Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

1. Oktober 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Sechste Richtlinie 77/388/EWG – Art. 17 Abs. 2 Buchst. a – Recht auf Vorsteuerabzug – Dienstleistungen, die auch Dritten zugutegekommen sind – Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen – Direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einem oder mehreren Ausgangsumsätzen“

In der Rechtssache C-405/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hof van Cassatie (Kassationsgerichtshof, Belgien) mit Entscheidung vom 26. April 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 24. Mai 2019, in dem Verfahren

Vos Aannemingen BVBA

gegen

Belgische Staat

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin L. S. Rossi sowie der Richter J. Malenovský (Berichterstatter) und F. Biltgen,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Vos Aannemingen BVBA, vertreten durch H. Geinger und F. Vanbiervliet, advocaten,

– der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux und C. Pochet als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 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 (ABl. 1977, L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 (ABl. 1995, L 102, S. 18) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Vos Aannemingen BVBA und dem Belgische Staat (Belgischer Staat) über die Abzugsfähigkeit der auf den Erwerb von Immobilienvermittlungs-, Werbe- und Verwaltungsdienstleistungen entfallenden Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 In Art. 17 Abs. 2 und 5 der Sechsten Richtlinie in der Fassung des Art. 28f dieser Richtlinie heißt es:

„(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

…

(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.

Dieser Pro-rata-Satz wird nach Artikel 19 für die Gesamtheit der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze festgelegt.

…“

Belgisches Recht

4 Art. 45 § 1 des Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Mehrwertsteuergesetzbuch) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung bestimmt:

„Steuerpflichtige sind berechtigt, von ihrer Steuerschuld die Steuern auf Güter und Dienstleistungen, die ihnen geliefert beziehungsweise erbracht worden sind, auf von ihnen eingeführte Güter und auf von ihnen bewirkte innergemeinschaftliche Erwerbe von Gütern abzuziehen, insofern sie die Güter und Dienstleistungen verwenden für:

1. besteuerte Umsätze,

…“

5 Art. 1 § 2 des Koninklijk Besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Königlicher Erlass Nr. 3 über Vorsteuerabzüge für die Anwendung der Mehrwertsteuer) vom 10. Dezember 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12. Dezember 1969, S. 12006) in seiner auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens anwendbaren Fassung sieht vor:

„Steuern auf Güter und Dienstleistungen, die Steuerpflichtige zu privaten Zwecken oder zu anderen Zwecken als denen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmen, sind auf keinen Fall abzugsfähig.

Ist ein Gut oder eine Dienstleistung dazu bestimmt, teilweise zu solchen Zwecken verwendet zu werden, ist der Vorsteuerabzug im Verhältnis zu dieser Verwendung ausgeschlossen. Dieses Verhältnis ist von den Steuerpflichtigen unter Kontrolle der Verwaltung zu bestimmen."

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

6 Die wirtschaftliche Tätigkeit von Vos Aannemingen besteht in der Errichtung und dem Verkauf von Mehrfamilienhäusern. Da diese auf Grundstücken errichtet werden, die Dritten gehören, werden die Miteigentumsanteile an den Grundstücken, die den von Vos Aannemingen verkauften Wohnungen entsprechen, von den Grundeigentümern selbst verkauft.

7 Vos Aannemingen trägt die Kosten für Werbung, die Verwaltungskosten und die Maklergebühren und bringt dann die darauf entfallende Mehrwertsteuer in vollem Umfang in Abzug.

8 Nach einer Steuerprüfung vertrat die belgische Steuerverwaltung für den Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis zum 30. September 2001 die Auffassung, dass Vos Aannemingen die Vorsteuer nur abziehen dürfe, soweit sie sich auf den Verkauf der von ihr errichteten Gebäude beziehe. Ein Abzugsrecht bestehe nur in Höhe eines Prozentsatzes der entrichteten Vorsteuer, der durch einen Bruch bestimmt werde, dessen Zähler der Preis des Gebäudes und dessen Nenner der Preis des Gebäudes plus der Preis des Grundstücks sei.

9 Daraufhin erging gegenüber Vos Aannemingen ein Zahlungsbefehl über einen Mehrwertsteuerbetrag von 92 313,99 Euro nebst Zinsen und Bußgeldern.

10 Nachdem Vos Aannemingen die von der Steuerverwaltung geforderten Beträge unter Vorbehalt aller Rechte gezahlt hatte, focht sie den Zahlungsbefehl an und forderte die Erstattung dieser Beträge.

11 Mit Urteil vom 21. März 2016 gab die Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Gericht erster Instanz Oost-Vlaanderen, Abteilung Gent, Belgien) ihrer Klage statt.

12 Dieses Gericht vertrat die Ansicht, dass der Verkauf eines Gebäudes und eines Grundstücks eine einheitliche Lieferung bilde, so dass davon auszugehen sei, dass die von Vos Aannemingen getragenen Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren in ihrer Gesamtheit Teil der Gemeinkosten ihrer einzigen wirtschaftlichen Tätigkeit, nämlich der Errichtung und des Verkaufs von Wohnungen, seien. Dass die Grundeigentümer einen Vorteil aus der Werbung und den Maklerdiensten hätten ziehen können, sei gegenüber dem Bedarf von Vos Aannemingen als nebensächlich anzusehen.

13 Die Steuerverwaltung legte gegen dieses Urteil Berufung beim Hof van beroep Gent (Berufungsgericht Gent, Belgien) ein, das der Berufung mit Urteil vom 28. November 2017 stattgab.

14 Dieses Gericht führte zunächst aus, dass sich die Vorsteuer, deren Abzug von der Steuerverwaltung teilweise verweigert worden sei, unstreitig sowohl auf den Verkauf von Grundstücken Dritter als auch auf den von Gebäuden beziehe, die von Vos Aannemingen errichtet worden seien.

15 Es hat sodann darauf hingewiesen, dass zwischen dem Verkauf der Gebäude und dem der Grundstücke zwar ein gewisser Zusammenhang bestehe, dass dieser jedoch nicht direkt und unmittelbar im Sinne des Urteils vom 8. Februar 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87), sei.

16 Im vorliegenden Fall sei es nämlich rechtlich möglich, die Grundstücke und die Gebäude getrennt voneinander zu verkaufen. Vos Aannemingen habe die Möglichkeit gehabt, den Grundeigentümern einen Teil der Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren in Rechnung zu stellen.

17 Es lasse sich nicht vertreten, dass den Eigentümern der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Grundstücke dadurch, dass Vos Aannemingen die Kosten und Gebühren getragen habe, lediglich ein „Vorteil“ im Sinne des Urteils vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), entstanden sei. Diese Kosten und Gebühren hätten, soweit sie auf den Verkauf der Grundstücke entfallen seien, grundsätzlich von deren Eigentümern getragen werden müssen.

18 Schließlich gehörten diese Kosten und Gebühren auch nicht zur Kategorie der Gemeinkosten von Vos Aannemingen.

19 Gegen dieses Urteil hat Vos Aannemingen eine Kassationsbeschwerde beim Hof van Cassatie (Kassationsgerichtshof, Belgien) erhoben. Sie macht insbesondere geltend, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Eingangsumsatz objektiv im Hinblick auf die spätere Ausübung bestimmter oder aller seiner steuerbaren Tätigkeiten bewirkt werde, den vollen Vorsteuerabzug vornehmen könne, selbst wenn der Umsatz auch einem Dritten zugutekomme und dieser normalerweise einen Teil der Kosten hätte übernehmen müssen, sofern der persönliche Vorteil des Dritten gegenüber dem Bedarf des Unternehmens des Steuerpflichtigen nebensächlich sei.

20 Da der Hof van Cassatie (Kassationsgerichtshof) der Ansicht ist, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs es nicht zulasse, mit Sicherheit zu bestimmen, ob die Vorsteuer in einem Fall wie dem vorliegenden vollständig in Abzug gebracht werden könne, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 17 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass der Umstand, dass Ausgaben auch einem Dritten zugutekommen – wie dies der Fall ist, wenn ein Projektträger beim Verkauf von Wohnungen Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren trägt, die auch den Grundeigentümern zugutekommen –, dem nicht entgegensteht, dass die Mehrwertsteuer, die auf diesen Kosten lastet, vollständig in Abzug gebracht werden kann, sofern festgestellt wird, dass zwischen den Ausgaben und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und der Vorteil für den Dritten gegenüber dem Bedarf des Unternehmens des Steuerpflichtigen nebensächlich ist?

2. Gilt dieser Grundsatz auch, wenn es nicht um Gemeinkosten geht, sondern um Kosten, die ganz bestimmten der Mehrwertsteuer unterliegenden oder nicht unterliegenden Ausgangsumsätzen zuzurechnen sind, wie hier dem Verkauf einerseits der Wohnungen und andererseits der Grundstücke?

3. Wirkt sich der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit/das Recht hat, die Ausgaben teilweise dem Dritten, dem sie zugutekommen, in Rechnung zu stellen, dies aber nicht tut, auf die Frage nach der Abzugsfähigkeit der auf diese Ausgaben entfallenden Mehrwertsteuer aus?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

21 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Umstand, dass Ausgaben, die ein steuerpflichtiger Bauträger im Zuge des Verkaufs von Wohnungen in Form von Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren getätigt hat, auch einem Dritten zugutekommen, dem entgegensteht, dass der Steuerpflichtige die für diese Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen kann, wenn zum einen zwischen den Ausgaben und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und zum anderen der Vorteil für den Dritten gegenüber dem Bedarf des Unternehmens des Steuerpflichtigen nebensächlich ist.

22 Nach Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden, abzuziehen.

23 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist dieses Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug ein fundamentaler Grundsatz des durch die Rechtsvorschriften der Union geschaffenen gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, so dass es ein integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Juni 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, Rn. 33, und vom 18. Oktober 2018, Volkswagen Financial Services [UK], C-153/17, EU:C:2018:845, Rn. 39).

24 Durch die mit der Sechsten Richtlinie eingeführte Vorsteuerabzugsregelung soll der Unternehmer nämlich vollständig von der im Rahmen aller seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet so die völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck oder ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten grundsätzlich selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil vom 3. Juli 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 Damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann, muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen. Das Recht auf Abzug der für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer ist nämlich nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der auf der Ausgangsstufe versteuerten, zum Abzug berechtigenden Umsätze gehören (Urteile vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 28, und vom 24. Januar 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Im vorliegenden Fall möchte das vorlegende Gericht, das von der Prämisse ausgeht, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Ausgaben und der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen besteht, wissen, ob der Umstand, dass diese Ausgaben auch einem Dritten zugutekommen, dem entgegensteht, dass dieser Steuerpflichtige die dafür entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen kann.

28 Ist erwiesen, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den dem Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen und seiner wirtschaftlichen Tätigkeit besteht, kann der Umstand, dass auch ein Dritter von diesen Dienstleistungen profitiert, es nicht rechtfertigen, dem Steuerpflichtigem das entsprechende Abzugsrecht für diese Dienstleistung zu versagen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 35), vorausgesetzt allerdings, dass der dem Dritten durch diese Dienstleistungen entstehende Vorteil gegenüber dem Bedarf des Steuerpflichtigen nur als nebensächlich anzusehen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Es liefe nämlich dem in Rn. 24 des vorliegenden Urteils angeführten Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer zuwider, wenn ein Steuerpflichtiger für Ausgaben, die für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze erbracht wurden, deshalb die Mehrwertsteuer tragen müsste, weil einem Dritten durch diese Ausgaben ein nebensächlicher Vorteil entsteht (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 36).

30 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der dem Dritten entstehende Vorteil nur dann als nebensächlich eingestuft werden kann, wenn er sich aus einer Dienstleistung ergibt, die im eigenen Interesse des Steuerpflichtigen liegt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Wird, wie im vorliegenden Fall, festgestellt, dass Ausgaben, die Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren entsprechen, im Interesse des Steuerpflichtigen getätigt wurden, lässt sich der Vorteil, der durch diese Ausgaben auch Dritten entstanden ist, nach der in der vorstehenden Randnummer angeführten Rechtsprechung als nebensächlich einstufen.

32 Daraus folgt, dass der Umstand, dass – wie im Ausgangsverfahren – im Zuge des Verkaufs eines Grundstücks, das einem Dritten gehört, durch Dienstleistungen, die einem Steuerpflichtigen erbracht werden, auch diesem Dritten ein Vorteil entsteht, nicht bewirken kann, dass das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug in seinem Umfang eingeschränkt wird.

33 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Umstand, dass Ausgaben, die ein steuerpflichtiger Bauträger im Zuge des Verkaufs von Wohnungen in Form von Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren getätigt hat, auch einem Dritten zugutekommen, dem nicht entgegensteht, dass der Steuerpflichtige die für diese Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen kann, wenn zum einen zwischen den Ausgaben und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und zum anderen der Vorteil für den Dritten gegenüber dem Bedarf des Unternehmens des Steuerpflichtigen nebensächlich ist.

Zur zweiten Frage

34 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Umstand, dass die vom Steuerpflichtigen getätigten Ausgaben auch einem Dritten zugutekommen, dem entgegensteht, dass

der Steuerpflichtige die für diese Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen kann, wenn die Ausgaben nicht zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören, sondern Kosten sind, die ganz bestimmten Ausgangsumsätzen zuzurechnen sind.

35 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass ein Steuerpflichtiger nicht nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wenn die Kosten der fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, die mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen, sondern vor allem auch dann, wenn ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen besteht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, Rn. 60, und vom 30. Mai 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, Rn. 55).

36 So wie das vorlegende Gericht die zweite Frage formuliert hat, geht es ausdrücklich davon aus, dass die Aufwendungen für die Eingangsleistungen nicht zu den allgemeinen Aufwendungen gehören, sondern bestimmten Ausgangsumsätzen zuzuordnen sind, von denen die einen vom Steuerpflichtigen, die anderen von einem Dritten getätigt werden.

37 Insoweit ergibt sich, wie in Rn. 22 des vorliegenden Urteils ausgeführt, aus Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, dass der Steuerpflichtige von der von ihm geschuldeten Steuer die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für ihm von einem anderen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen nur insoweit abziehen darf, als diese Dienstleistungen für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze verwendet werden.

38 Daher besteht ein solches Recht nicht für den Teil der Ausgaben, der nicht mit den Umsätzen des Steuerpflichtigen, sondern mit solchen eines Dritten wie z. B. dem – im Ausgangsverfahren in Rede stehenden – Verkauf von Grundstücken zusammenhängen.

39 Sollte sich im vorliegenden Fall erweisen, dass ein Teil der Dienstleistungen, für die die im Ausgangsverfahren fraglichen Ausgaben getätigt wurden, nicht für die Zwecke der vom Steuerpflichtigen bewirkten Umsätze der Errichtung und des Verkaufs von Gebäuden, sondern für die Zwecke der von Dritten bewirkten Umsätze des Verkaufs von Grundstücken verwendet wurde, wäre der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen diesen Dienstleistungen und den besteuerten Umsätzen dieses Unternehmens teilweise unterbrochen, so dass das Unternehmen die auf diesen Teil der Ausgaben entfallende Mehrwertsteuer nicht abziehen dürfte (vgl. entsprechend Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 39).

40 Um zu bestimmen, in welchem Umfang der Steuerpflichtige die Vorsteuer abziehen darf, muss das vorlegende Gericht ermitteln, inwieweit die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich erbracht wurden, um es dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, seine besteuerten Umsätze zu bewirken (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 34). Denn nur insoweit belastet die Vorsteuer dem Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen, wie es Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie erfordert.

41 Hierfür ist auf den objektiven Inhalt der vom Steuerpflichtigen bezogenen Dienstleistungen abzustellen und sind alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 31, und vom 17. Oktober 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, Rn. 28).

42 Unter den Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits sind insbesondere die Dienstleistungsverträge sowie die wirtschaftliche und geschäftliche Realität maßgebend, deren Berücksichtigung nach der Rechtsprechung ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juni 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, Rn. 61).

43 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Umstand, dass die vom Steuerpflichtigen getätigten Ausgaben auch einem Dritten zugutekommen, dem nicht entgegensteht, dass der Steuerpflichtige die für diese Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer in dem Fall, dass die Ausgaben nicht zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören, sondern Kosten sind, die ganz bestimmten Ausgangsumsätzen zuzurechnen sind, in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen kann, sofern diese Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seinen besteuerten Umsätzen stehen, was das vorlegende Gericht anhand aller Umstände, unter denen diese Umsätze ausgeführt wurden, zu beurteilen hat.

Zur dritten Frage

44 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass sich der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Ausgaben teilweise dem Dritten, dem sie zugutekommen, in Rechnung zu stellen, auf das Recht des Steuerpflichtigen, die auf diese Ausgaben entfallende Mehrwertsteuer abzuziehen, auswirkt.

45 Wie sich aus der Antwort auf die zweite Frage, insbesondere aus Rn. 43 des vorliegenden Urteils, ergibt, wäre der Umstand, dass ein Teil der Ausgaben des Steuerpflichtigen nicht für die Zwecke seiner eigenen besteuerten Umsätze, sondern für die Zwecke der Umsätze eines Dritten getätigt wurde, geeignet, den direkten und unmittelbaren Zusammenhang, der zwischen dem Erwerb der Eingangsleistungen und dem Ausgangsumsatz bestehen muss, zu unterbrechen, was dazu führen würde, dass der Steuerpflichtige die darauf entfallende Mehrwertsteuer nicht in vollem Umfang in Abzug bringen kann.

46 Dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, einen Teil der für diese Dienstleistungen angefallenen Ausgaben dem Dritten in Rechnung zu stellen, spricht zwar dafür, dass sich dieser Teil der Ausgaben nicht auf den vom Steuerpflichtigen bewirkten Ausgangsumsatz, sondern auf den Umsatz des Dritten bezieht.

47 Dies allein reicht jedoch nicht aus, um den Umfang des Rechts des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug zu bestimmen, da im Rahmen der Anwendung des Kriteriums des direkten Zusammenhangs, wie in Rn. 41 des vorliegenden Urteils ausgeführt, alle Umstände, unter denen die Ausgangsumsätze ausgeführt wurden, zu berücksichtigen sind. Diese Prüfung vorzunehmen, ist Sache des vorlegenden Gerichts.

48 Demnach ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass in dem Fall, dass durch Ausgaben des Steuerpflichtigen einem Dritten ein Vorteil entsteht, der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Ausgaben teilweise diesem Dritten in Rechnung zu stellen, einen der Gesichtspunkte – neben allen weiteren Umständen, unter denen die Ausgangsumsätze ausgeführt wurden – darstellt, die das vorlegende Gericht zu berücksichtigen hat, um den Umfang des Vorsteuerabzugsrechts des Steuerpflichtigen zu bestimmen.

Kosten

49 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 17 Abs. 2 Buchst. a 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 in der durch die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass der Umstand, dass Ausgaben, die ein steuerpflichtiger Bauträger im Zuge des Verkaufs von Wohnungen in Form von Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren getätigt hat, auch einem Dritten zugutekommen, dem nicht entgegensteht, dass der Steuerpflichtige die für diese Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen kann, wenn zum einen zwischen den Ausgaben und der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht und zum anderen der Vorteil für den Dritten gegenüber dem Bedarf des Unternehmens des Steuerpflichtigen nebensächlich ist.**

2. **Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass der Umstand, dass die vom Steuerpflichtigen getätigten Ausgaben auch einem Dritten zugutekommen, dem nicht entgegensteht, dass der Steuerpflichtige die für diese Ausgaben entrichtete Mehrwertsteuer in dem Fall, dass die Ausgaben nicht zu seinen allgemeinen Aufwendungen gehören, sondern Kosten sind, die ganz bestimmten Ausgangsumsätzen zuzurechnen sind, in vollem Umfang als Vorsteuer abziehen kann, sofern diese Kosten in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seinen besteuerten Umsätzen stehen, was das vorlegende Gericht anhand aller Umstände, unter denen diese Umsätze ausgeführt wurden, zu beurteilen hat.**

3. **Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 95/7 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass in dem Fall, dass durch Ausgaben des Steuerpflichtigen einem Dritten ein Vorteil entsteht, der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Ausgaben teilweise diesem Dritten in Rechnung zu stellen, einen der Gesichtspunkte – neben allen weiteren Umständen, unter denen die Ausgangsumsätze ausgeführt wurden – darstellt, die das vorlegende Gericht zu berücksichtigen hat, um den Umfang des Vorsteuerabzugsrechts des Steuerpflichtigen zu bestimmen.**

Unterschriften