

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

6. April 1995 *

In der Rechtssache C-4/94

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag vom High Court of Justice (Queen's Bench Division) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

BLP Group plc

gegen

Commissioners of Customs & Excise

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

erläßt

* Verfahrenssprache: Englisch.

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten C. Gulmann, der Richter J. C. Moitinho de Almeida (Berichterstatter) und D. A. O. Edward,

Generalanwalt: C. O. Lenz

Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der BLP Group plc, vertreten durch David Milne, QC, beauftragt durch die Solicitors Tony Woodgate und Stephen Coleclough,

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

— der griechischen Regierung, vertreten durch Fokion Georgakopoulos, beigeordneter Rechtsberater im Juristischen Dienst des Staates, und Kyriaki Grigoriou, Rechtsberaterin der Eingangsstufe in diesem Dienst, als Bevollmächtigte,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Rechtsberater Thomas Cusack und Enrico Traversa, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der Regierung des Vereinigten Königreichs, der griechischen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 8. Dezember 1994,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 26. Januar 1995,

folgendes

Urteil

- 1 Der High Court of Justice (Queen's Bench Division) hat mit Beschluß vom 14. Dezember 1993, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Januar 1994, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag 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 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der BLP Group plc (im folgenden: BLP) und den Commissioners of Customs & Excise (Verwaltung der indirekten Steuern; im folgenden: Commissioners).
- 3 BLP ist eine Gesellschaft zur Verwaltung finanzieller Beteiligungen, die ihre Dienstleistungen einer Gruppe von Handelsgesellschaften erbringt, die Waren zur Verwendung in der Möbel- und Heimwerkerindustrie herstellen. 1989 erwarb sie das Gesellschaftskapital eines deutschen Unternehmens, der Berg Mantelprofilwerk GmbH (im folgenden: Berg). Da die finanzielle Situation von BLP im Juni 1991 Anlaß zur Besorgnis gab, veräußerten ihre Direktoren 95 % der Anteile von Berg. Die aus dem Verkauf erlösten Beträge wurden zur Tilgung der Schulden von BLP verwendet.
- 4 In ihrer Mehrwertsteuererklärung für den Zeitraum bis 30. September 1991 beanspruchte BLP den Abzug der Mehrwertsteuer, die auf drei Rechnungen für

gewerbliche Dienstleistungen gezahlt worden war, die ihr von Handelsbanken, Rechtsanwälten und Steuerberatern im Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile von Berg erbracht worden waren.

- 5 Da die Commissioners die Auffassung vertraten, daß dieser Verkauf von Anteilen nach den Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuer einen steuerfreien Umsatz darstelle, verweigerten sie den fraglichen Abzug in Höhe von 39 845 UKL.

- 6 Gegen diese Entscheidung erhob BLP eine Klage beim Londoner Value Added Tax Tribunal, in der sie sich insbesondere auf die Artikel 17 und 19 der Sechsten Richtlinie berief.

- 7 Artikel 2 Absatz 2 der Ersten Richtlinie lautet: „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.“

- 8 Im Hinblick auf das Recht auf Vorsteuerabzug bestimmt Artikel 17 der Sechsten Richtlinie:

»...«

(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,

...

(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.

...“

- 9 Artikel 19 betrifft die Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5. In dieser Vorschrift heißt es:

„(1) Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 5 Unterabsatz 1 ergibt sich aus einem Bruch; dieser enthält:

— im Zähler den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der zum Vorsteuerabzug nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer;

— im Nenner den je Jahr ermittelten Gesamtbetrag der im Zähler stehenden sowie der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze, abzüglich der Mehrwertsteuer ...

(2) In Abweichung von Absatz 1 bleib[en] ... bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs außer Ansatz ... die Hilfsumsätze im Bereich der Grundstücks- und Finanzgeschäfte ...“

10 Nachdem sie den Prozeß vor dem erstinstanzlichen Gericht verloren hatte, rief BLP die Queen's Bench Division des High Court of Justice an. Angesichts der Weigerung dieses Gerichts, dem Gerichtshof Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen, legte BLP Rechtsmittel beim Court of Appeal ein, der ihr insoweit recht gab und den Rechtsstreit an den High Court zurückverwies.

11 Unter diesen Umständen hat dieses Gericht beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1) Sind im Hinblick auf Artikel 2 der Ersten Richtlinie und Artikel 17 der Sechsten Richtlinie in einem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger (A) einem anderen Steuerpflichtigen (B) Dienstleistungen erbringt und diese Dienstleistungen von B für einen steuerfreien Umsatz (Verkauf von Gesellschaftsanteilen) verwendet werden, der als ein „Hilfsumsatz im Bereich der Finanzgeschäfte“ behandelt wurde und dessen Zweck und Ergebnis die Aufbringung von Geld zur Tilgung sämtlicher Schulden von B waren, diese von A erbrachten Dienstleistungen

a) Dienstleistungen, die für Zwecke eines steuerfreien Umsatzes verwendet werden, so daß die auf sie entfallende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann,

- b) Dienstleistungen, die für Zwecke steuerbarer Umsätze (nämlich das Kerngeschäft von B, die Durchführung steuerbarer Lieferungen) verwendet werden, so daß die auf sie entfallende Vorsteuer in vollem Umfang abgezogen werden kann, oder
- c) Dienstleistungen, die sowohl für steuerfreie als auch für steuerbare Umsätze verwendet werden, so daß die auf sie entfallende Vorsteuer in dem in Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Umfang abgezogen werden kann?
- 2) Findet für den Fall, daß bei Frage 1 die unter c genannte Alternative zutrifft und daß ein Mitgliedstaat in Ausübung seines Ermessens nach Artikel 17 Absatz 5 der Sechsten Richtlinie eine besondere, unter Artikel 17 Absatz 5 Buchstabe c fallende Methode zur Ermittlung des abzugsfähigen Vorsteuerbetrags eingeführt hat, Artikel 19 der Sechsten Richtlinie bei der Ermittlung des Betrages der abziehbaren Vorsteuer in irgendeiner Weise Anwendung?
- 3) Falls die Antwort auf Frage 2 lautet, daß Artikel 19 bei der Ermittlung des Betrages der abziehbaren Vorsteuer Anwendung findet, ermöglicht dann Artikel 19 Absatz 2 den vollständigen Abzug der Vorsteuer, indem der Verkauf der Anteile bei der Berechnung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs gemäß Artikel 19 Absatz 1 als „Hilfsumsatz im Bereich der Finanzgeschäfte“ außer Ansatz bleibt?

Zur ersten Frage

- 12 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens meint, Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie sei in dem Sinn weit auszulegen, daß sein Anwendungsbereich die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, die unmittelbar oder mittelbar mit steuerbaren Umsätzen des Steuerpflichtigen in Verbindung stünden, und insbesondere auch für steuerfreie Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen, die für besteuerte Umsätze verwendet würden, umfasse. Im vorliegenden Fall seien die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile von Berg erbrachten Dienstleistungen dazu

verwendet worden, die erforderlichen Mittel zur Tilgung der Schulden von BLP aufzubringen, die sich gerade aus steuerbaren Umsätzen ergeben hätten, die sie bewirkt habe.

- 13 BLP ist der Auffassung, daß die Beschränkung des Vorsteuerabzugs nach Artikel 17 Absatz 2 auf die Mehrwertsteuer, die für unmittelbar mit steuerbaren Umsätzen in Verbindung stehende Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen geschuldet oder entrichtet werde, gegen den Wortlaut dieser Bestimmung verstoße, daß sie dazu zwingt, Umsätze unterschiedlich zu behandeln, die derselben Regelung zu unterwerfen seien, und daß sie mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer unvereinbar sei.
- 14 Hierzu trägt BLP vor, daß kein Grund es rechtfertige, daß für die Dienstleistungen, die von Wirtschaftsprüfern oder Rechtsanwälten zur Bewirkung von steuerbaren Umsätzen erbracht würden, das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer bestehe, während es ein solches Recht in einem Fall wie dem vorliegenden nicht gebe. Im einen wie im anderen Fall gingen die betreffenden Dienstleistungen nicht in das Endprodukt ein.
- 15 BLP weist außerdem darauf hin, daß, wenn sie ein Bankdarlehen aufgenommen hätte, um ihre Liquiditätsbedürfnisse zu befriedigen, die Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen eines Finanzberaters, die zum Abschluß dieses Darlehensgeschäfts benötigt würden, vollständig abziehbar wäre. Der Grundsatz der Steuerneutralität verlange aber, daß die wirtschaftlichen Entscheidungen nicht durch steuerliche Faktoren beeinflusst würden.
- 16 BLP macht im übrigen geltend, daß die betreffenden Dienstleistungen sowohl für einen Umsatz verwendet worden seien, für den kein Recht auf Vorsteuerabzug bestehe, nämlich den Verkauf der Anteile, als auch für steuerbare Umsätze, nämlich alle diejenigen, die vom Gesellschaftszweck der Klägerin erfaßt seien. Daher sei Artikel 19 der Sechsten Richtlinie über die Berechnung des Pro-rata-Satzes bei gemischten Umsätzen anwendbar, und da der steuerfreie Umsatz ein Umsatz finanzieller Art sei, dürfe er gemäß Absatz 2 dieses Artikels bei der in Absatz 1 vorgesehenen Berechnung des Pro-rata-Satzes nicht berücksichtigt werden.

- 17 Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden.
- 18 Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß Artikel 17 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie im Licht des Absatzes 5 dieses Artikels auszulegen ist.
- 19 Dieser Absatz 5 errichtet die für das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer geltende Regelung, wenn sich die Mehrwertsteuer auf Gegenstände oder Dienstleistungen 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 die betreffenden Gegenstände oder Dienstleistungen, damit das in Absatz 2 vorgesehene Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den besteuerten Umsätzen aufweisen müssen und daß insoweit der vom Steuerpflichtigen verfolgte endgültige Zweck unerheblich ist.
- 20 Diese Auslegung findet sowohl in Artikel 2 der Ersten Richtlinie als auch in Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie ihre Bestätigung.
- 21 Gemäß Artikel 2 der Ersten Richtlinie kann nur der Steuerbetrag abgezogen werden, der die verschiedenen Kostenelemente eines besteuerten Umsatzes unmittelbar belastet hat.

22 Artikel 17 Absatz 3 Buchstabe c bestimmt:

„(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.“

23 Aus dieser Bestimmung ergibt sich, daß die Richtlinie nur in Ausnahmefällen das Recht auf Abzug der Mehrwertsteuer für Gegenstände oder Dienstleistungen vorsieht, die für steuerfreie Umsätze verwendet werden.

24 Außerdem müßte die Verwaltung, wenn man der von BLP vertretenen Auslegung folgte, bei Leistungen, die wie im vorliegenden Fall nicht objektiv mit steuerbaren Umsätzen zusammenhängen, Untersuchungen anstellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln. Eine solche Verpflichtung wäre unvereinbar mit den Zielen des Mehrwertsteuersystems, die Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Steuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, daß, abgesehen von Ausnahmefällen, die objektive Natur des betreffenden Umsatzes berücksichtigt wird.

- 25 Es trifft zu, daß ein Unternehmen, dessen Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterliegen, das Recht auf Abzug der Steuer für Dienstleistungen hat, die von Wirtschaftsprüfern oder Rechtsanwältinnen für steuerbare Umsätze des Steuerpflichtigen erbracht werden, und daß BLP, wenn sie sich entschieden hätte, ein für die gleichen Zwecke bestimmtes Bankdarlehen aufzunehmen, das Recht gehabt hätte, die Mehrwertsteuer für die Dienstleistungen eines Finanzberaters, die für dieses Darlehensgeschäft benötigt worden wären, abzuziehen. Dies ist jedoch die Folge des Umstands, daß diese Dienstleistungen, deren Kosten zu den allgemeinen Kosten des Unternehmens und damit zu den Kostenelementen der Produkte gehören, vom Steuerpflichtigen für besteuerte Umsätze verwendet werden.
- 26 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß die Wahl eines Unternehmers zwischen steuerfreien Umsätzen und besteuerten Umsätzen auf einer Reihe von Gesichtspunkten, insbesondere auf steuerlichen Überlegungen in bezug auf die Mehrwertsteuerregelung, beruhen kann. Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes hat nicht die Bedeutung, die ihm BLP beimißt. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet die vollständige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von deren Zweck und deren Ergebnis unter der Voraussetzung, daß diese Tätigkeiten ihrerseits der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. insbesondere Urteil vom 14. Februar 1985 in der Rechtssache 268/83, Rompelman, Slg. 1985, 655, Randnr. 19).
- 27 Zu dem aus der Anwendung von Artikel 19 der Sechsten Richtlinie hergeleiteten Argument ist schließlich darauf hinzuweisen, daß diese Bestimmung voraussetzt, daß die Gegenstände oder Dienstleistungen von dem Steuerpflichtigen sowohl für Umsätze verwendet worden sind, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht. Im vorliegenden Fall sind die fraglichen Dienstleistungen aber für einen steuerfreien Umsatz verwendet worden.
- 28 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, daß Artikel 2 der Ersten Richtlinie und Artikel 17 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, daß, wenn ein Steuerpflichtiger einem anderen Steuerpflichtigen Dienstleistungen erbringt, der sie für einen steuerfreien Umsatz verwendet, dieser, außer in den in diesen Richtlinien ausdrücklich vorgesehenen Fällen, nicht das Recht hat, die vorher entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, auch wenn der endgültige Zweck des steuerfreien Umsatzes die Bewirkung eines besteuerten Umsatzes ist.

Zur zweiten und zur dritten Frage

- 29 Im Hinblick auf die Antwort auf die erste Frage brauchen die zweite und die dritte Vorabentscheidungsfrage nicht mehr beantwortet zu werden.

Kosten

- 30 Die Auslagen der griechischen Regierung und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die beim Gerichtshof Erklärungen eingereicht 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 (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom High Court of Justice (Queen's Bench Division) mit Beschluß vom 14. Dezember 1993 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

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 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 dahin auszulegen, daß, wenn ein Steuer-

pflichtiger einem anderen Steuerpflichtigen Dienstleistungen erbringt, der sie für einen steuerfreien Umsatz verwendet, dieser, außer in den in diesen Richtlinien ausdrücklich vorgesehenen Fällen, nicht das Recht hat, die vorher entrichtete Mehrwertsteuer abzuziehen, auch wenn der endgültige Zweck des steuerfreien Umsatzes die Bewirkung eines besteuerten Umsatzes ist.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 6. April 1995.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

C. Gulmann