Blijkens de door het Verenigd Koninkrijk ingediende opmerkingen wordt in die lidstaat de methode toegepast die overeenkomt met die van de leden 2 en 3. In die gevallen zal het criterium dus hetzelfde zijn.

De derde vraag

34. Na de antwoorden die op de voorgaande vragen zijn gegeven, behoeft de derde vraag niet meer te worden beantwoord. Niettemin zal ik er ten overvloede kort op ingaan.

Mocht het Hof van oordeel zijn, dat in een situatie als waarop de nationale rechter doelt, er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang behoeft te bestaan tussen een bepaald belast goed of een bepaalde belaste dienst waarover een als zodanig handelend belastingplichtige kan beschikken, en een of meer bepaalde door die belastingplichtige verrichte handelingen, dan stel ik voor een criterium te kiezen dat in ieder geval de toepassing van de aftrekregeling in overeenstemming met bovengenoemde, in de rechtspraak ontwikkelde beginselen verzekert.

Met betrekking tot de derde vraag, sub b, verwijs ik naar het door mij voorgestelde antwoord op de tweede vraag.

Conclusie

35. Om de hiervóór uiteengezette redenen geef ik het Hof in overweging, de door de High Court of Justice (England and Wales), Queen's Bench Division, gestelde vragen te beantwoorden als volgt:

1) Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden begrepen, dat om in een situatie als aan de nationale rechter is voorgelegd, te bepalen of de BTW volledig aftrekbaar is, moet worden nagegaan of er rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen een bepaald belast goed of een bepaalde belaste dienst waarover een als zodanig handelend belastingplichtige kan beschikken, en een of meer door diezelfde belastingplichtige verrichte latere belastbare handelingen. Indien een dergelijke samenhang blijkt te bestaan, kan de belastingplichtige de belasting over de eerdere handeling volledig aftrekken.

2) Artikel 17, leden 2 en 3, van de Zesde richtlijn moet aldus worden begrepen, dat voor het recht op volledige aftrek van de BTW die over een dienst is betaald door een belastingplichtige die zowel handelingen verricht waarvoor recht op aftrek bestaat, als handelingen waarvoor dat recht niet bestaat, het niet voldoende is dat die dienst tevens is gebruikt als uitvloeisel van een handeling vallende onder artikel 17, lid 2 of lid 3, in het bijzonder artikel 17, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn.

Daarentegen bestaat er recht op aftrek van de BTW wanneer uit een - door de nationale rechter te verrichten - objectief onderzoek blijkt, dat een dienst door de belastingplichtige volgens een normaal en regelmatig causaal verloop voor een of meer onder voornoemde bepalingen vallende belastbare handelingen wordt gebruikt. Overeenkomstig artikel 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bestaat dat recht in het bijzonder, wanneer blijkt dat het bedrag van de over een dienstverrichting betaalde belasting rechtstreeks drukt op de onderscheidene elementen van de prijs van de belaste handeling.

Om vast te stellen of het criterium voor de bepaling van het aftrekbare bedrag van de voorbelasting verschillend is naargelang lid 2, lid 3 of lid 5 van artikel 17 van de Zesde richtlijn van toepassing is, moet eerst worden nagegaan, welke methode door de betrokken lidstaat is gekozen voor de berekening van het pro rata van de BTW in de zin van artikel 17, lid 5 van de Zesde richtlijn."