



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
ELEANOR SHARPSTON
vom 18. April 2013¹

Rechtssache C-26/12

**Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand
gegen
Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen**

(Vorabentscheidungsersuchen des Gerichtshof te Leeuwarden [Niederlande])

„Mehrwertsteuer — Von einem Arbeitgeber gegründeter Rentenfonds mit eigener Rechtspersönlichkeit — Mehrwertsteuer auf dem Arbeitgeber in Rechnung gestellte, den Rentenfonds betreffende Verwaltungsdienstleistungen — Zur Frage der Abziehbarkeit — Zur Frage der Mehrwertsteuerbefreiung solcher Dienstleistungen als ‚Verwaltung von Sondervermögen‘“

1. Ein Mehrwertsteuerpflichtiger hat einen Rentenfonds für seine Arbeitnehmer gegründet. Entsprechend den gesetzlichen Vorgaben besitzt der Fonds eigene Rechtspersönlichkeit. Für den Betrieb des Fonds hat der Arbeitgeber bestimmte Verwaltungsdienstleistungen in Auftrag gegeben und bezahlt, auf die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde.
2. Es stellen sich zwei Fragen: Ist die dem Arbeitgeber in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer abziehbar, weil sie mit dessen besteuert Tätigkeit in einem unmittelbaren Zusammenhang steht, und hilfsweise, handelt es sich bei dem Rentenfonds um ein Sondervermögen, dessen Verwaltung von der Mehrwertsteuer befreit ist?

Einschlägiges Unionsrecht

3. In den im Ausgangsverfahren streitigen Steuerjahren 2001 und 2002 war das Mehrwertsteuersystem nach Art. 2 der Ersten Mehrwertsteuerrichtlinie² wie folgt definiert:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchssteuer anzuwenden ist.

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.

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Erste 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). Vgl. jetzt Art. 1 Abs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

...“

4. Zur maßgebenden Zeit war auch die Sechste Richtlinie³ anwendbar. Art. 4⁴ sah insbesondere 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.“

5. Art. 17 der Sechsten Richtlinie⁵ lautete, soweit hier von Belang:

„Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug

(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 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 ... 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.

...“

6. Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie⁶ bestimmte, soweit hier einschlägig:

„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:

...

3 — Sechste 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).

4 — Vgl. jetzt Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

5 — In der durch Art. 28f geänderten Fassung, der durch die Richtlinie 91/680/EWG des Rates vom 16. Dezember 1991 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen (ABl. L 376, S. 1) und die Richtlinie 95/7/EG des Rates vom 10. April 1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer – Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung (ABl. L 102, S. 18). Vgl. jetzt die Art. 167, 168 und 168a der Richtlinie 2006/112.

6 — Vgl. jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112.

d) die folgenden Umsätze:

...

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

...“

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

7. Die PPG Industries Fiber Glass BV (im Folgenden: PPG Fiber Glass) gehörte während des für das Ausgangsverfahren maßgebenden Zeitraums (Steuerjahre 2001 und 2002) zu der niederländischen Steuergruppe PPG Holdings BV (im Folgenden: PPG Holdings).

8. Nach niederländischem Recht waren Arbeitgeber zur Bereitstellung von Altersrenten für ihre Arbeitnehmer verpflichtet. Ein zu diesem Zweck gegründeter Fonds musste nach den gesetzlichen Vorschriften in allen rechtlichen Bereichen⁷ und damit zwangsläufig auch im Bereich der Mehrwertsteuer gegenüber PPG eigenständig sein und durfte nicht zur Steuergruppe PPG Holdings gehören. In der mündlichen Verhandlung hat sich herausgestellt, dass nach den zur maßgebenden Zeit geltenden niederländischen Rechtsvorschriften ein Arbeitgeber die Wahl hatte, entweder einen solchen Fonds selbst zu gründen oder die Erfüllung seiner Pflichten einer externen Versicherungsgesellschaft aufzutragen, an die er seine Beiträge zahlt und die die Verantwortung für die Auszahlung der Renten an die im Ruhestand befindlichen Angestellten übernimmt. Es bestand jedoch keine Möglichkeit für eine innerbetriebliche Rentenversorgung.

9. Zu diesem Zweck gründeten die zur PPG Holdings gehörenden Unternehmen einen Fonds⁸ (im Folgenden: Fonds), in den sie Beiträge einzahlten. Die Renten und die Finanzierungskosten wurden aus diesen Beiträgen und den Anlageerträgen gedeckt. Die Arbeitnehmer entrichteten keine Beiträge. Aus den Erklärungen geht hervor, dass es sich bei dem Fonds um eine leistungsdefinierte Regelung handelte, d. h. dass sich die Höhe der Leistungen nach einer vorab festgelegten Formel bemisst und nicht entsprechend den jeweils erzielten Anlageerträgen schwankt. In der mündlichen Verhandlung wurde bestätigt, dass ein solcher Fonds nach niederländischem Recht für alle Rechtsbereiche mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sein musste und nicht zur Mehrwertsteuergruppe PPG Holdings gehören durfte.

10. PPG Fiber Glass schloss mit verschiedenen Dienstleistern Verträge über an den Fonds zu erbringende Administrations-, Vermögensverwaltungs-, Rechnungsprüfungs- und Beratungsdienstleistungen. Sie übernahm die Verpflichtung zur Entrichtung des Entgelts für diese Dienstleistungen einschließlich der erhobenen Mehrwertsteuer.

11. In den Jahren 2001 und 2002 wurden folgende Mehrwertsteuerbeträge in Rechnung gestellt: 18 102,19 Euro für Administration des Rentenfonds, 61 843,61 Euro für Vermögensverwaltung, 5 572,58 Euro für Rechnungsprüfung, 19 950,00 Euro für Verwaltungsberatung und 33 835,85 für Beratung – insgesamt 139 304,23 Euro.

7 — Diese Verpflichtung ist mittlerweile Bestandteil des Unionsrechts. Nach Art. 8 der Richtlinie 2003/41/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 3. Juni 2003 über die Tätigkeiten und die Beaufsichtigung von Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung (ABl. L 235, S. 10) sorgen die Mitgliedstaaten für eine rechtliche Trennung zwischen „Trägerunternehmen“ und „Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung“.

8 — Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.

12. In ihren Mehrwertsteuererklärungen zog PPG Holdings alle diese Beträge als Vorsteuer ab. Die Steuerbehörde sah die Beträge nicht als abziehbar an und erließ einen Nacherhebungsbescheid. Ein Einspruch gegen diesen Bescheid blieb erfolglos, und der Rechtsstreit ist nunmehr beim Gerichtshof te Leeuwarden anhängig. PPG Holdings macht geltend, i) dass die – zugunsten ihrer Arbeitnehmer – erfolgten Ausgaben Teil der Kosten ihrer steuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit und daher nach Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie abziehbar seien und, hilfsweise, ii) dass es sich bei dem Fonds um ein Sondervermögen im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 handele, so dass seine Verwaltung von der Mehrwertsteuer befreit sei.

13. Der Gerichtshof ersucht um eine Vorabentscheidung zweier Fragen:

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?

14. PPG, die Niederlande, das Vereinigte Königreich und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht und in der Sitzung vom 6. Februar 2013 mündlich verhandelt.

Würdigung

Zweite Frage

15. Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, stellt sich die zweite Frage im Ausgangsverfahren nur, wenn die erste Frage verneint wird. Im Übrigen ist die zweite Frage inzwischen im Wesentlichen durch das unlängst ergangene Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache *Wheels Common Investment Fund*⁹ beantwortet.

16. In dem genannten Urteil hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Investmentfonds, in dem das Kapitalvermögen eines Altersversorgungssystems zusammengeführt wird, nicht unter den Begriff „Sondervermögen“ im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie und Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 fällt, dessen Verwaltung in Anbetracht der Ziele dieser Richtlinien und des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität von der Mehrwertsteuer befreit werden kann, da die Mitglieder nicht die mit der Verwaltung dieses Fonds zusammenhängenden Risiken tragen und die Beiträge, die der Arbeitgeber an das Altersversorgungssystem zahlt, für ihn ein Mittel darstellen, seinen gesetzlichen Verpflichtungen gegenüber seinen Angestellten nachzukommen.

⁹ — Urteil vom 7. März 2013 (C-424/11).

17. Da der hier in Rede stehende Fonds offenbar alle drei in dem Urteil genannten Kriterien erfüllt – Zusammenführung des Kapitalvermögens eines Altersversorgungssystems (oder mehrerer Systeme), keine Tragung der mit der Verwaltung zusammenhängenden Risiken durch die Mitglieder sowie Zahlung der Beiträge durch den Arbeitgeber, um seinen gesetzlichen Verpflichtungen gegenüber seinen Angestellten nachzukommen – sind dementsprechend die Dienstleistungen, um die es im Ausgangsverfahren geht, nicht nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer zu befreien.

Erste Frage

18. Aus den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung geht hervor, dass der Fonds von allen zur PPG Holdings gehörenden Unternehmen gemeinsam gegründet wurde, um Renten für ihre Arbeitnehmer bereitzustellen, dass jedoch innerhalb dieser Gruppe die in Rede stehenden Dienstleistungen von PPG Fiber Glass in Auftrag gegeben und bezahlt wurden. Außerdem ergibt sich aus der Formulierung der Frage, dass nach Ansicht des vorlegenden Gerichts keine Unterscheidung zwischen der Gruppe und ihren Mitgliedern zu treffen ist. Bei der Prüfung der Frage werde ich daher davon ausgehen, dass ein einziger Arbeitgeber einen einzigen Rentenfonds für seine Arbeitnehmer gegründet hat und allein dieser Arbeitgeber, den ich von nun an einfach als PPG bezeichnen werde, Beiträge zahlt und die Kosten trägt.

19. Des Weiteren weise ich darauf hin, dass die Gründung eines Rentenfonds und die Vorkehrungen für seine Verwaltung naturgemäß mit verschiedenen Kosten verbunden sind. Im vorliegenden Fall wurden diese Kosten unmittelbar von PPG getragen; selbst wenn sie jedoch unmittelbar vom Fonds getragen worden wären, wurde PPG als alleinige Beitragszahlerin an den Fonds mittelbar damit belastet.

20. Fraglich ist, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Dienstleistungen – d. h. Administrations-, Vermögensverwaltungs-, Beratungs- und Rechnungsprüfungsdienstleistungen, die den Fonds betreffen, jedoch von PPG bezogen und von dieser bezahlt wurden – für die Zwecke der besteuerten Umsätze der PPG im Sinne von Art. 17 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie verwendet wurden.

21. Es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass das in Art. 17 der Sechsten Richtlinie geregelte Recht auf Vorsteuerabzug fester Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden. Durch die Regelung über den Vorsteuerabzug soll der Unternehmer vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gewährleistet daher völlige Neutralität hinsichtlich der steuerlichen Belastung aller wirtschaftlichen Tätigkeiten unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis, sofern diese Tätigkeiten selbst der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁰.

22. Allerdings gelten insoweit bestimmte Voraussetzungen. Die Mehrwertsteuer kann nur abgezogen werden, wenn die Eingangsumsätze direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen zusammenhängen. Das Recht auf Abzug der für den Bezug von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der auf der Ausgangsstufe versteuerten, zum Abzug berechtigenden Umsätze gehören. Ein Recht auf Vorsteuerabzug wird 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

¹⁰ — Urteil vom 26. Mai 2005, Kretztechnik (C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnrn. 33 und 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen. Voraussetzung ist stets ein solcher Zusammenhang zwischen den bezogenen Gegenständen oder Dienstleistungen und den zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen. Dabei ist der vom Steuerpflichtigen letztlich verfolgte Zweck unerheblich¹¹. Die Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen kann jedoch nicht zum Abzug berechtigen, soweit sie sich auf Tätigkeiten bezieht, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen¹².

23. Im vorliegenden Fall lässt sich argumentieren, dass die Kosten für die Gründung eines Rentenfonds für Arbeitnehmer und die Vorkehrungen für die Vermögensverwaltung und die Administration des Fonds nicht direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen eines Arbeitgebers wie PPG zusammenhängen, dessen geschäftliche Tätigkeit im Verkauf verschiedenster Produkte besteht. Dies ist im Wesentlichen die Auffassung der niederländischen Regierung. Andererseits ist PPG gesetzlich zur Rentenversorgung ihrer Arbeitnehmer verpflichtet, ohne die sie ihrer geschäftlichen Tätigkeit nicht nachgehen und keine steuerpflichtigen Ausgangsumsätze bewirken könnte, so dass die damit verbundenen Kosten zwangsläufig Kostenelemente der von PPG gelieferten Gegenstände sind. Dieser Ansatz wird von PPG und der Kommission vertreten. Das Vereinigte Königreich führt aus, dass ein Teil der betreffenden Kosten (nämlich die Kosten für die Gründung des Fonds sowie die laufenden administrativen Kosten bezüglich der Fondsmitgliedschaft der Arbeitnehmer) der geschäftlichen Tätigkeit von PPG zuzurechnen seien und daher ein Abzugsrecht begründeten. Die übrigen Kosten betreffen hingegen ausschließlich den Fonds, d. h. ein steuerlich eigenständiges Rechtssubjekt, und seien daher für das Abzugsrecht von PPG ohne Belang.

24. Ich habe sehr viel Verständnis für den von PPG und der Kommission eingenommenen Standpunkt. Wenn sämtliche Ausgangsumsätze eines Arbeitgebers der Mehrwertsteuer unterliegen, dann gehören die Lohnkosten zu den Kosten dieser Ausgangsumsätze, ohne dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen spezifischen Kosten und spezifischen Ausgangsumsätzen nachgewiesen werden muss. Das Gleiche gilt für Beträge, die zur Bereitstellung von Altersrenten gezahlt werden, bei denen es sich um eine Art aufgeschobener Gehaltszahlung handelt. Diese Kosten sind als solche jedoch nicht mit Mehrwertsteuer belastet, so dass keine Vorsteuer anfällt, die von der Mehrwertsteuer auf die Ausgangsumsätze abgezogen werden könnte. Dementsprechend sind alle in der mündlichen Verhandlung anwesenden Verfahrensbeteiligten davon ausgegangen, dass PPG, wenn sie eine Versicherungsgesellschaft mit der Rentenregelung beauftragt hätte, von dieser Gesellschaft für die damit verbundenen Dienstleistungen eine Rechnung erhalten hätte und die Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterlegen hätten¹³, diese Steuer von der Mehrwertsteuer, die PPG auf ihre Ausgangsumsätze erhebt, hätte abziehen können. Wenn dem so ist, dürfte die Maxime, dass „der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, das grundlegende Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, es nicht zulässt, ... gleichartige und infolgedessen miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln“¹⁴, wohl gebieten, dass die Mehrwertsteuer auf die hier in Rede stehenden Dienstleistungen ebenfalls abziehbar ist.

11 — Vgl. Urteil vom 6. September 2012, Portugal Telecom (C-496/11, Randnrn. 36 bis 38 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 21. Februar 2013, Becker (C-104/12, Randnrn. 19 ff. und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 — Urteil vom 13. März 2008, Securenta (C-437/06, Slg. 2008, I-1597, Randnr. 30).

13 — Allerdings ist daran zu erinnern, dass nach Art. 13 Teil B Buchst. a der Sechsten Richtlinie „die Versicherungs- und Rückversicherungsumsätze einschließlich der dazugehörigen Dienstleistungen, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden“, von der Steuer befreit waren (vgl. jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2006/112).

14 — Vgl. z. B. Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF (C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung). Zur Bedeutung des Begriffs „steuerliche Neutralität“ im Rahmen der Mehrwertsteuer vgl. meine Schlussanträge in der Rechtssache Deutsche Bank (C-44/11, Urteil vom 19. Juli 2012, Fn. 18).

25. Allerdings legen die beiden Mitgliedstaaten, insbesondere das Vereinigte Königreich, in ihren Ausführungen meines Erachtens zu Recht das Schwergewicht auf die rechtliche und steuerliche Trennung zwischen dem Fonds und PPG, was zu dem Ergebnis führt, dass bei Sachverhalten wie dem des Ausgangsverfahrens die in Rede stehende Mehrwertsteuer nicht abgezogen werden kann.

26. Die Gründe, weshalb eine solche rechtliche und steuerliche Trennung verlangt wird, liegen auf der Hand: Die Begünstigten sollen nicht nur vor einer Insolvenz des Arbeitgebers, sondern auch davor geschützt werden, dass die Fondskasse zur Behebung – wenn auch vielleicht nur vorübergehend bestehender – Cashflow-Probleme „angetastet“ oder dass sie in sonstiger Weise zweckentfremdet wird. Die Trennung ist inzwischen ein unionsrechtliches Erfordernis, war aber zur maßgebenden Zeit bereits im niederländischen Recht vorgeschrieben. Die Notwendigkeit unüberwindlicher Schutzmauern zwischen dem Vermögen der PPG und dem Vermögen des Fonds spricht deutlich dafür, auch jede Art von steuerlicher Osmose zwischen den beiden Vermögensmassen zu vermeiden.

27. Selbstverständlich kann man argumentieren, PPG habe die in Rede stehenden Dienstleistungen in Auftrag gegeben und bezahlt und diese stünden daher eher im Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Tätigkeit von PPG (die hauptsächlich, wenn nicht gar ausschließlich, steuerpflichtig zu sein scheint) als mit der Tätigkeit des Fonds (die offenbar kein steuerpflichtiges Element umfasst, da sie im Wesentlichen in der Vereinnahmung der von PPG geleisteten Rentenbeiträge und der Anlageerträge und in der Auszahlung der Renten an die Begünstigten besteht).

28. Meines Erachtens lässt sich jedoch unmöglich ignorieren oder von der Hand weisen, dass die Dienstleistungen für die vom Fonds verfolgten Zwecke der Erzielung von Anlageerträgen bezogen wurden und somit direkt und unmittelbar mit der Tätigkeit des Fonds und nur indirekt und mittelbar mit der Tätigkeit von PPG zusammenhängen. Selbst wenn es sich bei der wirtschaftlichen Tätigkeit von PPG um die steuerpflichtige Tätigkeit handeln sollte, zu denen die Dienstleistungen am engsten (wenn auch nur indirekt) in Beziehung stehen, so bleibt es doch dabei, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der (nichtsteuerpflichtigen) Tätigkeit des Fonds besteht, der sich zwischen die erhaltenen Dienstleistungen und die wirtschaftliche Tätigkeit von PPG schiebt. Die Möglichkeit eines Vorsteuerabzugs hängt aber vom Wesen der Tätigkeit ab, mit der die von der Vorsteuer erfassten Gegenstände oder Dienstleistungen direkt und unmittelbar zusammenhängen. Es ist auf den engsten Zusammenhang überhaupt, nicht auf den engsten Zusammenhang zu einem steuerbaren Umsatz abzustellen. Andernfalls könnte der Grundsatz, dass ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen für steuerfreie oder nicht der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze verwendet werden, ohne Schwierigkeiten ausgehebelt werden.

29. Die Situation lässt sich anhand des vom Vereinigten Königreich in der mündlichen Verhandlung angeführten Beispiels verdeutlichen. Wenn der Fonds statt ausschließlich in Wertpapiere oder sonstige Finanzprodukte in Grundstücke investieren würde, um Mieteinnahmen zu erzielen (was durchaus denkbar wäre), unterläge seine Vermietungstätigkeit der Mehrwertsteuer, falls er (was ebenfalls denkbar ist) von seinem Recht nach Art. 13 Teil C Buchst. a der Sechsten Richtlinie¹⁵ Gebrauch macht, für eine Besteuerung zu optieren. In diesem Fall wären Rechnungsprüfungs-, Vermögensverwaltungs- oder Administrationsdienstleistungen, die der Fonds für die Zwecke seiner Vermietungstätigkeit in Anspruch nimmt, direkt dieser steuerpflichtigen Tätigkeit zuzuordnen, und die auf diese Dienstleistungen erhobene Mehrwertsteuer könnte von der Mehrwertsteuer abgezogen werden, die der Fonds auf seine eigenen Ausgangsumsätze abzurechnen hat. Ein Abzug von der Mehrwertsteuer, die PPG auf ihre Umsätze erhebt, wäre nicht möglich, da die Dienstleistungen für die Zwecke der besteuerten Umsätze des Fonds – nicht der PPG – verwendet werden, selbst wenn die PPG das Entgelt für die Umsätze entrichtet hat. Deshalb sehe ich nicht ein, dass die Rechtslage – was die Zuordnungskette betrifft – anders sein sollte, nur weil die Tätigkeit des Fonds nicht der Mehrwertsteuer unterliegt.

15 — Vgl. jetzt Art. 137 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112.

30. Meines Erachtens ist daher entscheidend, dass die Dienstleistungen vom Fonds für die Zwecke seiner eigenen Tätigkeit verwendet wurden, die sich nicht nur grundlegend von der Tätigkeit der PPG unterscheidet, sondern von dieser auch rechtlich und steuerlich getrennt ist. Dass PPG das Entgelt für die Dienstleistungen gezahlt hat, kann keine Bedeutung haben. Dieser Umstand lässt sich auf dreierlei Weise deuten: erstens gemäß Art. 6 Abs. 4 der Sechsten Richtlinie¹⁶ als doppelter Umsatz in Form von Erhalt und Erbringung von Dienstleistungen, wobei PPG die Steuerlast dann an den Fonds weitergeben müsste, zweitens gemäß Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie¹⁷ als ein von einem Dritten erhaltenes Entgelt, das die Besteuerungsgrundlage für den Erwerb der Dienstleistungen seitens des Fonds darstellt, oder drittens als Geschenk von PPG an den Fonds, d. h. als ein Vorgang, der außerhalb des Geltungsbereichs der Mehrwertsteuer läge. Das kann jedoch nicht bedeuten, dass PPG die Dienstleistungen für die Zwecke ihrer eigenen besteuerten Umsätze erworben hat.

31. Ich habe den Grundsatz der steuerlichen Neutralität erwähnt, der (in seinem einen Sinn) verbietet, vergleichbare, miteinander im Wettbewerb stehende Leistungen mehrwertsteuerlich unterschiedlich zu behandeln. Des Weiteren habe ich angedeutet, dass PPG bei Beauftragung einer externen Versicherungsgesellschaft mit der Durchführung der Rentenregelung statt Gründung eines eigenen Fonds möglicherweise zum Abzug der Vorsteuer berechtigt wäre, die ihr für diesbezüglich erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt würde (wenngleich nicht ersichtlich ist, in welcher Höhe die Mehrwertsteuer anfiel). In Anbetracht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität vermag dies aber nichts an dem von mir erreichten Ergebnis zu ändern. Dieser Grundsatz ist nämlich, wie es im Urteil Deutsche Bank¹⁸ heißt, keine Regel des Primärrechts, und Tätigkeiten, die nur teilweise miteinander in Wettbewerb stehen, können unter Umständen eine unterschiedliche mehrwertsteuerliche Behandlung erfahren. Die eingeschränkte Reichweite des Grundsatzes ergibt sich im Übrigen aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach Steuerpflichtige das Recht haben, ihre Tätigkeit so zu gestalten, dass sie ihre Steuerschulden in Grenzen halten¹⁹ – eine solche Ausgestaltung wäre unmöglich, wenn alle miteinander in Wettbewerb stehenden Tätigkeiten mehrwertsteuerlich in gleicher Weise behandelt würden.

32. Ich möchte jedoch nochmals betonen, dass sich meine Auffassung auf den Umstand stützt, dass die in Rede stehenden Dienstleistungen von dem Fonds für die Zwecke seiner eigenen Tätigkeit in Anspruch genommen wurden, die sich von der von PPG ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit unterscheidet, und dass der Fonds gegenüber PPG rechtlich und steuerlich eigenständig ist. Ich räume ein, dass die Kosten, die einem Arbeitgeber bei der Rentenversorgung seiner Angestellten entstehen, direkt und unmittelbar mit seiner wirtschaftlichen Tätigkeit als Ganzem zusammenhängen (so dass die Mehrwertsteuer, mit der diese Kosten belastet sind, in geeigneten Fällen abziehbar sein kann), *wenn die Kosten mit den vom Arbeitgeber empfangenen Gegenständen oder Dienstleistungen verbunden sind*. Ich schließe mich daher dem weiteren Vorbringen des Vereinigten Königreichs an, wonach PPG möglicherweise die Vorsteuer auf Gegenstände und Lieferungen abziehen kann, die sie zum Zwecke der Fondsgründung, der Anmeldung der Arbeitnehmer beim Fonds, der Sicherstellung einer pünktlichen Entrichtung der eigenen Beiträge usw. bezogen hat. Diese Vorgänge fallen in den Bereich der PPG-Tätigkeiten und nicht in den Bereich der Tätigkeiten des eigenständigen Fonds.

16 — Vgl. jetzt Art. 28 der Richtlinie 2006/112.

17 — Vgl. jetzt Art. 73 der Richtlinie 2006/112.

18 — In Fn. 14 angeführt, Randnr. 45; Nr. 60 meiner Schlussanträge und die dort angeführte Rechtsprechung.

19 — Vgl. zuletzt Urteil vom 22. Dezember 2010, Weald Leasing (C-103/09, Slg. 2010, I-13589, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Ergebnis

33. Nach alledem bin ich der Meinung, dass der Gerichtshof in Beantwortung der vom Gerichtshof te Leeuwarden gestellten Fragen wie folgt entscheiden sollte:

1. 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 rechtlich und steuerlich eigenständigen Rentenfonds gegründet hat, um die Altersrentenansprüche seiner Arbeitnehmer und ehemaligen Arbeitnehmer sicherzustellen, die von ihm entrichtete Steuer auf Dienstleistungen, die dem Fonds zu dessen Vermögensverwaltung und Betriebsführung erbracht worden sind, nicht in Abzug bringen kann. Diese Steuer kann nur der Fonds selbst von derjenigen Steuer abziehen, die er auf seine eigenen besteuerten Umsätze schuldet.
2. Ein Investmentfonds, in dem das Kapitalvermögen eines Altersversorgungssystems zusammengeführt wird, fällt nicht unter den Begriff „Sondervermögen“ im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 6 der Richtlinie 77/388, dessen Verwaltung in Anbetracht der Ziele dieser Richtlinie und des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität von der Mehrwertsteuer befreit werden kann, da die Mitglieder nicht die mit der Verwaltung dieses Fonds zusammenhängenden Risiken tragen und die Beiträge, die der Arbeitgeber an das Altersversorgungssystem zahlt, für ihn ein Mittel darstellen, seinen gesetzlichen Verpflichtungen gegenüber seinen Angestellten nachzukommen.