URTEIL DES GERICHTSHOFES (Zweite Kammer)

8. Juni 2000 *

In der Rechtssache C-98/98

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Vereinigtes Königreich), in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Commissioners of Customs & Excise

gegen

Midland Bank plc

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301) und des Artikels 17 Absätze 2, 3 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 (ABl. L 145, S. 1)

* Verfahrenssprache: Englisch.

erläßt

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten R. Schintgen sowie der Richter G. Hirsch (Berichterstatter) und H. Ragnemalm,

Generalanwalt: Á. Saggio
Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der Midland Bank plc, vertreten durch R. Cordara, QC, und P. A. McGrath, Barrister, beauftragt durch P. Kelly, Solicitor,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, als Bevollmächtigten, im Beistand von K. P. E. Lasok, QC, und M. Hall, Barrister,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa, Juristischer Dienst, und F. Riddy, dem Juristischen Dienst zur Verfügung gestellte nationale Beamtin, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Midland Bank plc, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission in der Sitzung vom 3. Juni 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 30. September 1999,

folgendes

Urteil

1 Der High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), hat mit Beschluß vom 31. Juli 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 3. April 1998, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) drei Fragen nach der Auslegung des Artikels 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1301; im folgenden: Erste Richtlinie) und des Artikels 17 Absätze 2, 3 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 (ABl. L 145, S. 1) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Midland Bank plc (im folgenden: Midland) und den Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Commissioners), die im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständig sind, wegen des Abzugs der Mehrwertsteuer, die Midland für juristische Beistandsleistungen entrichtet hatte.

Die Gemeinschaftsregelung

3 Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie 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."

4 Die Richtlinie 77/388 ist durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388 im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) geändert worden.

5 Artikel 17 der Sechsten Richtlinie („Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug") sieht u. a. vor:

„(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 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) 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 ...

...

(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.

...“

Außerdem enthält Artikel 17 Absatz 5 Bestimmungen über die Berechnung des Pro-rata-Satzes für den Vorsteuerabzug, wobei die Mitgliedstaaten die Wahl zwischen mehreren Möglichkeiten der Bestimmung dieses Satzes haben.

Artikel 13 Teil B Buchstabe d der Sechsten Richtlinie, der in Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c genannt ist, befreit bestimmte Umsätze, die normalerweise von Banken ausgeführt werden, von der Steuer.

Die nationale Regelung

6 Das Vereinigte Königreich hat Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie umgesetzt, indem es einen „Nullsatz“ auf die dort genannten Umsätze anwendet, d. h. sie als theoretisch steuerpflichtig behandelt, weshalb das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, ohne daß tatsächlich Steuer erhoben wird.

7 Zur Umsetzung des Artikels 17 Absatz 5 dieser Richtlinie, die Steuerpflichtige betrifft, die Gegenstände und Dienstleistungen sowohl für steuerpflichtige als auch für steuerfreie Umsätze verwenden, enthält das Recht des Vereinigten Königreichs mehrere Möglichkeiten der Berechnung des abziehbaren Vorsteuerbetrags.

Der Ausgangsrechtsstreit und die Vorlagefragen

8 Midland ist das beherrschende Unternehmen einer Gruppe von Gesellschaften, die mehrwertsteuerrechtlich als eine Einheit behandelt werden und zu der auch die Londoner Geschäftsbank Samuel Montagu & Co. Ltd (im folgenden: Samuel Montagu) gehört, die teils steuerpflichtige, teils steuerfreie Dienstleistungen erbringt.

9 1987 übernahm Samuel Montagu die Rolle einer Geschäftsbank für die Quadrex Holdings Inc (im folgenden: Quadrex) mit Sitz in Delaware (Vereinigte Staaten von Amerika). Quadrex wollte die Mercantile House Holding Ltd (im folgenden: Mercantile), eine an der Londoner Börse notierte Gesellschaft, übernehmen. Jedoch war auch die British and Commonwealth Holding plc (im folgenden: B & C) an einer Übernahme von Mercantile interessiert. Im August 1987 trafen Quadrex und B & C eine Vereinbarung, nach der letztere Mercantile erwerben und anschließend deren Abteilung Wholesale Broking an Quadrex weiterverkaufen sollte. In der Folgezeit übernahm B & C die Kontrolle über Mercantile. Quadrex konnte jedoch mangels ausreichender Liquidität die genannte Abteilung nicht von B & C erwerben.

10 1988 folgte eine Reihe von Prozessen vor den nationalen Gerichten. B & C verklagte Quadrex auf Schadensersatz wegen Vertragsbruchs. Im Rahmen dieses Rechtsstreits wurde Samuel Montagu von Quadrex der Streit verkündet. Auch B & C verklagte Samuel Montagu auf Schadensersatz wegen angeblich fahrlässig falscher Angaben eines Direktors der letzteren über die Finanzkraft von Quadrex. Der Rechtsstreit endete schließlich Ende 1994 mit einem Vergleich.

11 Im Rahmen der Vereinbarung zwischen Quadrex und B & C erbrachte die Rechtsanwaltskanzlei Clifford Chance verschiedene juristische Dienstleistungen für Samuel Montagu. Außerdem war diese Kanzlei mit der Kontrolle und Ab-

wicklung der in der vorstehenden Randnummer genannten Rechtsstreitigkeiten einschließlich der sich daraus ergebenden Konsequenzen betraut. Samuel Montagu wurden daher Honorare für die Jahre 1988 bis 1995 in Rechnung gestellt. Im Ausgangsverfahren geht es um die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer für diese Honorare.

12 Midland machte geltend, daß sich die juristischen Dienstleistungen der Rechtsanwaltskanzlei ausschließlich auf die Finanzdienstleistungen bezogen hätten, die Samuel Montagu gegenüber Quadrex erbracht habe und die gemäß Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie zum Vorsteuerabzug berechtigt hätten. Infolgedessen sei Midland berechtigt gewesen, die Mehrwertsteuer, die sie auf die von der Kanzlei in Rechnung gestellten Honorare entrichtet habe, in voller Höhe abzuziehen.

13 Die Commissioners waren der Ansicht, daß Samuel Montagu die betreffenden juristischen Dienstleistungen nicht nur für Umsätze verwendet habe, die zum Vorsteuerabzug berechtigten. Sie entschieden daher, daß Midland nur einen Teil der Mehrwertsteuer abziehen dürfe.

14 Midland erhob hiergegen Klage beim VAT and Duties Tribunal und machte u. a. geltend, sämtliche juristischen Dienstleistungen der Rechtsanwaltskanzlei bezögen sich auf die Dienstleistungen, die Samuel Montagu für Quadrex erbracht habe. Mit Entscheidung vom 15. Mai 1996 gab das Gericht der Klage von Midland statt und entschied, daß die auf die Rechnungen dieser Kanzlei gezahlte Mehrwertsteuer als Vorsteuer voll abziehbar sei.

15 Die Commissioners legten hiergegen Rechtsmittel beim High Court of Justice ein. Sie machten geltend, die in Anspruch genommenen juristischen Dienstleistungen hätten der Verteidigung von Samuel Montagu gegen Schadensersatzforderungen gedient, die mit Handlungen des Unternehmens bei der Ausführung der Dienstleistungen für Quadrex begründet worden seien. Somit hätten die juristischen Dienstleistungen auch die allgemeinen Tätigkeiten von Samuel Montagu betroffen. Da diese Tätigkeiten sowohl Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuer-

abzug bestehe, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht bestehe, umfaßten, seien die Vorsteuerbeträge entsprechend Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie aufzuteilen gewesen.

16 Da der High Court of Justice der Meinung ist, daß für die Entscheidung des Rechtsstreits eine Auslegung verschiedener Bestimmungen der Ersten und Sechsten Richtlinie erforderlich sei, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende drei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Muß zwischen einem bestimmten Vorumsatz, der für einen Steuerpflichtigen als solchen ausgeführt wird, und einem oder mehreren bestimmten Umsätzen dieser Person ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang nachgewiesen werden,

   a) um ein Recht auf Abzug der Steuer, mit der der Vorumsatz belastet ist, zu begründen, und

   b) um den Umfang dieses Rechts zu bestimmen?

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

   a) die Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer unterschiedlich für Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5 zu bestimmen (und falls ja, in welcher Hinsicht unterschiedlich), und

   b) ist eine solche Person berechtigt, die Vorsteuer, mit der der Vorumsatz belastet ist, in voller Höhe in Abzug zu bringen, weil der Vorumsatz als Folge eines Umsatzes im Sinne des Artikels 17 Absätze 2 oder 3, insbesondere des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe c, vorgenommen wurde?

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

   a) Welcher Zusammenhang muß nachgewiesen werden, und ist

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

      — die Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer unterschiedlich für Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5 zu bestimmen (und falls ja, in welcher Hinsicht unterschiedlich), und

— ist eine solche Person berechtigt, die Vorsteuer, mit der der Vorumsatz belastet worden ist, in voller Höhe in Abzug zu bringen, weil der Vorumsatz als Folge eines Umsatzes im Sinne des Artikels 17 Absätze 2 oder 3, insbesondere des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe c, vorgenommen wurde?

Zur ersten Frage

17 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Artikel 2 der Ersten Richtlinie und Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5 der Sechsten Richtlinie so auszulegen sind, daß zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen muß, damit der Steuerpflichtige zum Abzug der Mehrwertsteuer für den Eingangsumsatz berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann.

18 Midland, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission sind der Ansicht, daß diese Frage zu bejahen sei.

19 Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden, wobei grundsätzlich vorausgesetzt wird, daß diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19, vom 15. Januar 1998 in der Rechtssache C-37/95, Ghent Coal Terminal, Slg. 1998, I-1, Randnr. 15, und vom 21. März 2000 in den Rechtssachen C-110/98 bis C-147/98, Gabalfrisa u. a., Slg. 2000, I-1577, Randnr. 44). Ausnahmsweise ist jedoch auch ein Steuerpflichtiger, der wie Samuel Montagu gemäß Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummern 1 bis 5 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreite Umsätze unter den Voraussetzungen des Artikels 17 Absatz 3 Buchstabe c dieser Richtlinie bewirkt, nach dieser Be-

stimmung zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt, sofern er die bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke dieser befreiten Umsätze verwendet hat.

20 Wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, regelt Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie, der bei der Auslegung des Absatzes 2 dieser Bestimmung zu beachten ist, das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer, wenn diese sich auf Eingangsumsätze bezieht, 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 ... verwendet werden" in dieser Bestimmung zeigt, daß das in Absatz 2 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, zusammenhängen, und daß dabei der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist (vgl. Urteil vom 6. April 1995 in der Rechtssache C-4/94, BLP Group, Slg. 1995, I-983, Randnrn. 18 und 19).

21 Diese Auslegung wird durch Artikel 2 der Ersten Richtlinie bestätigt, nach der nur der Mehrwertsteuerbetrag abgezogen werden kann, der die verschiedenen Kostenelemente eines besteuerten Umsatzes unmittelbar belastet.

22 Wie der Gerichtshof jedoch auch entschieden hat, bleibt ein einmal entstandenes Recht auf Vorsteuerabzug erhalten, auch wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit nicht zu besteuerten Umsätzen geführt hat oder wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig waren, nicht im Rahmen steuerpflichtiger Umsätze verwenden konnte (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. Februar 1996 in der Rechtssache C-110/94, INZO, Slg. 1996, I-857, Randnrn. 20 und 21, Ghent Coal Terminal, Randnr. 20, und vom 8. Juni 2000 in der Rechtssache C-396/98, Schloßstraße, Slg. 2000, I-4279, Randnr. 42).

23 Diese Rechtsprechung läßt also ausnahmsweise und unter bestimmten Voraussetzungen auch dann ein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wenn ein direkter und

unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nicht hergestellt werden kann.

24 Somit ist auf die erste Frage zu antworten, daß Artikel 2 der Ersten Richtlinie und Artikel 17 Absätze 2, 3 und 5 der Sechsten Richtlinie so auszulegen sind, daß grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen muß, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann.

Zur zweiten Frage

25 Soweit das nationale Gericht mit dem ersten Teil der zweiten Frage weitere Klarheit über die Art des „direkten und unmittelbaren Zusammenhangs" erhalten möchte, halten Midland, die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission den Versuch, präziser formulieren zu wollen, zu Recht für vergeblich. Angesichts der Verschiedenheit der gewerblichen und beruflichen Umsätze läßt sich in der Tat die für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer erforderliche Beziehung zwischen den jeweiligen Eingangs- und den Ausgangsumsätzen für alle denkbaren Fälle nicht genauer bestimmen. Es ist Sache des nationalen Gerichts, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden und dabei alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt worden sind.

26 Zu Buchstabe a der zweiten Frage des vorlegenden Gerichts vertreten die Regierung des Vereinigten Königreichs und die Kommission ebenfalls zu Recht die Ansicht, daß ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht dazu berechtigen, dennoch die Steuer abziehen kann, mit der die von ihm bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen belastet sind, sofern diese Leistungen mit den Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, direkt und unmittelbar zusam-

menhängen, ohne daß es darauf ankommt, ob Absatz 2, 3 oder 5 des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie anzuwenden ist. Andernfalls käme es bei im wesentlichen gleichen Sachverhalten zu unterschiedlichen Ergebnissen, je nachdem, unter welche Bestimmung die vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze fielen.

27 Mit Buchstabe b der zweiten Frage möchte das nationale Gericht wissen, ob ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht dazu berechtigen, die auf Gegenständen oder Dienstleistungen lastende Vorsteuer in voller Höhe abziehen kann, obwohl diese nicht zur Ausführung eines Umsatzes, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, sondern im Rahmen von Tätigkeiten, die nur Folge eines solchen Umsatzes sind, verwendet worden sind.

28 Nach Ansicht von Midland, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission ist auch dann, wenn ein Eingangsumsatz Folge eines Ausgangsumsatzes ist, für das Recht auf Vorsteuerabzug entscheidend, daß zwischen diesen beiden Umsätzen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht. Midland führt dazu aus, daß für diesen Zusammenhang eine objektive Verbindung zwischen Eingangsumsatz und Ausgangsumsatz in der Weise bestehen müsse, daß ersterer als Teil der Kosten gelten könne, die der Wirtschaftsteilnehmer im Hinblick auf die Ausführung des letzteren trage, gleichgültig, ob der Eingangsumsatz den Ausgangsumsatz vorbereite oder eine Folge der Ausführung des letzteren sei. Dagegen meint die Regierung des Vereinigten Königreichs, daß juristische Dienstleistungen, die einem Steuerpflichtigen erbracht würden, der sowohl besteuerte als auch steuerfreie Umsätze tätige, und die die Folge eines Streits über die Haftung dieses Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit den besteuerten Umsätzen seien, nicht direkt und unmittelbar mit letzteren zusammenhingen. Aufgrund ihrer Natur müßten diese juristischen Dienstleistungen zwangsläufig als Teil der Gemeinkosten gelten, so daß die Mehrwertsteuer nur teilweise abziehbar sei.

29 Nach dem Grundprinzip des Mehrwertsteuersystems, das sich aus Artikel 2 der Ersten und der Sechsten Richtlinie ergibt, wird die Mehrwertsteuer auf jeden Produktions- oder Vertriebsvorgang erhoben, abzüglich der Mehrwertsteuer, mit

der die verschiedenen Kostenelemente unmittelbar belastet worden sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 6. Juli 1995 in der Rechtssache C-62/93, BP Soupergaz, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 16).

30 Aus diesem Prinzip und dem in Randnummer 19 des Urteils BLP Group niedergelegten Grundsatz, nach dem ein Recht auf Vorsteuerabzug nur entsteht, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar mit besteuerten Umsätzen zusammenhängen, ergibt sich, daß das Recht auf Abzug der Steuer für diese Gegenstände oder Dienstleistungen voraussetzt, daß die für den Bezug dieser Leistungen getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der besteuerten Umsätze gehören. Die Aufwendungen müssen somit Teil der Kosten der Ausgangsumsätze sein, für die die Gegenstände und Dienstleistungen verwendet werden. Daher müssen die Kostenelemente in der Regel entstanden sein, bevor der Steuerpflichtige die besteuerten Umsätze ausführt, denen sie zuzurechnen sind.

31 Entgegen der Auffassung von Midland besteht daher in der Regel kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang im Sinne des Urteils BLP Group zwischen einem Ausgangsumsatz und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als Folge und nach Abwicklung dieses Umsatzes verwendet hat. Zwar sind die Ausgaben für diese Dienstleistungen Folge des Ausgangsumsatzes. Sie gehören aber in der Regel nicht zu den Kostenelementen dieses Umsatzes, was nach Artikel 2 der Ersten Richtlinie jedoch erforderlich wäre. Den Dienstleistungen fehlt daher der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit dem Ausgangsumsatz. Die Kosten der betreffenden Dienstleistungen sind vielmehr Teil der Gemeinkosten des Steuerpflichtigen und gehören damit zu den Preiselementen aller Produkte eines Unternehmens. Solche Dienstleistungen hängen demnach direkt und unmittelbar mit der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen, so daß sich das Recht auf Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie bestimmt und die Mehrwertsteuer gemäß dieser Bestimmung nur teilweise abziehbar ist.

32 Anders wäre es nur, wenn der Steuerpflichtige anhand objektiver Umstände nachwiese, daß die Aufwendungen für die Gegenstände oder Dienstleistungen,

die er als Folge der Abwicklung eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatzes verwendet hat, zu den Kostenelementen dieses Umsatzes gehören.

33 Somit ist auf die zweite Frage zu antworten, daß es Sache des nationalen Gerichts ist, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden. Ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht dazu berechtigen, kann die Mehrwertsteuer, mit der die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen belastet sind, abziehen, sofern diese Leistungen direkt und unmittelbar mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen, ohne daß es darauf ankommt, ob Absatz 2, 3 oder 5 des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie anzuwenden ist. Ein solcher Steuerpflichtiger kann die auf Dienstleistungen lastende Vorsteuer jedoch nicht in voller Höhe abziehen, wenn diese Dienstleistungen nicht zur Ausführung eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatzes, sondern im Rahmen von Tätigkeiten verwendet worden sind, die nur die Folge eines solchen Umsatzes sind, es sei denn, der Steuerpflichtige weist anhand objektiver Umstände nach, daß die Aufwendungen für den Bezug dieser Dienstleistungen zu den verschiedenen Kostenelementen des Ausgangsumsatzes gehören.

Zur dritten Frage

34 Angesichts der Antworten auf die ersten beiden Fragen erübrigt sich eine Beantwortung der dritten Frage.

Kosten

35 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben

haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Zweite Kammer)

auf die ihm vom High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), mit Beschluß vom 31. Juli 1997 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Artikel 2 der Ersten Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer und Artikel 17 Absätze 2, 3 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 sind so auszulegen, daß grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, bestehen muß, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann.**

2. Es ist Sache des nationalen Gerichts, das Kriterium des direkten und unmittelbaren Zusammenhangs auf den Sachverhalt des bei ihm anhängigen Rechtsstreits anzuwenden. Ein Steuerpflichtiger, der sowohl Umsätze tätigt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch solche, die nicht dazu berechtigen, kann die Mehrwertsteuer, mit der die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen belastet sind, abziehen, sofern diese Leistungen direkt und unmittelbar mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen, ohne daß es darauf ankommt, ob Absatz 2, 3 oder 5 des Artikels 17 der Sechsten Richtlinie 77/388 anzuwenden ist. Ein solcher Steuerpflichtiger kann die auf Dienstleistungen lastende Vorsteuer jedoch nicht in voller Höhe abziehen, wenn diese Dienstleistungen nicht zur Ausführung eines zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatzes, sondern im Rahmen von Tätigkeiten verwendet worden sind, die nur die Folge eines solchen Umsatzes sind, es sei denn, der Steuerpflichtige weist anhand objektiver Umstände nach, daß die Aufwendungen für den Bezug dieser Dienstleistungen zu den verschiedenen Kostenelementen des Ausgangsumsatzes gehören.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 8. Juni 2000.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Zweiten Kammer

R. Schintgen