

Rechtssache C-405/19**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs****Eingangsdatum:**

24. Mai 2019

Vorlegendes Gericht:

Hof van Cassatie (Belgien)

Datum der Vorlageentscheidung:

26. April 2019

Kassationsbeschwerdeführerin:

Vos Aannemingen BVBA

Kassationsbeschwerdegegner:

Belgische Staat

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Die Kassationsbeschwerde betrifft einen Rechtsstreit zwischen der Vos Aannemingen BVBA (Kassationsbeschwerdeführerin) und der Finanzverwaltung (belgischer Staat, Kassationsbeschwerdegegner) über die Abzugsfähigkeit der Mehrwertsteuer auf Werbungs- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren. Sie richtet sich gegen ein Urteil des Hof van beroep Gent (Berufungsgericht Gent, Belgien), mit dem der Berufung des Kassationsbeschwerdegegners stattgegeben wurde und die ursprüngliche Klage der Kassationsbeschwerdeführerin für nur teilweise begründet erklärt wurde, nämlich nur hinsichtlich der Erstattung des verhängten Verwaltungsbußgelds. Im ersten Rechtszug war der Kassationsbeschwerdeführerin auch die Erstattung der von ihr entrichteten Mehrwertsteuer in Höhe von 92 313,99 Euro nebst Zinsen zugesprochen worden.

Gegenstand und Rechtsgrundlage des Vorabentscheidungsersuchen

Ersuchen gemäß Art. 267 AEUV um Vorabentscheidung über 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

Vorlagefragen

1. Ist Art. 17 der Richtlinie 77/388/EWG 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?

Angeführte Bestimmungen des Unionsrechts

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 (im Folgenden: Sechste Richtlinie 77/388/EWG)

Angeführte Bestimmungen des nationalen Rechts

Art. 149 der Grondwet (Verfassung);

Art. 1319, 1320 und 1322 des Burgerlijk Wetboek (Bürgerliches Gesetzbuch);

Art. 19 Abs. 1 und 2, Art. 1068 Abs. 1 und Art. 1138 Nr. 3 des Gerechtelijk Wetboek (Gerichtsgesetzbuchs);

Art. 45 § 1 der Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Gesetz vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Mehrwertsteuergesetzbuchs, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetzbuch);

Art. 1 § 2 des Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Königlicher Erlass Nr. 3 vom 10. Dezember 1969 über Vorsteuerabzüge für die Anwendung der Mehrwertsteuer) in der Fassung vor seiner Änderung durch den Koninklijk Besluit vom 24. Januar 2015.

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Verfahrens

- 1 Die einzige wirtschaftliche Tätigkeit der Kassationsbeschwerdeführerin besteht in der Errichtung und dem Verkauf von Mehrfamilienhäusern. Sie baut Wohnungen auf Grundstücken, die Dritten gehören, und bietet dann die Wohnungen zum Kauf an. In diesem Zusammenhang entstehen ihr Werbe- und Verwaltungskosten, und sie zahlt Gebühren an Makler. In der Urkunde über den Verkauf einer Wohnung tritt die Kassationsbeschwerdeführerin als Verkäuferin des Gebäudes auf, während der Grundeigentümer als Verkäufer des Grundstücks auftritt.
- 2 Die Kassationsbeschwerdeführerin hat die Mehrwertsteuer auf die Werbe- und Verwaltungskosten sowie die Maklergebühren in vollem Umfang in Abzug gebracht.
- 3 Nach einer Prüfung vertrat die Finanzverwaltung für den Zeitraum vom 1. Januar 1999 bis zum 30. September 2001 die Auffassung, dass die Mehrwertsteuer nur abziehbar sei, soweit sie sich auf den Verkauf der Gebäude beziehe, nicht aber, soweit sie sich auf den Verkauf der Grundstücke beziehe. Ein Abzugsrecht bestehe nur in Höhe eines Prozentsatzes, 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.
- 4 Die Verwaltung erließ einen Zahlungsbefehl, woraufhin die Kassationsbeschwerdeführerin unter Vorbehalt aller Rechte einen Mehrwertsteuerbetrag von 92 313,99 Euro nebst Zinsen und Bußgeldern entrichtete.
- 5 In der Folge legte die Kassationsbeschwerdeführerin Widerspruch gegen den Zahlungsbefehl ein und forderte Erstattung der entrichteten Beträge.

Mit Urteil vom 21. März 2016 gab die Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Gericht erster Instanz Oost-Vlaanderen, Abteilung Gent, Belgien) der Klage der Kassationsbeschwerdeführerin statt. Sie führte insoweit im Wesentlichen aus, dass der Verkauf des Gebäudes und des Grundstücks ein und dieselbe Lieferung bilde, so dass davon auszugehen sei, dass die Werbung und die Maklerdienste, die von der Kassationsbeschwerdeführerin bezahlt worden seien, in ihrer Gesamtheit Teil der Gemeinkosten ihrer einzigen

wirtschaftlichen Tätigkeit seien. Der Umstand, dass der Grundeigentümer einen Vorteil aus den Werbekosten und den Maklergebühren ziehen könne, sei gegenüber dem Bedarf der Kassationsbeschwerdeführerin als nebensächlich anzusehen.

- 6 Die Verwaltung legte gegen dieses Urteil Berufung beim Hof van beroep Gent (Berufungsgericht Gent, Belgien) ein. Mit Urteil vom 28. November 2017 wurde der Berufung stattgegeben und die ursprüngliche Klage der Kassationsbeschwerdeführerin für nur teilweise begründet erklärt, nämlich nur hinsichtlich des Verwaltungsbußgelds.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 7 Nach Auffassung der Kassationsbeschwerdeführerin stehen die Werbe- und Verwaltungskosten sowie die Maklergebühren in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Ausübung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit, so dass der vollständige Abzug der Vorsteuer gerechtfertigt sei.

Sie trägt vor, das Berufungsgericht habe das Recht auf vollständigen Abzug der Vorsteuer auf diese Aufwendungen daher nicht mit der Begründung verweigern dürfen, dass ihrem Vorbringen, für den Vorsteuerabzug genüge, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit ihren steuerbaren Umsätzen bestehe, nicht gefolgt werden könne, dass sie dabei verkenne, dass es rechtlich möglich sei, das Grundstück und das Gebäude getrennt zu verkaufen, und dass zwar ein gewisser Zusammenhang zwischen dem Verkauf der Gebäude und dem Verkauf der Grundstücke bestehe, es sich dabei aber nicht um den genannten direkten und unmittelbaren Zusammenhang handele.

- 8 Die Kassationsbeschwerdeführerin macht ferner geltend, dass der Steuerpflichtige, wenn ein Eingangsumsatz objektiv im Hinblick auf die spätere Ausübung einer bestimmten oder seiner gesamten steuerbaren Tätigkeit getätigt werde, den vollen Vorsteuerabzug vornehmen könne, selbst wenn der Umsatz 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 ist.

Das Berufungsgericht sei nicht auf ihr Vorbringen, der den Grundeigentümern mittelbar verschaffte Vorteil sei gegenüber dem Bedarf ihres Unternehmens nebensächlich, eingegangen, so dass es seine Entscheidung auch nicht lediglich mit der Erwägung begründen könne, dass sie einen Teil der Kosten den Grundeigentümern in Rechnung stellen könne und es sich dabei um Kosten handele, die von diesen Grundeigentümern normalerweise getragen werden müssten.

- 9 Schließlich trägt die Kassationsbeschwerdeführerin vor, dass der Steuerpflichtige, der zu dem Zeitpunkt, zu dem er eine Dienstleistung erwerbe, als solcher handele und diese Dienstleistung für bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit seinen

wirtschaftlichen Tätigkeiten verwende, die für diese Dienstleistung geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer auch dann abziehen könne, wenn es nicht um allgemeine, sondern um spezifische Kosten gehe.

Das Berufungsgericht habe den Abzug der vollen Vorsteuer auf die genannten Aufwendungen daher nicht mit der Begründung verweigern dürfen, dass es um Kosten gehe, die beim Verkauf spezifischer Gebäude und Grundstücke angefallen seien.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 10 Nach Art. 45 § 1 Unterabs. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuchs, mit dem Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG umgesetzt wird, darf jeder Steuerpflichtige von der von ihm geschuldeten Steuer die Steuer, die auf die ihm gelieferten Gegenstände und erbrachten Dienstleistungen erhoben wurde, abziehen, soweit er die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet.
- 11 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der versteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. z. B. Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Rn. 57).

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 Ausgangsumsätzen dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu seinen allgemeinen Aufwendungen 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 (vgl. z. B. Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Rn. 58).

- 12 In seinem Urteil *AES-3C* vom 18. Juli 2013 (C-124/12) hat der Gerichtshof unter Bezugnahme auf das Urteil *Fillibeck* vom 16. Oktober 1996 (C-258/95) entschieden, dass die Sechste Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen ist, dass die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und damit unternehmensfremden Zwecken dient, so dass die Mehrwertsteuer, die auf diese Beförderungsleistungen erhoben wird, grundsätzlich nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht werden kann. In Fällen

allerdings, in denen die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf bestimmte besondere Umstände – wie die Schwierigkeit, auf andere geeignete Verkehrsmittel zurückzugreifen, und wechselnde Arbeitsstätten – es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber übernommen wird, kann diese Leistung nicht als zu unternehmensfremden Zwecken erbracht angesehen werden, so dass die auf diese Beförderungsleistungen entfallende Mehrwertsteuer abgezogen werden kann (Rn. 29). Der Gerichtshof hat ferner daran erinnert, dass der Umstand, dass dem Personal durch die vom Arbeitgeber unentgeltlich zur Verfügung gestellte, jedoch im Interesse des Unternehmens liegende Dienstleistung ein Vorteil entsteht, gegenüber Unternehmenszwecken als nebensächlich anzusehen ist (Rn. 33).

- 13 In seinem Urteil *Iberdrola* vom 14. September 2017 (C-132/16) hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, der mit Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG übereinstimmt, dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger das Recht auf Abzug der Vorsteuer hat, die für eine in der Errichtung oder Umgestaltung eines Immobilienobjekts, dessen Eigentümer ein Dritter ist, bestehende Dienstleistung entrichtet wurde, wenn Letzterer unentgeltlich in den Genuss des Ergebnisses dieser Dienstleistungen gelangt und diese Dienstleistungen sowohl von dem Steuerpflichtigen als auch von dem Dritten im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten verwendet werden, soweit diese Dienstleistungen nicht über das hinausgehen, was dafür erforderlich ist, dass dieser Steuerpflichtige besteuerte Ausgangsumsätze ausführen kann, und soweit die Kosten der Dienstleistungen in den Preis dieser Umsätze einbezogen sind.
- 14 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts betreffen diese Urteile zwar auch Fälle, in denen ein Dritter einen Vorteil aus einer Eingangsdienstleistung zieht, sie lassen es jedoch nicht zu, mit Sicherheit zu bestimmen, ob die Rechtsauffassung der Kassationsbeschwerdeführerin in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens zutreffend ist und die Mehrwertsteuer, die für die von ihr beim Verkauf der Wohnungen gezahlten Werbe- und Verwaltungskosten sowie Maklergebühren erhoben wird, auch dann vollständig in Abzug gebracht werden kann, wenn diese Aufwendungen auch den Grundeigentümern zugutekommen und diesen teilweise in Rechnung gestellt werden konnten, sofern festgestellt wird, dass der Vorteil für diese Dritten gegenüber den Unternehmenszwecken der Kassationsbeschwerdeführerin nebensächlich ist.
- 15 Das vorlegende Gericht hält es daher für erforderlich, dem Gerichtshof die angeführten Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.