ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

1 oktober 2020*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscaliteit – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Zesde richtlijn 77/388/EEG – Artikel 17, lid 2, onder a) – Recht op aftrek van voorbelasting – Diensten die ook aan derden ten goede zijn gekomen – Rechtstreeks en onmiddellijk verband met de economische activiteit van de belastingplichtige – Rechtstreeks en onmiddellijk verband met een of meerdere in een later stadium verrichte handelingen”

In zaak C-405/19,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Cassatie (België) bij beslissing van 26 april 2019, ingekomen bij het Hof op 24 mei 2019, in de procedure

Vos Aannemingen BVBA

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: L. S. Rossi, kamerpresident, J. Malenovský (rapporteur) en F. Biltgen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– Vos Aannemingen BVBA, vertegenwoordigd door H. Geinger en F. Vanbiervliet, advocaten,

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en C. Pochet als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

* Procestaal: Nederlands.

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB 1995, L 102, blz. 18) (hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Vos Aannemingen BVBA en de Belgische Staat betreffende de aftrekbaarheid van de belasting over de toegevoegde waarde (btw) op de verwerving van makelaars-, publiciteits- en administratieve diensten.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 17 van de Zesde richtlijn bepaalt in de leden 2 en 5, in de versie die voortvloeit uit artikel 28 septies van deze richtlijn:

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

a) de [btw] welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

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 [btw], dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (pro rata).

Dit pro rata wordt overeenkomstig de bepalingen van artikel 19 bepaald voor het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen.

[...]"

Belgisch recht

4 Artikel 45, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde luidt in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie:

„Op de belasting die hij verschuldigd is, mag elke belastingplichtige in aftrek brengen de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, van de door hem ingevoerde goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, in de mate dat hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van:

1° belaste handelingen;

[...]"

5 Artikel 1, § 2, van koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (*Belgisch Staatsblad*, 12 december 1969, blz. 12006) bepaalt in de op de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie:

„Voor aftrek komt in geen geval in aanmerking de belasting geheven van de goederen en diensten die een belastingplichtige bestemt voor privédoeleinden of voor andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit.

Wanneer een goed of een dienst bestemd is om gedeeltelijk voor zulke doeleinden te worden gebruikt, is het recht op aftrek naar verhouding van dat gebruik uitgesloten. Die verhouding dient door de belastingplichtige te worden bepaald onder controle van de administratie."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

6 Vos Aannemingen heeft als economische activiteit het bouwen en verkopen van appartementsgebouwen. Aangezien deze gebouwen worden gebouwd op grond van derden, worden de onverdeelde grondaandelen die overeenkomen met de door Vos Aannemingen verkochte appartementen door de grondeigenaren zelf verkocht.

7 Vos Aannemingen betaalt de publiciteits-, de administratie- en de makelaarskosten en brengt de btw daarop vervolgens integraal in aftrek.

8 Naar aanleiding van een belastingcontrole heeft de bevoegde Belgische administratie voor de periode van 1 januari 1999 tot en met 30 september 2001 het standpunt ingenomen dat Vos Aannemingen de voorbelasting enkel kon aftrekken voor zover die betrekking had op de verkoop van de door haar gebouwde gebouwen. De administratie heeft het recht op btw-aftrek van deze vennootschap dan ook ingeperkt door het bedrag van de voorbelasting te vermenigvuldigen met een breuk met als teller de prijs van het gebouw en als noemer de prijs van het gebouw plus de prijs van de grond.

9 Vervolgens is tegen Vos Aannemingen een dwangbevel uitgevaardigd tot betaling van 92 313,99 EUR aan btw, vermeerderd met interest en boeten.

10 Na de door de belastingadministratie geëiste bedragen onder voorbehoud van alle rechten te hebben betaald, heeft Vos Aannemingen verzet aangetekend tegen het dwangbevel en terugbetaling van deze bedragen gevorderd.

11 Bij vonnis van 21 maart 2016 heeft de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (België) de vordering van Vos Aannemingen ingewilligd.

12 Volgens die rechter maakte de verkoop van een gebouw en grond een en dezelfde levering uit, zodat de door Vos Aannemingen betaalde publiciteits-, administratie- en makelaarskosten in hun geheel konden worden geacht deel uit te maken van de algemene kosten van haar enige economische activiteit, namelijk het bouwen en verkopen van appartementen. Voorts was die rechter van oordeel dat de omstandigheid dat de betrokken grondeigenaren voordeel konden putten uit de publiciteits- en makelaarsdiensten, als ondergeschikt aan de behoeften van Vos Aannemingen moest worden beschouwd.

13 De belastingadministratie heeft tegen dat vonnis hoger beroep ingesteld bij het hof van beroep te Gent (België), dat dit beroep bij arrest van 28 november 2017 gegrond heeft verklaard.

14 Die rechterlijke instantie heeft er om te beginnen op gewezen dat niet ter betwisting stond dat de btw waarvan de belastingadministratie de aftrek deels had geweigerd, zowel de verkoop van grond van derden als de verkoop van door Vos Aannemingen gebouwde appartementsgebouwen betrof.

15 Vervolgens heeft die rechter overwogen dat hoewel er inderdaad een bepaald verband bestond tussen de verkoop van de gebouwen en de verkoop van de grond, dit geen rechtstreeks en onmiddellijk verband was in de zin van het arrest van 8 februari 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 Hij was in dit verband van mening dat het in het hoofdgeding juridisch mogelijk was de grond en de gebouwen afzonderlijk te verkopen en dat Vos Aannemingen een deel van de publiciteits-, administratie- en makelaarskosten kon doorberekenen aan de grondeigenaren.

17 Voorts heeft de appelrechter geoordeeld dat niet kon worden gesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde grondeigenaren enkel „voordeel" haalden in de zin van het arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), uit het feit dat Vos Aannemingen de kosten en commissielonen op zich nam, en heeft hij benadrukt dat deze uitgaven werden gedaan voor de verkoop van de grond en dus in beginsel hadden moeten worden gedragen door die eigenaren.

18 Tot slot was die rechter van oordeel dat de betrokken kosten en commissielonen evenmin onder de categorie algemene kosten van Vos Aannemingen vielen.

19 Deze laatste heeft tegen dat arrest cassatieberoep ingesteld bij het Hof van Cassatie (België). Zij betoogt met name dat wanneer een handeling in een eerder stadium objectief wordt verricht voor de uitvoering van bepaalde of alle belastbare activiteiten in een later stadium, de belastingplichtige de voorbelasting volledig in aftrek kan brengen, ook al komt die handeling ook ten goede aan een derde en had die derde normaliter een deel van de uitgaven moeten dragen, mits het persoonlijk voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige.

20 Het Hof van Cassatie is van mening dat uit de rechtspraak van het Hof niet met zekerheid kan worden opgemaakt of de voorbelasting in een situatie als die in het hoofdgeding volledig in aftrek kan worden gebracht. Het heeft de behandeling van de zaak dan ook geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Dient artikel 17 van de [Zesde richtlijn] aldus te worden geïnterpreteerd dat wanneer een uitgave ook ten goede komt aan een derde – zoals dit het geval is wanneer een promotor bij de verkoop van appartementen publiciteitskosten, administratiekosten en makelaarslonen betaalt die ook ten goede komen aan de grondeigenaren – dit niet eraan in de weg staat dat de op die kosten drukkende btw volledig in aftrek kan worden gebracht, op voorwaarde dat wordt vastgesteld dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de uitgave en de economische activiteit van de belastingplichtige en dat het voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige?

2) Geldt dit principe ook wanneer het niet gaat om algemene kosten maar om kosten die toewijsbaar zijn aan welbepaalde al dan niet aan btw onderworpen handelingen in een later stadium, zoals te dezen de verkoop van enerzijds de appartementen en anderzijds de grond?

3) Heeft de omstandigheid dat de belastingplichtige de mogelijkheid/het recht heeft om de uitgave gedeeltelijk door te rekenen aan de derde aan wie de uitgave ten goede komt maar dit niet doet, een invloed op de vraag naar de aftrekbaarheid van de btw op deze kosten?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Eerste vraag

21 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige – een projectontwikkelaar – bij de verkoop van appartementen publiciteits-, administratie- en makelaarskosten betaalt die ook ten goede komen aan een derde, dit eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de in een eerder stadium over deze uitgaven betaalde btw volledig in aftrek kan brengen, wanneer er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen deze uitgaven en de economische activiteit van de belastingplichtige bestaat en het voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige.

22 Volgens artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn mag de belastingplichtige de btw die in het binnenland verschuldigd of voldaan is voor de hem door andere belastingplichtigen geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve door andere belastingplichtigen verrichte of te verrichten diensten, van de door hem verschuldigde belasting aftrekken voor zover die goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen.

23 Volgens vaste rechtspraak vormt het in deze bepaling bedoelde recht op btw-aftrek een fundamenteel beginsel van het door de regelgeving van de Unie ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, zodat het een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt [zie in die zin arresten van 14 juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punt 33, en 18 oktober 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, punt 39].

24 De met de Zesde richtlijn ingevoerde aftrekregeling heeft immers tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Bijgevolg waarborgt het gemeenschappelijke btw-stelsel een perfect neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht de doelstellingen of resultaten van deze activiteiten, mits deze activiteiten zelf in beginsel aan de btw zijn onderworpen (arrest van 3 juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Opdat de belastingplichtige voorbelasting in aftrek kan brengen en om de omvang van dat recht te kunnen bepalen, dient er in beginsel een rechtstreeks en onmiddellijk verband te bestaan tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat. Het recht op aftrek van de btw over in een eerder stadium verworven goederen of diensten vooronderstelt immers dat de voor de verwerving ervan gedane uitgaven zijn opgenomen in de prijs van de in een later stadium verrichte belaste handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat (arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 28, en 24 januari 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

26 De belastingplichtige heeft niettemin eveneens recht op aftrek als er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een bepaalde handeling in een eerder stadium en een of meer handelingen in een later stadium die recht geven op aftrek, wanneer de kosten voor de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van deze laatste en als zodanig zijn opgenomen in de prijs van de door hem geleverde goederen of verrichte diensten. Dergelijke kosten houden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige (arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 In casu wenst de verwijzende rechter, die uitgaat van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde uitgaven en de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, te vernemen of de omstandigheid dat deze uitgaven ook ten goede komen aan een derde eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de over deze uitgaven in een eerder stadium betaalde btw volledig in aftrek kan brengen.

28 Als het bestaan van een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de aan de belastingplichtige verleende diensten en zijn economische activiteit vaststaat, kan de omstandigheid dat die diensten ook ten goede komen aan een derde niet rechtvaardigen dat het op die diensten betrekking hebbende recht op aftrek aan de belastingplichtige wordt ontzegd (zie in die zin arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 35), op voorwaarde evenwel dat het voordeel dat de derde uit die dienstverrichting put, ondergeschikt is aan de behoeften van de belastingplichtige (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Het zou immers in strijd zijn met het in punt 24 van het onderhavige arrest aangehaalde beginsel van btw-neutraliteit om een belastingplichtige de btw te laten betalen over uitgaven die ten behoeve van zijn belaste handelingen zijn gedaan, louter omdat een derde daar een ondergeschikt voordeel uit haalt (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 36).

30 Bovendien zij gepreciseerd dat, om als ondergeschikt te kunnen worden aangemerkt, het voordeel dat de derde geniet, moet voortvloeien uit een dienst die wordt verricht in het eigen belang van de belastingplichtige (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 Wanneer blijkt dat er, zoals in casu, publiciteits-, administratie- en makelaarskosten zijn betaald in het belang van de belastingplichtige, kan het voordeel dat derden eveneens aan deze uitgaven hebben ontleend, in het licht van de in het vorige punt aangehaalde rechtspraak worden aangemerkt als ondergeschikt.

32 Bijgevolg kan de omstandigheid dat, zoals in het hoofdgeding, een derde bij de verkoop van grond waarvan hij eigenaar is ook voordeel haalt uit de aan de belastingplichtige verleende diensten, niet tot gevolg hebben dat de omvang van het recht op btw-aftrek van de belastingplichtige wordt beperkt.

33 Gelet op het voorgaande dient op de eerste vraag te worden geantwoord dat artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige – een projectontwikkelaar – bij de verkoop van appartementen publiciteits-, administratie- en makelaarskosten betaalt die ook ten goede komen aan een derde, dit niet eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de in een eerder stadium over deze uitgaven betaalde btw volledig in aftrek kan brengen, op voorwaarde dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen deze uitgaven en de economische activiteit van de belastingplichtige bestaat en het voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige.

Tweede vraag

34 Met zijn tweede vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de door de belastingplichtige betaalde kosten ook ten goede komen aan een derde, eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de in een eerder stadium over deze kosten betaalde btw volledig in aftrek kan brengen wanneer ze niet tot de algemene kosten van de belastingplichtige behoren maar toewijsbaar zijn aan welbepaalde handelingen in een later stadium.

35 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat de belastingplichtige niet alleen recht op aftrek heeft wanneer de kosten van de betrokken diensten deel uitmaken van de algemene kosten van zijn economische activiteit in haar geheel, maar ook en vooral wanneer er een rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen een handeling in een eerder stadium en een of meerdere handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (zie in die zin arresten van 29 oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punt 60, en 30 mei 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, punt 55).

36 Uit de bewoordingen van de tweede vraag blijkt uitdrukkelijk dat de verwijzende rechter ervan uitgaat dat de kosten voor de in een eerder stadium verleende diensten geen deel uitmaken van de algemene kosten maar toewijsbaar zijn aan welbepaalde handelingen in een later stadium, waarvan er sommige door de belastingplichtige en andere door een derde worden verricht.

37 Zoals in punt 22 van dit arrest in herinnering is gebracht, blijkt dienaangaande uit artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn dat de belastingplichtige de btw die in het binnenland verschuldigd of voldaan is voor de te zijnen behoeve door andere belastingplichtigen verrichte diensten, slechts mag aftrekken van de door hem verschuldigde belasting indien die diensten worden gebruikt voor zijn eigen belaste handelingen.

38 Bijgevolg kan het gedeelte van de uitgaven dat geen verband houdt met de handelingen van de belastingplichtige maar met die van een derde, zoals in het hoofdgeding de verkoop van grond, niet een dergelijk recht doen ontstaan.

39 Indien in casu zou blijken dat een gedeelte van de diensten waarvoor de uitgaven in het hoofdgeding zijn gedaan, is gebruikt voor de handelingen van derden – verkoop van grond – in plaats van die van de belastingplichtige – bouw en verkoop van gebouwen – zou het rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen die diensten en de belaste handelingen van deze vennootschap gedeeltelijk worden verbroken, zodat de vennootschap niet het recht zou hebben om de btw over dat gedeelte van de uitgaven in aftrek te brengen (zie naar analogie arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 39).

40 Om de omvang van het recht op aftrek van de belastingplichtige te bepalen, dient de verwijzende rechter uit te maken in welke mate de betrokken diensten daadwerkelijk zijn verleend om het de belastingplichtige mogelijk te maken zijn belaste handelingen te verrichten (zie in die zin arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 34). Het is immers slechts in die mate dat de voorbelasting zal worden gezien als drukkend op aan de belastingplichtige verleende diensten, zoals artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn vereist.

41 Daarvoor moet worden uitgegaan van de objectieve inhoud van de door de belastingplichtige verworven diensten en rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handelingen hebben plaatsgevonden (zie in die zin arresten van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 31, en 17 oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punt 28).

42 In omstandigheden als die van het hoofdgeding zijn met name de dienstverleningscontracten van belang alsook de economische en commerciële realiteit, die volgens vaste rechtspraak een fundamenteel criterium vormt voor de toepassing van het gemeenschappelijk btw-stelsel (zie in die zin arrest van 18 juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punt 61).

43 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag te worden geantwoord dat artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de door de belastingplichtige betaalde kosten ook ten goede komen aan een derde, niet eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de in een eerder stadium over die kosten betaalde btw volledig in aftrek kan brengen wanneer ze niet tot de algemene kosten van de belastingplichtige behoren maar toewijsbaar

zijn aan welbepaalde handelingen in een later stadium, mits die kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de belaste handelingen van de belastingplichtige, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te beoordelen in het licht van alle omstandigheden waarin deze handelingen hebben plaatsgevonden.

Derde vraag

44 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om de door hem gedane uitgaven deels door te berekenen aan de derde aan wie de uitgaven ten goede komen, gevolgen heeft voor het recht van de belastingplichtige om de btw op deze kosten in aftrek te brengen.

45 Zoals uit het antwoord op de tweede vraag en inzonderheid uit punt 43 van dit arrest voortvloeit, heeft de omstandigheid dat de belastingplichtige de uitgaven deels voor een door een derde verrichte handeling in plaats van voor zijn eigen belaste handelingen heeft gedaan, tot gevolg dat het noodzakelijke rechtstreekse en onmiddellijke verband tussen de verwerving van de diensten in een eerder stadium en de handeling in een later stadium gedeeltelijk wordt verbroken, waardoor de belastingplichtige de daarover betaalde btw niet integraal kan aftrekken.

46 De omstandigheid dat de belastingplichtige een deel van de voor die diensten gedane uitgaven kan doorberekenen aan die derde, is voorzeker een aanwijzing voor de conclusie dat dit deel van de uitgaven geen verband houdt met de door de belastingplichtige in een later stadium verrichte handeling maar met de door de derde verrichte handeling.

47 Dit gegeven is op zich echter onvoldoende om de omvang te bepalen van het recht op btw-aftrek van de belastingplichtige. Zoals uit de in punt 41 van dit arrest aangehaalde rechtspraak blijkt, moet bij de toepassing van het criterium van het rechtstreekse verband immers rekening worden gehouden met alle omstandigheden waarin de betrokken handelingen hebben plaatsgevonden, welke beoordeling aan de verwijzende rechter staat.

48 Bijgevolg dient op de derde vraag te worden geantwoord dat artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat wanneer een derde voordeel haalt uit de door de belastingplichtige gedane uitgaven, de omstandigheid dat laatstgenoemde een deel van die uitgaven kan doorberekenen aan die derde, een van de elementen vormt – naast alle andere omstandigheden waarin de betrokken handelingen hebben plaatsgevonden – die de verwijzende rechter in aanmerking dient te nemen om de omvang van het recht op btw-aftrek van de belastingplichtige te bepalen.

Kosten

49 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Achtste kamer) verklaart:

1) **Artikel 17, lid 2, onder a), 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, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een belastingplichtige – een projectontwikkelaar – bij de verkoop van**

appartementen publiciteits-, administratie- en makelaarskosten betaalt die ook ten goede komen aan een derde, dit niet eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de in een eerder stadium over deze uitgaven betaalde belasting over de toegevoegde waarde volledig in aftrek kan brengen, op voorwaarde dat er een rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen deze uitgaven en de economische activiteit van de belastingplichtige bestaat en het voordeel voor de derde ondergeschikt is aan de behoeften van het bedrijf van de belastingplichtige.

2) **Artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moet aldus worden uitgelegd dat de omstandigheid dat de door de belastingplichtige betaalde kosten ook ten goede komen aan een derde, niet eraan in de weg staat dat de belastingplichtige de in een eerder stadium over die kosten betaalde belasting over de toegevoegde waarde volledig in aftrek kan brengen wanneer ze niet tot de algemene kosten van de belastingplichtige behoren maar toewijsbaar zijn aan welbepaalde handelingen in een later stadium, mits die kosten rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de belaste handelingen van de belastingplichtige, waarbij het aan de verwijzende rechter staat om dit te beoordelen in het licht van alle omstandigheden waarin deze handelingen hebben plaatsgevonden.**

3) **Artikel 17, lid 2, onder a), van de Zesde richtlijn (77/388), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7, moet aldus worden uitgelegd dat wanneer een derde voordeel haalt uit de door de belastingplichtige gedane uitgaven, de omstandigheid dat laatstgenoemde een deel van die uitgaven kan doorberekenen aan die derde, een van de elementen vormt – naast alle andere omstandigheden waarin de betrokken handelingen hebben plaatsgevonden – die de verwijzende rechter in aanmerking dient te nemen om de omvang van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde van de belastingplichtige te bepalen.**

Rossi Malenovský Biltgen

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 1 oktober 2020.

De griffier
A. Calot Escobar

De president van de Achtste kamer
L.S. Rossi