Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

JULIANE KOKOTT

vom 1. Dezember 2022(1)

Rechtssache C-620/21

MOMTRADE RUSE OOD

gegen

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Vorabentscheidungsersuchen des Varhoven administrativen sad [Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien])

„Vorabentscheidungsersuchen – Mehrwertsteuerrichtlinie – Art. 132 Abs. 1 Buchst. g – Befreiung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen – Als mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung – Betreffender Mitgliedstaat, der den sozialen Charakter der Einrichtung anerkennt“

I. Einführung

1. Die demografische Entwicklung und die Globalisierung machen auch vor dem unionsrechtlichen Mehrwertsteuerrecht nicht halt. Dies zeigt das vorliegende Verfahren. Ein in Bulgarien ansässiges Unternehmen sendet seine Arbeitnehmer unionsweit, u. a. zu in Deutschland und Österreich ansässigen (natürlichen) Personen, die alters- bzw. gesundheitsbedingt Hilfe im Haushalt und auch Pflege benötigen. Grundsätzlich ist der Leistungsort dieser Dienstleistungen an natürliche Personen am Sitz des Leistenden, mithin hier in Bulgarien. Folglich ist bulgarisches Recht anwendbar, wenn es um die zutreffende Mehrwertbesteuerung und damit auch Steuerbefreiung dieser Dienstleistungen geht, die in Deutschland oder Österreich ausgeführt werden.

2. Die hier im Raum stehende Steuerbefreiung erfasst eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen, die durch eine „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ erbracht werden. Die entscheidende Frage ist, welcher dieser „betreffende Mitgliedstaat“ ist. Ist das derjenige, auf dessen Territorium die begünstigten Dienstleistungen erbracht werden (Bestimmungsland), weil dessen sozialen Systeme die Leistung in der Regel bezahlen? Oder ist es derjenige, dem eigentlich das Steueraufkommen zustünde, wenn die Leistung nicht befreit wäre? Bei Leistungen

an Nichtsteuerpflichtige wie hier wäre dies das Ursprungsland, bei Leistungen an Steuerpflichtige (z. B. ein Krankenhaus im Ausland) wäre dies das Bestimmungsland.

3. Beide Lösungen führen zu praktischen Problemen. Wenn der Mitgliedstaat des Bestimmungslandes die Anerkennungsentscheidung trifft, kann der Mitgliedstaat des Ursprungslands diese Entscheidung schlecht überprüfen, obwohl sein Steueraufkommen möglicherweise mittelbar beeinflusst wird. Ist der Mitgliedstaat im Ursprungsland für diese Anerkennung zuständig, dann könnte dieser Mitgliedstaat mit einer sehr großzügigen Anerkennungspraxis einen idealen Standort für grenzüberschreitende Dienstleistungen der Sozialfürsorge begründen. Dies könnte Wettbewerbsverzerrungen mit den im Bestimmungsland ansässigen Unternehmen zur Folge haben, die durch ein harmonisiertes Mehrwertsteuersystem eigentlich vermieden werden sollen.

4. Da es aber nur eine Lösung geben kann, muss der Gerichtshof in dieser Rechtssache entscheiden, ob es für die Steuerbefreiung von Umsätzen bestimmter, durch den „betreffenden Mitgliedstaat“ anzuerkennender Einrichtungen immer auf den Staat des mehrwertsteuerrechtlichen Orts der Leistung (hier Bulgarien) oder immer auf das Bestimmungsland (hier Deutschland oder Österreich) ankommt.

II. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

5. Den unionsrechtlichen Rahmen bestimmt die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).(2)

6. Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft den Leistungsort an einen Nichtsteuerpflichtigen und lautet:

„Als Ort einer Dienstleistung an einen Nichtsteuerpflichtigen gilt der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Werden diese Dienstleistungen jedoch von der festen Niederlassung des Dienstleistungserbringers, die an einem anderen Ort als dem des Sitzes seiner wirtschaftlichen Tätigkeit gelegen ist, aus erbracht, so gilt als Ort dieser Dienstleistungen der Sitz der festen Niederlassung. In Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung gilt als Ort der Dienstleistung der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthaltsort des Dienstleistungserbringers.“

7. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt die Steuerbefreiung:

„(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

g) eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“.

8. Art. 133 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie erlaubt den Mitgliedstaaten, die Gewährung der oben genannten Befreiung von einer Bedingung abhängig zu machen:

„Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.“

9. Art. 134 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht Folgendes vor:

„In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich“.

B. Bulgarisches Recht

10. Die Mehrwertsteuerrichtlinie wurde durch das Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: ZDDS) umgesetzt.

11. Gemäß Art. 21 ZDDS gilt als Ort der Dienstleistung, die an eine nicht steuerpflichtige Person erbracht wird, der Ort, an dem der Erbringer den Sitz seiner selbständigen wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

12. Nach Art. 40 ZDDS ist die Erbringung sozialer Dienstleistungen im Sinne des Zakon za sotsialno podpomagane (Gesetz über die Sozialhilfe, im Folgenden: ZSP) befreit.

13. Laut Art. 16 ZSP beruhen die sozialen Dienstleistungen auf zielgerichteter sozialer Arbeit zur Unterstützung von Personen mit dem Ziel der Erledigung von alltäglichen Tätigkeiten oder der sozialen Integration und werden auf der Grundlage einer individuellen Bedarfseinschätzung auf Wunsch und nach Wahl der Personen gewährt.

14. Gemäß Art. 18 ZSP werden soziale Dienstleistungen, u. a. von bulgarischen juristischen Personen, erst nach einer Eintragung in einem Register bei der Agentsia za sotsialno podpomagane (Agentur für Sozialhilfe, Bulgarien) erbracht.

15. Nach der in § 1 Nr. 6 der Zusatzvorschriften zum ZSP enthaltenen Legaldefinition sind „soziale Dienstleistungen“ Tätigkeiten, die die Personen unterstützen und ihre Möglichkeiten erweitern, ein selbständiges Leben zu führen; gemäß Nr. 7 werden „die sozialen Dienstleistungen in der Gemeinschaft“ im familiären oder im familiennahen Umfeld erbracht.

16. Laut Art. 40 Pravidnik za prilagane na ZSP (Verordnung zur Durchführung des ZSP, im Folgenden: PPZSP) reichen die Personen, die soziale Dienstleistungen in Anspruch nehmen wollen, bei der verwaltenden Stelle am Ort ihrer aktuellen Wohnanschrift einen schriftlichen Antrag ein, wenn der Erbringer der sozialen Dienstleistungen eine juristische Person ist. Als Referenz fügen sie die Kopie eines Ausweisdokuments, die Kopie einer persönlichen Krankenakte, falls vorhanden, und eines ärztlichen Gutachtens, falls vorhanden, bei. Die verwaltende Stelle nimmt eine Einschätzung des Bedarfs der Person an sozialen Dienstleistungen vor und hält diese in einem standardisierten Bericht fest.

17. Nach Maßgabe von Art. 40d PPZSP erstellt der Erbringer sozialer Dienstleistungen nach der Bedarfseinschätzung einen individuellen Plan, in dem Ziele formuliert und die Tätigkeiten zur Deckung insbesondere des täglichen Bedarfs, des Gesundheits-, Bildungs-, Rehabilitations- oder anderen Bedarfs enthalten sind.

18. Laut Art. 40e PPZSP führt der Erbringer sozialer Dienstleistungen ein Kundenregister, das Daten zur Person und zur erbrachten Dienstleistung enthält.

III. Sachverhalt und Vorabentscheidungsverfahren

19. Momtrade Ruse OOD (im Folgenden: Momtrade) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die hauptsächlich ambulante soziale Dienstleistungen erbringt. Sie ist seit dem 24. Juni 2014 nach dem ZDDS auf freiwilliger Basis als Steuerpflichtige registriert. Darüber hinaus ist sie auch bei der Agentur für Sozialhilfe beim Bulgarischen Ministerium für Arbeit und Sozialpolitik(3) als Erbringerin von sozialen Dienstleistungen in Gestalt der Bereitstellung von persönlichen Betreuern, Sozialassistenten und Haushaltshilfen für ältere Menschen eingetragen.

20. Bei Momtrade wurde ein Steuerprüfungsverfahren für den Zeitraum vom 24. Juni 2014 bis zum 31. Dezember 2015 durchgeführt. Prüfungsgegenstand waren Dienstleistungen gegenüber verschiedenen natürlichen Personen, mit deutscher und/oder österreichischer Staatsangehörigkeit, die offenbar einen Wohnsitz in Deutschland oder Österreich haben.

21. Aufgrund der mit diesen natürlichen Personen abgeschlossenen Verträge entsandte Momtrade Arbeitskräfte für die Pflege und die Haushaltshilfe in die Haushalte der Auftraggeber. Die einzelnen Tätigkeiten sind in einem den Verträgen beigefügten Fragebogen konkretisiert. Diesen Fragebogen hat eine in Deutschland bzw. in Österreich registrierte Vermittlungsgesellschaft, die Momtrade aufgrund eines Vermittlungsvertrags Kunden vermittelte, ausgearbeitet.

22. Die angeführten Tätigkeiten umfassen neben der Hilfe im Haushalt die Pflege von älteren Menschen mit gesundheitlichen Problemen, die sich nicht selbständig versorgen können. In jedem Vertrag sind sowohl der Name des Auftraggebers als auch die Bezeichnung des Vermittlers angegeben. Die seitens der natürlichen Personen an Momtrade geleisteten Zahlungen sind unstreitig.

23. Die deutschen Steuerbehörden initiierten einen Informationsaustausch. Daraufhin wurde festgestellt, dass der Ort dieser Dienstleistungen in Bulgarien liege. Folglich unterliegen sie nicht der Besteuerung in Deutschland, sondern sind gemäß dem bulgarischen ZDDS in Bulgarien zu besteuern.

24. Aufgrund der von Momtrade vorgelegten Unterlagen stellten die für Einnahmen zuständigen Stellen in Bulgarien fest, dass es an einer Vereinbarung über die Erbringung von „sozialen Dienstleistungen“ fehle, da der individuelle Bedarf der Kunden nicht angegeben sei. Sie nahmen an, dass wegen der faktischen Erbringung der Dienstleistung in einem anderen Mitgliedstaat, neben dem ZSP, ebenfalls das deutsche bzw. das österreichische Recht relevant sei. Für eine Befreiung von Momtrade gemäß Art. 40 Nr. 1 ZDDS müssen diese Beweise vorlegen, die nach dem Recht des entsprechenden anderen Mitgliedstaats den sozialen Charakter der in seinem Hoheitsgebiet erbrachten Dienstleistungen bestätigen.

25. Mit Steuerprüfungsbescheid vom 4. Oktober 2018 wurde Momtrade jedenfalls die Steuerbefreiung der Dienstleistungen versagt. Dagegen klagte sie. Das erstinstanzliche Gericht im Verfahren, der Administrativen sad Ruse (Verwaltungsgericht Ruse, Bulgarien), nahm an, dass Art. 40 Nr. 1 ZDDS dem Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie entspreche. Damit die Steuerbefreiung gemäß Art. 40 Nr. 1 ZDDS zur Anwendung kommen könne, müsse die überprüfte Person nachweisen, dass der soziale Charakter der Tätigkeit sowohl nach dem bulgarischen Recht als auch nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaats, auf dessen Gebiet die Dienstleistungen erbracht werden, gegeben sei. Das Gericht nahm an, dass dieser soziale

Charakter, gemessen an der bulgarischen Regelung, nicht nachgewiesen sei. Diese setze eine soziale Einschätzung des Bedarfs der Person zwingend voraus, welche hier nicht erfolgt und auch nicht dokumentiert worden sei.

26. Momtrade habe nicht die nach den bulgarischen Rechtsvorschriften erforderlichen Anträge auf Erbringung sozialer Dienstleistungen, soziale Einschätzungen, Vorschlagberichte, Individualpläne und das Kundenregister vorgelegt, sondern lediglich die Verträge und die dazugehörigen Fragebögen.

27. Außerdem seien die mit der Betreuung älterer Menschen verbundenen Dienstleistungen nicht sozial im Sinne des Art. 40 Nr. 1 ZDDS, da lediglich Hilfe im Zusammenhang mit der Haushaltsführung erbracht werde. Die Arbeitskräfte seien nicht zu Tätigkeiten verpflichtet, die mit dem Gesundheitszustand der Personen zusammenhängen. Sie verfügten auch nicht über eine Ausbildung, die nahelegen würde, dass sie in der Lage seien, medizinische Pflege zu leisten.

28. Das erstinstanzliche Gericht hat daher die mit dem Steuerprüfungsbescheid festgesetzten Steuerschulden weitestgehend bestätigt. Dagegen legte Momtrade ein Rechtsmittel ein. Für die zuständige Kassationskammer stellt sich die Frage, aufgrund welcher Kriterien die Beurteilung, ob es sich um soziale Tätigkeiten handelt, erfolgen soll.

29. Der Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Gestattet es die Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Handelsgesellschaft, die als Erbringerin von sozialen Dienstleistungen in einem Mitgliedstaat (vorliegend Bulgarien) registriert ist, sich auf diese Vorschrift zu berufen, um eine Steuerbefreiung für soziale Dienstleistungen zu erlangen, die von ihr an natürliche Personen, die Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten sind, im Hoheitsgebiet dieser Staaten erbracht werden? Ist für die Antwort auf diese Frage der Umstand von Bedeutung, dass die Empfänger der Dienstleistungen dem Erbringer durch Handelsgesellschaften vermittelt wurden, die in den Mitgliedstaaten registriert sind, in denen die Dienstleistungen erbracht werden?

2. Wenn die erste Frage bejaht wird, nach welchen Kriterien und nach welchem Recht – nach bulgarischem und/oder nach österreichischem und deutschem Recht – ist bei der Auslegung und der Anwendung der angeführten Unionsvorschrift zu beurteilen, ob die überprüfte Gesellschaft „als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt“ ist und der Nachweis als erbracht gilt, dass es sich um „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene“ Dienstleistungen handelt?

3. Reicht nach dieser Auslegung die Registrierung einer Handelsgesellschaft als Erbringerin von sozialen Dienstleistungen, wie diese im nationalen Recht definiert sind, für die Annahme aus, dass die Gesellschaft eine von dem entsprechenden Mitgliedstaat „als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ darstellt?

30. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben die Finanzverwaltung der Republik Bulgarien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

IV. Rechtliche Würdigung

31. Da sich die Antworten auf die Fragen 1 und 3 relativ eindeutig aus der Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. der Rechtsprechung des Gerichtshofs heraus beantworten lassen,

werde ich zunächst auf diese eingehen (dazu unter A. und B.). Anschließend werde ich mich der Frage 2 zuwenden, die zwei getrennt zu prüfende Teile enthält. Zum einen ersucht das vorliegende Gericht nach einer Auslegung des Begriffs der „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen“ und wie diese nachzuweisen sind. Insofern geht es um das Vorliegen einer an sich steuerbefreiten Dienstleistung (dazu unter C.), die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere anerkannte Einrichtungen erbracht werden. Zum anderen ist zu klären, wie der Begriff des „betreffenden Mitgliedstaats“ auszulegen ist, der diese „anderen Einrichtungen“ als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkennt, damit sie personell in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung fallen (dazu unter D.).

A. Unmittelbare Anwendbarkeit von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie (Frage 1)

32. Die erste Frage zielt darauf ab, zu klären, ob sich Momtrade unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs(4) ergibt sich, dass sich der Einzelne in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen kann. Das setzt voraus, dass diese Bestimmungen so geartet sind, dass sie Rechte festlegen, die der Einzelne dem Staat gegenüber geltend machen kann.

33. Dabei hat der Gerichtshof im Hinblick auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie schon entschieden, dass dieser (bzw. die inhaltsgleiche Vorgängervorschrift des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie) hinreichend genau und unbedingt die Tätigkeiten aufzählt, die steuerfrei sind.(5)

34. Der Begriff „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ räumt den Mitgliedstaaten jedoch ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen.(6) Solange die Mitgliedstaaten die Grenzen des ihnen in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Ermessens beachten, kann der Einzelne mit Wirkung gegenüber dem betreffenden Mitgliedstaat die Eigenschaft einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht dadurch bewirken, dass er sich auf diese Bestimmung beruft.(7)

35. Wenn aber ein Einzelner die Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter beansprucht, obliegt es den nationalen Gerichten, zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Ermessensgrenzen bei der Anwendung der unionsrechtlichen Grundsätze, insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, beachtet haben.(8) Insofern kann sich der Einzelne dann trotz des eingeräumten Ermessens auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen.(9)

36. Im Hinblick auf die erste Frage des vorliegenden Gerichts ist klarzustellen, dass dies unabhängig davon gilt, ob sich der Ort der Leistung nach dem Bestimmungslandprinzip oder dem Ursprungslandprinzip richtet, sowie unabhängig davon, ob ein Vermittler diese Dienstleistung vermittelt hat.

B. Zu den Anforderungen an eine wirksame Anerkennung (Frage 3)

37. Die dritte Frage zielt darauf ab, ob die Registrierung einer Handelsgesellschaft als Erbringerin von sozialen Dienstleistungen ausreicht, um von einer wirksam anerkannten Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie sprechen zu können.

38. Es ist Sache der nationalen Behörden, zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie anzuerkennen sind.(10) Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie legt weder die Voraussetzungen noch die Modalitäten einer Anerkennung des sozialen Charakters von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts fest. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann.(11)

39. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich hierzu allerdings, dass die nationalen Behörden bei der Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einklang mit dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte mehrere Gesichtspunkte zu berücksichtigen haben.

40. Zu ihnen können das Bestehen spezifischer Vorschriften – seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit –, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und der Gesichtspunkt zählen, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.(12) Auch die Ziele, die eine Einrichtung in ihrer Gesamtheit verfolgt, und die Beständigkeit ihres sozialen Engagements können dabei berücksichtigt werden.(13)

41. Daraus folgt zugleich, dass die Mitgliedstaaten nicht frei darin sind, private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht (wie hier Momtrade) allein deshalb als Einrichtungen mit sozialem Charakter zu qualifizieren, weil sie auch Leistungen mit sozialem Charakter erbringen.(14) Daher kann die schlichte Tatsache, dass eine Handelsgesellschaft als Erbringerin von sozialen Dienstleistungen bei einer staatlichen Agentur registriert ist, für sich genommen nicht ausreichen, um daraus auf eine ermessensfehlerfreie Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter zu schließen. Etwas anderes mag gelten, wenn mit dieser Registrierung eine materielle Prüfung der oben genannten Gesichtspunkte verbunden wäre, was das vorliegende Gericht zu überprüfen hat.

C. Zur Beurteilung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen (Frage 2 – zweiter Teil)

42. Der zweite Teil der zweiten Frage betrifft die Beurteilung einer steuerfreien Dienstleistung, sowohl was die Kriterien als auch was das anwendbare Recht und die dafür nötigen Nachweise betrifft. Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung nur für Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen gilt, die „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden“ sind. Das Vorliegen einer steuerfreien Dienstleistung ergibt sich mithin allein aus dem Unionsrecht.

43. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sollen die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen sein, da diese Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt.(15) Sie sollen aber auch nicht zu eng(16) ausgelegt werden, denn die Auslegung dieser Begriffe müsse den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, und mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet nach Ansicht des Gerichtshofs daher nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 132

verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme.(17)

44. Damit fordert der Gerichtshof eine teleologische Auslegung der Steuerbefreiungsvorschriften, die den Zielen der Steuerbefreiung und dem Neutralitätsgrundsatz Rechnung trägt. Bei der Auslegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie ist zudem Art. 134 Buchst. a einzubeziehen, wonach die betreffenden Dienstleistungen für die der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze unerlässlich sein müssen.(18)

45. Dabei hat der Gerichtshof schon entschieden, dass Leistungen der Pflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung, die körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen von einem ambulanten Pflegedienst erbracht werden, grundsätzlich eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit im Sinne dieser Bestimmung verbunden sind.(19) Dies gilt auch für Dienstleistungen, die an geistig hilfsbedürftige Personen erbracht werden und zu deren Schutz bei zivilrechtlichen Handlungen dienen, wenn die Betroffenen Gefahr laufen, ihren eigenen Interessen – sei es finanzieller oder anderer Natur – zu schaden.(20) Nicht darunter fällt jedoch die Gestellung von Arbeitnehmern, da diese als solche keine im sozialen Bereich erbrachte Gemeinwohldienstleistung darstellt. Es spielt insoweit weder eine Rolle, dass die betreffenden Arbeitnehmer Pflegekräfte sind, noch, dass diese anerkannten Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellt werden.(21)

46. Ob die betreffende Leistung steuerbefreit ist, muss der Mitgliedstaat klären, dem die Richtlinie die Besteuerungskompetenz zuweist. Im Mehrwertsteuerrecht geschieht dies über den Ort der Dienstleistung. Bei Leistungen an Steuerpflichtige ist dies gemäß Art. 44 der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich der Ort, an dem der Leistungsempfänger den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Bestimmungslandprinzip). Bei Dienstleistungen an einen Nichtsteuerpflichtigen ist dies gemäß Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie der Ort, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat (Ursprungslandprinzip). In einigen speziellen Ortsbestimmungen (wie z. B. Art. 54 der Mehrwertsteuerrichtlinie) richtet sich das Besteuerungsrecht nach dem Ort, an dem die Tätigkeiten tatsächlich ausgeübt werden (Tätigkeitsortsprinzip).

47. Im vorliegenden Fall handelt es sich um Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige, so dass der Staat, dem das Besteuerungsrecht zusteht, nach Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie Bulgarien ist. Deswegen entscheidet das bulgarische Mehrwertsteuergesetz, wenn es die Mehrwertsteuerrichtlinie zutreffend umgesetzt hat, darüber, ob eine steuerfreie Dienstleistung erbracht wurde. Ob auch das deutsche oder das österreichische Umsatzsteuergesetz die betreffende Dienstleistung als steuerfreie Leistung der Sozialfürsorge beurteilen würde, ist dafür irrelevant. In einem harmonisierten Rechtsgebiet wie dem Mehrwertsteuerrecht sollte die Beurteilung allerdings idealerweise die gleiche sein.

48. Ob die entsprechenden Regelungen im ZDDS die Mehrwertsteuerrichtlinie zutreffend umsetzen, muss das vorlegende Gericht beurteilen. Wenn dies nicht der Fall ist, kann sich der Steuerpflichtige – wie oben (Nrn. 32 ff.) ausgeführt –unmittelbar auf die Mehrwertsteuerrichtlinie berufen. In beiden Fällen trifft den Steuerpflichtigen für die Beurteilung, ob die betreffenden Dienstleistungen auch steuerbefreite Dienstleistungen sind, eine Mitwirkungspflicht. Diese kann auch das Vorhalten von Nachweisen beinhalten. Welche Nachweise dies sind und wie sie zu erbringen sind, sieht die Mehrwertsteuerrichtlinie hingegen nicht vor.

49. Ohne solch eine unionsrechtliche Regelung fällt die Ausgestaltung der Nachweisanforderungen in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten (Grundsatz der Verfahrensautonomie). Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, haben sie insoweit Spielraum(22) und können die Modalitäten selbst festlegen. Allerdings dürfen die Einzelheiten

nicht ungünstiger sein als die, die bei ähnlichen internen Sachverhalten gelten (Grundsatz der Äquivalenz), und nicht so ausgestaltet sein, dass sie die Ausübung der Rechte, die die Unionsrechtsordnung einräumt, praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Grundsatz der Effektivität).(23)

50. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Äquivalenz ist hier nicht erkennbar. Ebenso wenig ist ein Verstoß gegen den Grundsatz der Effektivität ersichtlich. Dass gewisse Nachweise für die Kontrolle, ob auch eine steuerbefreite Dienstleistung vorliegt, geeignet, erforderlich und zumeist auch angemessen sind, liegt auf der Hand. Dies gilt umso mehr, wenn die Dienstleistungen außerhalb des Kontrollbereichs der bulgarischen Finanzbehörden (hier in Deutschland oder Österreich) ausgeführt werden. Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung scheint mir dadurch im Grundsatz nicht praktisch unmöglich gemacht zu werden. Letztlich obliegt diese Beurteilung aber dem vorlegenden Gericht.

D. Zum „betreffenden Mitgliedstaat“, der die Einrichtungen anerkennt (Frage 2 – erster Teil)

1. Problemdarstellung

51. Über das Vorliegen einer eng mit der Sozialfürsorge verbundenen Dienstleistung entscheidet mithin Bulgarien. Allerdings verlangt Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie zusätzlich, dass diese Dienstleistung von einem bestimmten Steuerpflichtigen erbracht werden muss. Steuerfreie Dienstleistungen dieser Art können nur durch „Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ erbracht werden.

52. Da im vorliegenden Fall nur die letzte Alternative in Betracht kommt, ist entscheidend, ob Momtrade eine solche anerkannte Einrichtung ist. Möglicherweise ist Momtrade von Bulgarien als eine solche Einrichtung anerkannt worden, wenngleich die schlichte Tatsache, dass eine Handelsgesellschaft als Erbringerin von sozialen Dienstleistungen bei einer staatlichen Agentur registriert ist, für sich genommen nicht ausreicht (vgl. dazu oben, Nrn. 40 und 41). Am Tätigkeitsort bzw. in den Bestimmungsländern Deutschland und Österreich wurde Momtrade offenbar nicht als eine solche Einrichtung anerkannt. Wenn unterstellt wird, dass Bulgarien Momtrade als eine solche Einrichtung wirksam anerkannt hat, ist zur Beantwortung des ersten Teils der zweiten Frage zu klären, welcher „betreffende Mitgliedstaat“ diese Anerkennungsentscheidung vorzunehmen hat.

53. Die Mehrwertsteuerrichtlinie spricht nur von dem „betreffenden Mitgliedstaat“. Bei vordergründiger Betrachtung ist der „betreffende Mitgliedstaat“ auch der Mitgliedstaat des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsortes. Schließlich müsse dieser – so z. B. die Kommission in ihrer Stellungnahme – die Besteuerung vornehmen.

54. Die Regelungen des Leistungsortes sind aber gerade erst für Dienstleistungen mit Wirkung zum 1. Januar 2010 geändert worden.(24) Diese Änderung bezweckte, dem Verbrauchsteuercharakter der Mehrwertsteuer(25) auch bei dem Besteuerungsrecht des jeweiligen Mitgliedstaates Rechnung zu tragen. Daher soll grundsätzlich der Staat das Besteuerungsrecht haben, in dem der Verbrauch stattfindet (Bestimmungslandprinzip). Wenn dies jedoch zu Vollzugsproblemen führt – so bei Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige, vgl. Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie – kommt das Ursprungslandprinzip zur Anwendung. Dieser Sinn des Ursprungslandprinzips – Vermeidung von Vollzugsdefiziten – scheint mir jedoch nicht ohne Weiteres auf den Sinn der Anerkennung von anderen Einrichtungen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie übertragbar zu sein.

55. Die einfachste Lösung könnte sein, auch insoweit auf das Ursprungsland abzustellen. Dafür spricht, dass der Ort der Leistung an Nichtsteuerpflichtige normalerweise das Ursprungsland ist, dem auch das Besteuerungsrecht zusteht. Dann wäre im vorliegenden Fall Bulgarien für die Anerkennung zuständig. Andererseits würde bei dieser Lösung ein Mitgliedstaat, der besonders strenge Anforderungen (z. B. in qualitativer Hinsicht) an die Anerkennung stellt, grenzüberschreitende eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen für die in seinem Staatsgebiet ansässigen Unternehmen erschweren. Im umgekehrten Fall wäre es hingegen ein Standortvorteil für solche Unternehmen, sich in dem Staat niederzulassen, der die niedrigsten Anforderungen an die Anerkennung stellt. In beiden Fällen wären Wettbewerbsbeeinträchtigungen im Bestimmungsland – dort, wo die Dienstleistung empfangen und verbraucht wird – vorprogrammiert.

56. Das Mehrwertsteuerrecht ist aber gerade deswegen harmonisiert worden, weil es *per se* einen besonderen Binnenmarktbezug aufweist und solche Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden sollen. Deswegen basiert die Mehrwertsteuerrichtlinie auf der Kompetenzgrundlage des Art. 113 AEUV und muss, anders als bei anderen Steuern (insbesondere anders als bei den Ertragsteuern), nicht die besonderen Voraussetzungen des Art. 115 AEUV erfüllen.

57. Daher erscheint es fraglich, ob mit dem „betreffenden Mitgliedstaat“ wirklich der Staat des mehrwertsteuerrechtlichen Leistungsortes gemeint ist. Dies gilt umso mehr, als der Leistungsort von der Eigenschaft des Leistungsempfängers abhängt. Würde ein und dieselbe Dienstleistung in ein und demselben (ausländischen) Mitgliedstaat an einen Nichtsteuerpflichtigen (z. B. Pflegeleistungen an eine natürliche Person) und an einen Steuerpflichtigen (z. B. Pflegeleistungen als ein Subdienstleister an ein Altenheim) erbracht, so wären dafür zwei Anerkennungen nötig, da der Leistungsort einmal im Bestimmungsland (Ausland) und einmal im Ursprungsland (Inland) liegt.

2. **Wortlaut**

58. Der Begriff der „von dem betreffenden Mitgliedstaat ... anerkannte(n) Einrichtung“ wird nur in einigen Steuerbefreiungsvorschriften verwendet, während andere Steuerbefreiungsvorschriften nur von „anerkannten Einrichtungen“ sprechen (vgl. z. B. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie).

59. Bereits dieser Wortlautvergleich lässt darauf schließen, dass mit dem „betreffenden Mitgliedstaat“ etwas anderes gemeint sein dürfte als der Staat, der das Besteuerungsrecht innehat. Die Auslegung, dass mit dem betreffenden Mitgliedstaat immer derjenige gemeint sei, der auch den Umsatz besteuern darf, macht nämlich die Formulierung insgesamt überflüssig. Denn ohne diese Formulierung ist es ohnehin immer der Mitgliedstaat, in dem der mehrwertsteuerrechtliche Ort der Leistung liegt und der daher das Besteuerungsrecht hat, der die Voraussetzungen des Steuertatbestandes prüft und entsprechende Ermessensspielräume nutzen kann.

60. Daher indiziert bereits der Wortlaut, dass mit dem „betreffenden Mitgliedstaat“ nicht immer der Mitgliedstaat gemeint ist, der den Umsatz besteuern darf.

3. **Betrachtung der Entstehungsgeschichte**

61. Dafür spricht auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift. In der Vorgängervorschrift zur Mehrwertsteuerrichtlinie war die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie in Art. 13 der Sechsten Richtlinie geregelt. Dieser Artikel erfasste ausweislich der damaligen Überschrift aber nur „Steuerbefreiungen im Inland“.

62. Nach dem dritten Erwägungsgrund wurden mit Erlass der Mehrwertsteuerrichtlinie lediglich die Struktur und der Wortlaut neu gefasst, ohne dass inhaltliche Änderungen des geltenden Rechts vorgenommen werden sollten. Dennoch erfolgten inhaltliche Änderungen sind in den Bestimmungen über die Umsetzung und das Inkrafttreten der Richtlinie erschöpfend aufgeführt. Zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie findet sich diesbezüglich nichts.

63. Unter Berücksichtigung der Sechsten Richtlinie kann daher davon ausgegangen werden, dass mit einer Steuerbefreiung *im Inland* primär Leistungen von normalerweise im Inland ansässigen „Altenheimen, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderer von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannter Einrichtungen“ gemeint waren, die im Inland ihre Leistungen ausführen. Der betreffende Mitgliedstaat, der die Anerkennung vorzunehmen hat, wäre dann derjenige, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Dies würde dem Bestimmungslandprinzip entsprechen.

4. **Teleologische Auslegung**

64. Auch eine teleologische Auslegung spricht gegen die Verwendung der Regelungen des Leistungsortes zur Bestimmung des „betreffenden Mitgliedstaat(es)“, der über die Anerkennung entscheidet. Wie oben ausgeführt, sollen die Ortsbestimmungen das Steuersubstrat bei grenzüberschreitenden Lieferungen und Dienstleistungen einem der in Betracht kommenden Mitgliedstaaten zuweisen. Dazu können verschiedenen Prinzipien angewandt werden, die entweder mehr dem Verbrauchsteuercharakter (Bestimmungslandprinzip, Tätigkeitsortsprinzip) oder mehr dem Grundsatz einer effektiven Steuerverwaltung (Ursprungslandprinzip) Rechnung tragen.

65. Der Zweck der Mehrwertsteuerbefreiung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie und die Verknüpfung mit einer staatlichen Anerkennung durch den „betreffenden Mitgliedstaat“ ist meines Erachtens aber ein anderer. Denn dabei geht es nicht um eine Umsetzung des Verbrauchsteuercharakters oder einer effektiven Steuerverwaltung, sondern in besonderem Maße um die Finanzierung der jeweiligen mitgliedstaatlichen Sozialsysteme.

66. Der Zweck dieser Steuerbefreiung besteht nämlich darin, die Kosten dieser Dienstleistungen zu senken und sie dadurch dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen.⁽²⁶⁾ Da die meisten dieser Kosten von den mitgliedstaatlichen Sozialsystemen getragen werden, dient die Steuerbefreiung mithin auch der Finanzierung der mitgliedstaatlichen Sozialsysteme.

67. Aus diesem Grund hat der Gerichtshof schon mehrfach entschieden, dass der Mitgliedstaat sein Ermessen bei der Anerkennung anderer Einrichtungen nicht überschreitet, wenn er verlangt, dass die Kosten der betreffenden Leistungen der ambulanten Pflege ganz oder zum überwiegenden Teil von den gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträgern übernommen worden sein müssen.⁽²⁷⁾

68. Wenn die Anerkennung einer anderen Einrichtung aber einerseits im Ermessen des Mitgliedstaates steht und andererseits die Kosten der Heilbehandlung durch die Steuerbefreiung reduziert werden sollen, die überwiegend von den jeweiligen Sozialsystemen getragen werden, dann kann der mehrwertsteuerrechtliche Leistungsort nicht entscheidend sein. Denn es erscheint bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen schwer vorstellbar, dass es im Ermessen des Ursprungslandes (hier Bulgarien) liegen soll, ob die Sozialsysteme in den Bestimmungsländern (hier die deutschen oder österreichischen Systeme) mit Mehrwertsteuer belastet werden oder nicht.

69. Dies würde auch erklären, warum der Unionsgesetzgeber explizit auf eine Anerkennung durch den betreffenden Mitgliedstaat abstellt. Der betreffende Mitgliedstaat ist teleologisch betrachtet derjenige, dessen Sozialsysteme durch die Dienstleistung betroffen sind und der deshalb über die Anerkennung des Leistenden als Einrichtung mit sozialem Charakter entscheiden können soll.

70. Für diese Auslegung spricht schließlich die Formulierung in Art. 133 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie. Danach kann der Mitgliedstaat die Gewährung der Befreiung für die „anderen Einrichtungen“ davon abhängig machen, dass die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, von den zuständigen Behörden genehmigt wurden. Damit können nur die Behörden im Bestimmungsland gemeint sein. Wenn es für die Genehmigung der Preise vor Ort auf die zuständigen Behörden des Bestimmungslandes ankommt, drängt sich auf, dass der „betreffende Mitgliedstaat“, der über die Anerkennung entscheidet, der Mitgliedstaat des Bestimmungslandes sein muss.

5. **Berücksichtigung des Neutralitätsgrundsatzes**

71. Weiter entspricht die Auslegung, dass der für die Anerkennung zuständige Mitgliedstaat in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie derjenige ist, dessen Sozialsysteme die Dienstleistungen in der Regel bezahlen, und nicht derjenige, in dem der Ort der Dienstleistung durch die Mehrwertsteuerrichtlinie verortet wird, dem Neutralitätsgrundsatz.

72. Der Neutralitätsgrundsatz verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, im Rahmen der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.⁽²⁸⁾ Unternehmen, die miteinander in Wettbewerb stehen, müssen grundsätzlich mehrwertsteuerrechtlich gleich behandelt werden.

73. Der Wettbewerb zwischen Altenheimen, den Einrichtungen des öffentlichen Rechts und den anderen – vom betreffenden Mitgliedstaat – anerkannten Einrichtungen findet grundsätzlich dort statt, wo die Dienstleistungen erbracht und bezahlt werden. Momtrade konkurriert insoweit primär mit Einrichtungen, die vergleichbare Dienstleistungen in Deutschland oder Österreich erbringen. Dieser Wettbewerb könnte erheblich verzerrt werden, wenn die Mitgliedstaaten über ihre eigene Anerkennungspraxis im Ursprungsland auf die Kosten der Tätigkeit im Bestimmungsland Einfluss nehmen könnten.

74. Diese Wettbewerbsverzerrung würde in allen Konstellationen eintreten, in denen die Anerkennungspraxis in den Mitgliedstaaten unterschiedlich ist. Das den Mitgliedstaaten insoweit zugestandene Ermessen (dazu oben, Nrn. 38 ff.) schließt eine einheitliche Praxis nahezu aus. Derjenige Mitgliedstaat, der die strengsten Anerkennungs Voraussetzungen aufstellt, würde die Unternehmen, die in seinem Territorium den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit haben, bei Dienstleistungen im Rahmen des Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie benachteiligen. Derjenige Mitgliedstaat, der die niedrigsten Anerkennungs Voraussetzungen aufstellt, würde die Unternehmen, die in seinem Territorium den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit haben, bei Dienstleistungen im Rahmen des Art. 45 der Mehrwertsteuerrichtlinie begünstigen.

75. Dementsprechend stellt Bulgarien – wie die Finanzverwaltung Bulgariens vorgetragen hat – eine Anerkennungsentscheidung aus, die nur für die Dienstleistungen auf dem Gebiet von Bulgarien gültig ist. Im vorliegenden Fall müssten mithin Deutschland und Österreich darüber entscheiden, ob Momtrade als eine Einrichtung mit sozialem Charakter anzuerkennen ist.

76. Diese Entscheidung müsste Momtrade den bulgarischen Finanzbehörden vorlegen. Sie wäre nach dem Grundsatz des gegenseitigen Vertrauens⁽²⁹⁾ in Bulgarien anzuerkennen. Die

bulgarischen Finanzbehörden würden dann lediglich noch prüfen, ob auch eine steuerbefreite eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegt. Ist dies nicht der Fall, ist die Dienstleistung steuerpflichtig; ist dies der Fall, ist die Dienstleistung steuerfrei. Etwaige Streitigkeiten, ob die Anerkennungsentscheidung ermessensfehlerfrei war, wären in dem Staat zu klären, dessen Sozialsysteme die Kosten in der Regel zu tragen hätten, mithin im Bestimmungsland.

77. Allerdings führt diese Auslegung dazu, dass die Höhe des Mehrwertsteueraufkommens in Bulgarien mittelbar von der Anerkennungsentscheidung eines anderen Mitgliedstaates (hier Deutschland und Österreich) beeinflusst wird. Dies ist meines Erachtens aber durch den besonderen Zweck des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie (Reduktion der Kosten der jeweiligen Sozialsysteme – dazu Nrn. 65 ff.) und den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gerechtfertigt.

V. Ergebnis

78. Somit schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Vorlagefragen des Varhoven administrativen sad (Oberstes Verwaltungsgericht, Bulgarien) zu antworten:

1. Der Einzelne kann sich trotz des dort eingeräumten Ermessens der Mitgliedstaaten gegenüber dem steuernden Mitgliedstaat unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen. Dies gilt unabhängig davon, ob sich der Ort der Leistung nach dem Bestimmungslandprinzip oder dem Ursprungslandprinzip richtet, und unabhängig davon, ob ein Vermittler diese Dienstleistung vermittelt hat.

2. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie ist dahin gehend auszulegen, dass der betreffende Mitgliedstaat, der die Anerkennungsentscheidung bezüglich anderer Einrichtungen trifft, derjenige ist, in dem die Dienstleistungen tatsächlich ausgeführt werden und dessen Sozialsysteme diese Dienstleistungen in der Regel bezahlen. Dies kann bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen auch ein Mitgliedstaat sein, dem die Richtlinie mittels der Ortsbestimmungen nicht die entsprechende Besteuerungskompetenz zuweist.

Ob die betreffende Leistung eine eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistung ist und hinreichend nachgewiesen ist, muss hingegen der Mitgliedstaat, dem die Richtlinie über den Ort der Leistung die Besteuerungskompetenz zuweist, ausschließlich nach seinem eigenen Recht (wenn dieses Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie richtig umsetzt), beurteilen.

3. Die schlichte Tatsache, dass eine Handelsgesellschaft als Erbringerin von sozialen Dienstleistungen bei einer staatlichen Agentur registriert ist, reicht für sich genommen nicht aus, um daraus auf eine ermessensfehlerfreie Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter zu schließen.

1 Originalsprache: Deutsch.

2 Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der für die Streitjahre (2014 bis 2015) geltenden Fassung; insoweit zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/61/EU des Rates vom 17. Dezember 2013 (ABl. 2013, L 353, S. 5).

3 Ministerstvo na truda i sotsialnata politika

4 Urteile vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 51), vom 26.

September 2000, IGI (C?134/99, EU:C:2000:503, Rn. 36), und vom 19. Januar 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, Rn. 25).

5 Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, Rn. 53). Im Urteil vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, Rn. 47), wird von eigenständigen Begriffen des Unionsrechts gesprochen, die eine unionsrechtliche Definition erfordern.

6 Urteil vom 17. Juni 2010, Kommission/Frankreich (C?492/08, EU:C:2010:348, Rn. 41 zu Nr. 15 Anhang III).

7 Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, Rn. 55).

8 Urteile vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, Rn. 45), und vom 10. September 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, Rn. 56).

9 Urteile vom 15. November 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 32), und vom 10. September 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, Rn. 61).

10 Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, Rn. 57).

11 Urteile vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 69), vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, Rn. 43), vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, Rn. 32 und 34), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 26).

12 Urteile vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 70), vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, Rn. 44), vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, Rn. 35), vom 12. März 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, Rn. 20), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

13 Urteil vom 17. Juni 2010, Kommission/Frankreich (C?492/08, EU:C:2010:348, Rn. 45).

14 Urteile vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 72), vom 17. Juni 2010, Kommission/Frankreich (C?492/08, EU:C:2010:348, Rn. 42 und 44), und vom 28. Juli 2016, Conseil des ministres (C?543/14, EU:C:2016:605, Rn. 61 und 63).

15 Urteile vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 57), vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, Rn. 28), vom 12. März 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, Rn. 17), vom 15. November 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 22), und vom 7. September 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, Rn. 12).

16 Urteil vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, Rn. 32 spricht von „nicht besonders eng“).

17 Urteile vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 57), vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, Rn. 28), vom 12. März 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, Rn. 17), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 22).

18 Urteile vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 59), und vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, Rn. 31); in diesem Sinne wohl auch Urteil vom 9. Februar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede (C?415/04, EU:C:2006:95, Rn. 25).

19 Urteile vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 62), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 23), vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C?141/00, EU:C:2002:473, Rn. 44).

20 Urteil vom 15. April 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C?846/19, EU:C:2021:277, Rn. 63).

21 Urteil vom 12. März 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C?594/13, EU:C:2015:164, Rn. 28).

22 Vgl. zur fehlenden Verzinsungsregelung im Mehrwertsteuerrecht: Urteile vom 23. April 2020, Sole-Mizo und Dalmandi Mez?gazdasági (C?13/18 und C?126/18, EU:C:2020:292, Rn. 37), vom 24. Oktober 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C?431/12, EU:C:2013:686, Rn. 20 – Autonomie), vom 28. Juli 2011, Kommission/Ungarn (C?274/10, EU:C:2011:530, Rn. 39), und vom 12. Mai 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C?107/10, EU:C:2011:298, Rn. 29).

23 Urteile vom 16. Juli 2020, UR (Mehrwertsteuerpflicht von Rechtsanwälten) (C?424/19, EU:C:2020:581, Rn. 25), vom 4. März 2020, Telecom Italia (C?34/19, EU:C:2020:148, Rn. 58), vom 10. Juli 2014, Impresa Pizzarotti (C?213/13, EU:C:2014:2067, Rn. 54), vom 24. Oktober 2013, Rafin?ria Steaua Român? (C?431/12, EU:C:2013:686, Rn. 20), vom 21. Januar 2010, Alstom Power Hydro (C?472/08, EU:C:2010:32, Rn. 17), und vom 3. September 2009, Fallimento Olimpiclub (C?2/08, EU:C:2009:506, Rn. 24).

24 Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl. 2008, L 44, S. 11).

25 Vgl. nur den dritten Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8/EG.

26 Urteile vom 8. Oktober 2020, Finanzamt D (C?657/19, EU:C:2020:811, Rn. 29), vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, Rn. 41), und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, Rn. 30).

27 Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C?174/11, EU:C:2012:716, Rn. 37), in diesem Sinne auch Urteile vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C?335/14, EU:C:2016:36, Rn. 39), und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C?498/03, EU:C:2005:322, Rn. 53). Ähnlich im Zusammenhang mit steuerfreien Heilbehandlungen: Urteile vom 7. April 2022, I (Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen) (C?228/20, EU:C:2022:275, Rn. 61), und vom 5. März 2020, Idealmed III (C?211/18, EU:C:2020:168, Rn. 30 und 31).

28 Vgl. Urteile vom 16. Oktober 2008, Canterbury Hockey Club und Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571, Rn. 30), vom 7. September 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390, Rn. 20), und vom 11. Juni 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276, Rn. 22).

29 Siehe zu diesem Grundsatz im Rahmen der Zusammenarbeit im Bereich der Strafjustiz: Urteil vom 12. Mai 2021, Bundesrepublik Deutschland (Red Notice, Interpol) (C?505/19, EU:C:2021:376, Rn. 80 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 28. September 2006, van Straaten (C?150/05, EU:C:2006:614, Rn. 43).