Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

18. Juli 2013 *

„Mehrwertsteuer — Sechste Richtlinie 77/388/EWG — Art. 17 und 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 — Befreiungen — Vorsteuerabzug — Rentenfonds — Begriff ‚Verwaltung von Sondervermögen'"

In der Rechtssache C-26/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Gerechtshof te Leeuwarden (Niederlande) mit Entscheidung vom 3. Januar 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 18. Januar 2012, in dem Verfahren

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten L. Bay Larsen sowie der Richter J. Malenovský, U. Lõhmus, M. Safjan (Berichterstatter) und der Richterin A. Prechal,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 6. Februar 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand, vertreten durch E. M. van Kasteren, O. L. Mobach und C. Evers, belastingadviseurs,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch B. Koopman und C. Wissels als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch H. Walker, O. Thomas und L. Christie als Bevollmächtigte im Beistand von R. Hill, Barrister,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios und W. Roels als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Niederländisch.

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 18. April 2013

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 und 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. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand (im Folgenden: PPG) und dem Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen (im Folgenden: Inspecteur) über eine Nacherhebung von Mehrwertsteuer für den Zeitraum vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2002.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst."

4 Art. 6 Abs. 4 dieser Richtlinie lautet:

„Steuerpflichtige, die bei der Erbringung von Dienstleistungen im eigenen Namen, aber für Rechnung Dritter tätig werden, werden so behandelt, als ob sie diese Dienstleistungen selbst erhalten und erbracht hätten."

5 Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie bestimmt die Besteuerungsgrundlage bei den Lieferungen von Gegenständen als alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll.

6 Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

a) die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden;

…

d) die folgenden Umsätze:

…

6. die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften;

…“

7 Art. 17 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(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;

b) …

(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.

…“

Niederländisches Recht

8 Art. 2 des Gesetzes von 1968 über die Umsatzsteuer (Wet op de omzetbelasting 1968, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) sieht vor:

„Von der Steuer, die für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen geschuldet wird, wird die Steuer abgezogen, die für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen, die für den Unternehmer bestimmt sind, für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen durch den Unternehmer und für die Einfuhr von Gegenständen, die für den Unternehmer bestimmt sind, geschuldet wird.“

9 Art. 11 dieses Gesetzes lautet:

„1. Unter den durch Verordnung festzulegenden Voraussetzungen sind von der Steuer befreit:

…

i) die folgenden … Dienstleistungen:

…

3. die Verwaltung eines von Investmentfonds und Kapitalanlagegesellschaften für gemeinsame Anlagen angesammelten Vermögens:

…“

10 Art. 15 dieses Gesetzes bestimmt:

„1. Die in Art. 2 genannte Steuer, die vom Unternehmer in Abzug gebracht wird, entspricht:

a) der Steuer, die auf einer gemäß den geltenden Vorschriften von anderen Unternehmern erstellten Rechnung im Veranlagungszeitraum für dem Unternehmer gelieferte Gegenstände oder ihm erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde;

…

c) die Steuer, die im Veranlagungszeitraum geschuldet wird

…

… für dem Unternehmer gelieferte Gegenstände oder ihm erbrachte Dienstleistungen;

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

11 Entsprechend einer gesetzlichen Verpflichtung errichtete PPG für die Arbeitnehmer ihrer Unternehmen Altersversorgungssysteme bei der Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland (im Folgenden: Rentenfonds). Gemäß den niederländischen Rechtsvorschriften ist dieser Rentenfonds rechtlich und steuerlich von PPG getrennt. Die Beiträge für diese Altersversorgungssysteme werden vollständig von PPG und nicht von ihren Arbeitnehmern entrichtet.

12 Wie PPG und die niederländische Regierung in der mündlichen Verhandlung bestätigt haben, ließ das zur maßgeblichen Zeit geltende niederländische Recht den Arbeitgebern die Wahl, selbst einen solchen Fonds zu errichten oder die Erfüllung ihrer Verpflichtungen einem Versicherungsunternehmen zu übertragen, an das sie ihre Beiträge entrichten und das für die Zahlung der Renten an das Personal im Ruhestand verantwortlich ist. Sie hatten jedoch nicht die Möglichkeit, ein internes Altersversorgungssystem beizubehalten.

13 Ein Tochterunternehmen von PPG, die PPG Industries Fiber Glass BV, schloss mit in den Niederlanden ansässigen Dienstleistern Verträge über die Verwaltung der Renten und die Vermögensverwaltung des Rentenfonds ab. Die mit diesen Verträgen einhergehenden Kosten wurden von diesem Tochterunternehmen getragen und nicht an den Rentenfonds weitergegeben. PPG zog die Mehrwertsteuer für diese Aufwendungen in den Jahren 2001 und 2002 in Höhe von 139 304,23 Euro als Vorsteuer ab.

14 Gegen PPG erging für die Zeit vom 1. Januar 2001 bis zum 31. Dezember 2002 ein Bescheid über die Nacherhebung der Mehrwertsteuer. Der Inspecteur hielt den Nacherhebungsbescheid mit Einspruchsbescheid aufrecht. Die Rechtbank Leeuwarden wies die Klage gegen den Bescheid des Inspecteurs ab. PPG legte gegen dieses Urteil Berufung beim Gerechtshof te Leeuwarden ein.

15 Vor diesem Gericht ist zwischen den Parteien streitig, ob die Nacherhebung der vom Betroffenen abgezogenen Mehrwertsteuer durch den Inspecteur zu Recht erfolgt ist.

16 PPG verneint diese Frage und macht geltend, dass die Kosten für die Altersrenten der Arbeitnehmer ihrer Mitglieder allgemeine Betriebskosten seien und die ihr in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer daher gemäß Art. 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes für einen Vorsteuerabzug in Betracht komme. Hilfsweise trägt PPG vor, dass die Steuerbefreiung nach Art. 11 Abs. 1 Buchst. i Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes auf die Dienstleistungen, die ihr im Zusammenhang mit den Arbeitnehmeraltersrenten erbracht worden seien, Anwendung finde.

17 Der Inspecteur trägt vor, PPG könne nicht selbst als Empfänger der Dienstleistungen angesehen werden, habe diese aber dem Rentenfonds übertragen, ohne dafür ein Entgelt in Rechnung zu stellen, und sei daher nicht berechtigt, die Mehrwertsteuer, die ihr in diesem Rahmen in Rechnung gestellt worden sei, abzuziehen. Was die subsidiäre Frage nach der Befreiung von der Umsatzsteuer anbelangt, kommt der Inspecteur zu dem Ergebnis, dass Rentenfonds nicht als „Sondervermögen“ angesehen werden könnten.

18 Unter diesen Umständen hat der Gerechtshof te Leeuwarden beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann ein Steuerpflichtiger, der nach Maßgabe der Vorschriften des nationalen Altersrentenrechts einen eigenständigen Rentenfonds gegründet hat, um die Altersrentenansprüche seiner Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer, die diesem Fonds angeschlossen sind, sicherzustellen, die Steuer auf Dienstleistungen, die ihm zur Durchführung der Altersrentenversorgung und der Betriebsführung des Rentenfonds erbracht worden sind, gemäß Art. 17 der Sechsten Richtlinie in Abzug bringen?

2. Ist ein Rentenfonds, der mit dem Ziel gegründet worden ist, bei möglichst niedrigen Kosten die Zahlung einer Altersrente an die Anteilseigner des Rentenfonds zu realisieren, und in den von diesen Anteilseignern oder in deren Namen Kapital eingebracht und angelegt wird, wobei die Ertragsergebnisse ausgeschüttet werden, als „Sondervermögen“ im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie anzusehen?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

19 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 17 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Rentenfonds in Form einer rechtlich und steuerlich getrennten Einheit errichtet hat, um die Rentenansprüche seiner Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer sicherzustellen, zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt ist, die er für die Dienstleistungen bezüglich der Verwaltung und Bewirtschaftung dieses Rentenfonds entrichtet hat.

20 Für die Beantwortung dieser Fragen ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Unternehmer durch die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden soll. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sucht daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten zu gewährleisten, und zwar unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen (vgl. Urteile vom 22. März 2012, Klub, C-153/11, Randnr. 35, und vom 4. Oktober 2012, PIGI, C-550/11, Randnr. 21).

21 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 (vgl. Urteile vom 8. Juni 2000, Midland Bank, C-98/98, Slg. 2000, I-4177, Randnr. 24, und vom 22. Februar 2001, Abbey National, C-408/98, Slg. 2001, I-1361, Randnr. 26).

22 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 dann 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 (vgl. Urteil vom 21. Februar 2013, Becker, C-104/12, Randnr. 20).

23 In beiden Fällen liegt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang nur dann vor, wenn die Kosten der Eingangsleistungen jeweils Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze oder in den Preis der Gegenstände oder Dienstleistungen finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit liefert bzw. erbringt (vgl. Urteile vom 29. Oktober 2009, SKF, C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 60, vom 16. Februar 2012, Eon Aset Menidjmunt, C 118/11, Randnr. 48, und vom 30. Mai 2013, X, C-651/11, Randnr. 55).

24 Es ist daher zu prüfen, ob sich im vorliegenden Fall trotz des Umstands, dass der von PPG errichtete Fonds eine von PPG rechtlich getrennte Einheit darstellt, ein solcher Zusammenhang aus den Gesamtumständen der in Rede stehenden Transaktionen ergibt.

25 Es steht fest, dass im Ausgangsverfahren PPG die fraglichen Dienstleistungen in Anspruch genommen hat, um die Verwaltung der Renten ihrer Arbeitnehmer und die Vermögensverwaltung des für die Sicherstellung dieser Renten errichteten Rentenfonds zu gewährleisten. Mit der Errichtung des Fonds hat PPG eine ihr als Arbeitgeber obliegende gesetzliche Verpflichtung erfüllt und die Kosten der von PPG in diesem Rahmen in Anspruch genommenen Dienstleistungen sind, soweit sie Teil ihrer allgemeinen Kosten sind - was das vorlegende Gericht zu prüfen hat -, als solche Kostenelemente der Produkte von PPG (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 36).

26 Unter diesen Umständen ist festzustellen, dass die Inanspruchnahme der Eingangsleistungen seinen ausschließlichen Grund in den der Steuer unterliegenden Tätigkeiten des Steuerpflichtigen hat und dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht.

27 Wenn es ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht gäbe, würde dem Steuerpflichtigen aufgrund der gesetzlichen Entscheidung, die Renten durch eine rechtliche Trennung zwischen Arbeitgeber und Rentenfonds zu schützen, nicht nur der aus der Abzugsregelung resultierende steuerliche Vorteil genommen, sondern es wäre auch die Neutralität der Mehrwertsteuer nicht mehr garantiert.

28 Diese Feststellung wird durch die in der mündlichen Verhandlung angesprochene Möglichkeit, die gesetzliche Verpflichtung, ein Altersversorgungssystem für die Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen durch andere Mittel als durch Errichtung eines Fonds in Form einer rechtlich und steuerlich getrennten Einheit vorzusehen, nicht entkräftet. Die gegenteilige Ansicht würde nämlich dazu führen, die den Steuerpflichtigen zuerkannte Freiheit, die Organisationsstrukturen und Geschäftsmodelle, die sie als für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten und zur Begrenzung ihrer Steuerlast am besten geeignet erachten, einzuschränken (vgl. hierzu Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Slg. 2010, I-13805, Randnr. 53).

29 Demzufolge ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 17 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Rentenfonds in der wie im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Form einer rechtlich und steuerlich getrennten Einheit errichtet hat, um die

Rentenansprüche seiner Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer sicherzustellen, zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt ist, die er für die Dienstleistungen bezüglich der Verwaltung und Bewirtschaftung dieses Rentenfonds entrichtet hat, sofern sich aus den Gesamtumständen der in Rede stehenden Transaktionen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang ergibt.

Zur zweiten Frage

30 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil B Buchst. d Ziff. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass ein Rentenfonds, der mit dem Ziel gegründet worden ist, bei möglichst niedrigen Kosten die Zahlung einer Altersrente an die Anteilseigner des Rentenfonds zu realisieren, und in den von diesen Anteilseignern oder in deren Namen Kapital eingebracht und angelegt wird, wobei die Ertragsergebnisse ausgeschüttet werden, als „Sondervermögen“ im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann.

31 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass sich die zweite Frage nur stellt, sofern die erste Frage verneint wird. Außerdem ist diese zweite Frage im Wesentlichen mit der identisch, die der Gerichtshof in seinem Urteil vom 7. März 2013, Wheels Common Investment Fund Trustees u. a. (C-424/11), beantwortet hat.

32 Somit erübrigt sich eine Antwort auf die zweite Frage.

Kosten

33 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

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 ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der einen Rentenfonds in der wie im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Form einer rechtlich und steuerlich getrennten Einheit errichtet hat, um die Rentenansprüche seiner Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer sicherzustellen, zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt ist, die er für die Dienstleistungen bezüglich der Verwaltung und Bewirtschaftung dieses Rentenfonds entrichtet hat, sofern sich aus den Gesamtumständen der in Rede stehenden Transaktionen ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang ergibt.

Unterschriften