

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

JÁN MAZÁK

vom 19. Juli 2012(1)

Rechtssache C-174/11

Finanzamt Steglitz

gegen

Ines Zimmermann

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates – Mehrwertsteuer – Befreiungen – Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g – Mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen – Nationale Regelung, wonach die Leistungen der ambulanten Pflege unter bestimmten Bedingungen befreit sind, die nicht anwendbar sind, wenn die betreffenden Leistungen von bestimmten staatlich anerkannten Vereinigungen oder deren Mitgliedern erbracht werden“

1. Die Mehrwertsteuer wurde ursprünglich als einfache Steuer auf die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen konzipiert und eingeführt. Man darf aber wohl sagen, dass das Mehrwertsteuersystem und einige seiner Regelungen recht kompliziert geworden sind. Ein Richter am Court of Appeal (England & Wales) hat dazu bemerkt: „Jenseits der alltäglichen Welt liegt die Welt der Mehrwertsteuer, eine Art steuerlicher Freizeitpark, in dem die tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten aufgehoben sind oder auf dem Kopf stehen ...“(2).
2. Wie dem auch sei, im vorliegenden Fall ersucht der Bundesfinanzhof (Deutschland) um Hinweise zur Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g bzw. Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie(3). Das Vorabentscheidungsersuchen ist im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen Frau Ines Zimmermann und dem Finanzamt Steglitz (im Folgenden: Finanzamt) wegen für die Jahre 1993 und 1994 fälliger Mehrwertsteuer ergangen.
3. Der Gerichtshof soll klarstellen, ob ein Mitgliedstaat im Rahmen der Anwendung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie die Steuerbefreiung der Leistungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen davon abhängig machen darf, dass bei diesen Einrichtungen „im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind“(4).

4. Insbesondere bestehen – wie noch darzulegen ist – ernsthafte Zweifel daran, ob eine solche Bedingung mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar ist, soweit sie nicht gleichermaßen für alle Anbieter von Leistungen zur ambulanten Pflege gilt.

I – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

5. Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 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:

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

6. Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie können „[d]ie Mitgliedstaaten ... die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.
- Leitung und Verwaltung müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.
- Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind, oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.
- Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.“

B – Nationales Recht

7. Nach § 4 Nr. 16 Buchst. e des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) in der in den Streitjahren (1993 und 1994) geltenden Fassung waren von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei: „die mit dem Betrieb ... der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn:

...

e) bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil

getragen worden sind“.

8. Nach § 4 Nr. 18 Satz 1 UStG sind steuerfrei „die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn

a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,

b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugutekommen und

c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben“.

9. Die in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG genannte Grenze von zwei Dritteln (im Folgenden: Zwei-Drittel-Grenze) wurde ab 1. Januar 1995 auf 40 % herabgesetzt.

10. In § 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993 (UStDV) werden elf Vereinigungen aufgezählt, die im Sinne des § 4 Nr. 18 UStG als amtlich anerkannte Verbände der Wohlfahrtspflege gelten.

II – Sachverhalt und Vorlagefragen

11. Frau Zimmermann, die Klägerin und Revisionsbeklagte des Ausgangsverfahrens, betreibt in Berlin einen ambulanten Pflegedienst. Sie ist examinierte Krankenschwester und arbeitete 1992 als angestellte Pflegedienstleiterin in einer Sozialstation. Daneben betreute sie ab Anfang 1993 einzelne Patienten selbständig und meldete zum 1. Juni 1993 einen ambulanten Pflegedienst an. Auf ihren Antrag vom 27. August 1993 wurde sie zum 1. Oktober 1993 für die Leistungen der Häuslichen Krankenpflege(5), Häuslichen Pflegehilfe(6) und Haushaltshilfe(7) zu den Krankenkassen zugelassen. In den Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre behandelte sie ihre Umsätze als gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG steuerfrei.

12. Im Jahr 1999 stellte das Finanzamt, der Beklagte und Revisionskläger des Ausgangsverfahrens, fest, dass Frau Zimmermann (mit ihrem Personal) im Jahr 1993 insgesamt 76 Personen behandelt hatte, von denen 52 Personen (= 68 %) Privatzahler waren. Daraufhin versagte das Finanzamt die Steuerfreiheit der von Frau Zimmermann im Jahr 1993 erbrachten Leistungen gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG unter Hinweis darauf, dass nach dieser Vorschrift in mindestens zwei Drittel der Fälle die Kosten von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherungen oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sein müssten.

13. Die Steuerfreiheit für die von Frau Zimmermann im Jahr 1994 erbrachten Leistungen nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG versagte das Finanzamt, weil die Vorschrift auf die Verhältnisse des Vorjahres abstelle. Allerdings greife die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG ein, soweit Frau Zimmermann Leistungen der Behandlungspflege erbracht habe; deren Anteil schätzte das Finanzamt auf ein Drittel(8).

14. Dagegen erhob Frau Zimmermann nach erfolglosem Einspruch Klage. Während des Klageverfahrens legte sie ein an sie gerichtetes Schreiben der Senatsverwaltung Berlin für Gesundheit, Soziales und Verbraucherschutz vom 19. Oktober 2005 vor. Darin heißt es: „... Ich kann Ihnen bestätigen, dass Sie auf dem Gebiet der häuslichen Krankenpflege die gleichen

Leistungen erbrachten bzw. die gleichen Tätigkeiten ausführten wie die Pflegestationen (Sozialstationen) aus dem Kreise der Liga der Verbände der Freien Wohlfahrtspflege in Berlin. Die Aufgabenbeschreibung und der Inhalt der Tätigkeit der privaten Leistungsanbieter war identisch mit denen der Sozialstationen der Freien Wohlfahrtspflege. Eine solche Identität der Leistungsinhalte ist nach meinen Unterlagen spätestens seit 1988 gegeben. Ich weise darauf hin, dass ab dem 01.01.1992 in § 4 Nr. 16 e UStG die Befreiung von der Umsatzsteuer von bestimmten Voraussetzungen abhängig gemacht wird. Ob diese Voraussetzungen vorlagen, kann und möchte ich nicht beurteilen. Unabhängig von dieser Regelung bin ich aber der Auffassung, dass Sie bzw. Ihr Unternehmen in sozialrechtlicher Hinsicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt wurde.“

15. Das Finanzgericht gab der Klage überwiegend statt. Es führte zur Begründung aus, die im Streitjahr 1993 bis zum 1. Oktober ausgeführten Umsätze von Frau Zimmermann seien, soweit sie auf die Behandlungspflege entfielen, gemäß § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfrei; deren Anteil schätzte das Finanzgericht auf der Grundlage von Berechnungen, die Frau Zimmermann im Klageverfahren vorgelegt hatte, auf 75 %.

16. Für den Zeitraum vom 1. Oktober 1993 bis 31. Dezember 1994 könne Frau Zimmermann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG beanspruchen. Ab diesem Zeitraum seien mindestens zwei Drittel dieser Umsätze auf Personen entfallen, bei denen die Pflegekosten von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder überwiegend getragen worden seien. § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG sei mit der Sechsten Richtlinie konform dahin gehend auszulegen, dass erst der Zeitraum ab Oktober 1993 heranzuziehen sei.

17. Mit seiner Revision macht das Finanzamt die Verletzung von § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG geltend. Es beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen, soweit das Finanzgericht die Klagestattgabe für den Zeitraum vom 1. Oktober 1993 bis zum 31. Dezember 1994 auf § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG gestützt hat. Frau Zimmermann beantragt, die Revision zurückzuweisen.

18. Vor diesem Hintergrund hat das vorlegende Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Erlauben es Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und/oder Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dem nationalen Gesetzgeber, die Steuerbefreiung der Leistungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen davon abhängig zu machen, dass bei diesen Einrichtungen „im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind“ (§ 4 Nr. 16 Buchst. e UStG)?

2. Ist es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer für die Antwort auf diese Frage von Bedeutung, dass der nationale Gesetzgeber dieselben Leistungen unter anderen Voraussetzungen als steuerfrei behandelt, wenn sie von amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege und der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, ausgeführt werden (§ 4 Nr. 18 UStG)?

III – Prüfung

A – Wesentliches Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

19. Frau Zimmermann legt dar, dass auf dem Markt der ambulanten Pflege die gemeinnützigen Unternehmen (Wohlfahrtsverbände) und die jeweiligen gewerblichen Unternehmen als

Konkurrenten aufeinanderträfen. Eine Vorschrift wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende sei geeignet, die Einhaltung der von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats jeweils genehmigten Preise zu kontrollieren, sofern folgende Voraussetzungen gegeben seien: i) Die Beträge, die die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe tragen, entsprechen den vereinbarten Preisen, und ii) die Entgelte, die die Sozialversicherung zu tragen hat, liegen regelmäßig unter den Entgelten, die von den Selbstzahlern oder von den privaten Versicherungen verlangt werden.

20. Frau Zimmermann macht im Wesentlichen geltend, dass es für die Zwecke der Feststellung, ob eine unzulässige Wettbewerbsverzerrung vorliege, Sache der nationalen Gerichte sei, festzustellen, ob Leistungen, die aus der Sicht des jeweiligen Patienten oder Endabnehmers gleich oder gleichartig seien, steuerlich unterschiedlich behandelt würden. Die Person, die Rechtsform oder die ertragsteuerliche Qualifizierung der Leistungserbringer spiele insofern keine Rolle.

21. Die deutsche Regierung trägt vor, dass bei der gesetzlichen Ausgestaltung der amtlichen Anerkennung von Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter hinreichend folgende, sich aus der Rechtsprechung⁽⁹⁾ ergebenden Gesichtspunkte berücksichtigt worden seien: i) das etwaige Bestehen spezifischer Vorschriften; ii) das mit den Tätigkeiten des Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse; iii) ob andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen; iv) ob die Kosten der Leistungen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden; v) Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Sinne der Wettbewerbsneutralität.

22. Nach Auffassung der deutschen Regierung sind die Grenzen des ihr zustehenden Ermessens im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet worden. Es gehe in dem besonderen Kontext von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie um die Gleichbehandlung bei der Anerkennung von Einrichtungen als soziale Einrichtungen, so dass diese Einrichtungen solchen des öffentlichen Rechts gleichgestellt werden könnten. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität könne daher nicht in der üblichen Weise verstanden werden, dass gleiche Leistungsinhalte gleich zu besteuern seien. Er müsse vielmehr in dem Sinne verstanden werden, dass gleiche Steuerpflichtige den gleichen Bedingungen für die Befreiung unterliegen müssten. Im Übrigen sei eine Regelung der Anerkennung von Einrichtungen durch einen Mitgliedstaat, die zu Wettbewerbsverzerrungen zulasten gewerblicher Unternehmen führe, zulässig.

23. Da sich also § 4 Nr. 18 UStG, anders als § 4 Nr. 16 UStG, allein auf ohne Gewinnerzielungsabsicht handelnde juristische Personen beziehe, deren sozialer Charakter formal festgestellt worden sei, würden durch die deutsche Regelung nicht etwa gleiche Steuerpflichtige unterschiedlich behandelt, sondern es würden lediglich für unterschiedliche Steuerpflichtige, die sich in unterschiedlichen rechtlichen wie tatsächlichen Rahmenbedingungen befänden, unterschiedliche Bedingungen für die Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter geregelt.

B – Würdigung

1. Zur ersten Frage

24. Was zunächst die Rechtslage nach innerstaatlichem Recht betrifft, so erklärt das vorlegende Gericht unmissverständlich, dass im vorliegenden Fall die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nicht erfüllt seien.

25. Das vorliegende Gericht hegt jedoch Zweifel, ob dieses Ergebnis nach Maßgabe der Sechsten Richtlinie richtig ist.

26. Deshalb möchte es mit seiner ersten Frage vom Gerichtshof wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie einer Regelung entgegensteht, wonach die Befreiung von Leistungen zur ambulanten Pflege, die von gewerblichen Einrichtungen erbracht werden, an eine Bedingung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende(10) geknüpft ist.

27. Zu Beginn werde ich die einschlägige Rechtsprechung darstellen, die bereits recht umfangreich ist und anhand deren die Vorlagefragen geprüft werden müssen.

28. Wie der Gerichtshof in jüngerer Zeit im Urteil Future Health Technologies(11) ausgeführt hat, „[sollen] mit den in [Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie(12)] aufgeführten Steuerbefreiungen nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen von der Mehrwertsteuer befreit werden ..., die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind“.

29. Darüber hinaus folgt aus der Rechtsprechung zur Sechsten Richtlinie, dass die Begriffe, mit denen die in Art. 13 vorgesehenen Steuerbefreiungen bezeichnet sind, eng auszulegen sind, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 13 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen(13).

30. Es ist darauf hinzuweisen, dass die oben in Nr. 29 dargelegten Regeln für die Auslegung der Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie auch für die spezifischen Bedingungen gelten, von denen die Gewährung dieser Befreiungen abhängig gemacht wird, und insbesondere für diejenigen, die die Eigenschaft oder die Identität des Wirtschaftsteilnehmers betreffen, der die von der Befreiung erfassten Leistungen erbringt(14).

31. Dementsprechend hat der Gerichtshof bereits entschieden, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie über die Mehrwertsteuerbefreiung von mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen sei dahin auszulegen, dass der Begriff „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“(15) natürliche Personen, die ein „Unternehmen“ betreiben, nicht ausschließt(16).

32. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g legt nicht die Voraussetzungen und 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(17).

33. Der Erlass innerstaatlicher Vorschriften in diesem Bereich ist überdies in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie vorgesehen, wonach „[d]ie Mitgliedstaaten ... die Gewährung der unter Absatz 1 [Buchstabe] ... g) ... vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer ... der ... Bedingungen abhängig machen [können]“, die in dieser Bestimmung anschließend aufgezählt werden(18).

34. Aus der Rechtsprechung ergibt sich außerdem, dass die Mitgliedstaaten nach dem Eingangssatz von Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zwar die Bedingungen für die Steuerbefreiungen festsetzen, um die korrekte und einfache Anwendung dieser Befreiungen zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche zu verhüten, doch können sich diese Bedingungen nicht auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiungen erstrecken(19).

35. Aus der Rechtsprechung(20) folgt, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage einräumt, ob sie bestimmten Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, sozialen Charakter zuerkennen.

36. Allerdings haben die nationalen Gerichte, wenn ein Steuerpflichtiger die Anerkennung der Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter anfecht, zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie eingeräumten Ermessens im Einklang mit den Grundsätzen des Unionsrechts, insbesondere dem Grundsatz der Gleichbehandlung, beachtet haben(21).

37. Insoweit lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln(22). Dieser Grundsatz bildet sogar die logische Grundlage der Mehrwertsteuer. Hierzu geht aus dem Vorlagebeschluss hervor, dass die von Frau Zimmermann erbrachten Dienstleistungen – zumindest die ab dem 1. Oktober 1993 erbrachten – unstreitig im Wesentlichen gleicher Art wie die nach § 4 Nr. 18 UStG automatisch befreiten Leistungen waren.

38. Schließlich ergibt sich ebenfalls aus der Rechtsprechung, dass die nationalen Behörden bei der Entscheidung der Frage, ob privatrechtliche Einrichtungen für die Zwecke der Anwendung der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung anerkannt werden können, nach dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte außer dem mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundenen Gemeinwohlinteresse und der Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, insbesondere *den Umstand berücksichtigen können, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden*(23).

39. Der deutsche Gesetzgeber hat § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG eingeführt, „[um] die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern“(24). Mit der in dieser Bestimmung festgelegten Zwei-Drittel-Grenze wird angestrebt, dass der Steuervorteil in erheblichem Umfang zur Kostenentlastung der Sozialversicherungsträger beiträgt(25).

40. § 4 Nr. 16 Buchst. e ist daher in Verbindung mit dem in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie geregelten Erfordernis zu sehen, dass es sich bei den Erbringern der dort aufgeführten Dienstleistungen um „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ handelt.

41. Neben der oben in Nr. 38 angeführten Rechtsprechung hat der Gerichtshof im Urteil L.u.P.(26) entschieden, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, wonach die Befreiung der medizinischen Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung durchgeführt werden, von der Bedingung abhängt, dass sie unter ärztlicher Aufsicht erbracht

werden. Er hat aber auch festgestellt, dass es nicht gegen Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b verstößt, dass nach der nationalen Regelung die Befreiung dieser Analysen von der Bedingung abhängt, dass mindestens 40 % von ihnen Personen zugutekommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind.

42. Folglich sind Kriterien dieser Art – die an eine bestimmte Definition des durch die Leistungen begünstigten Personenkreises anknüpfen – nach der genannten Rechtsprechung an Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu messen.

43. Meines Erachtens geht es im vorliegenden Fall im Wesentlichen um die Feststellung, ob die Bundesrepublik dadurch, dass sie die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung von Bedingungen wie den in § 4 Nr. 16 UStG genannten abhängig macht, das ihr nach der Sechsten Richtlinie zustehende Ermessen überschritten hat(27).

44. Das vorlegende Gericht weist darauf hin, dass eine der Fragen nach der Auslegung des Unionsrechts auf Zweifeln beruhe, ob die in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG enthaltene Zwei-Drittel-Grenze auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g oder auf Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie gestützt werden könne.

45. Das im vorliegenden Fall fragliche Kriterium unterscheidet sich geringfügig von dem in der Rechtssache L.u.P.(28) streitigen. Im vorliegenden Fall stellt das Kriterium nicht nur auf die Zusammensetzung des Kreises der Personen ab, denen die Leistungen zugutekommen, sondern es beinhaltet auch das Erfordernis, dass bei einem bestimmten Mindestanteil dieser Personen die Kosten für die ärztliche und medikamentöse Versorgung, zu deren Deckung die Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe beitragen, ganz oder „zum überwiegenden Teil“ von der betreffenden Einrichtung getragen worden sind.

46. Die streitige deutsche Regelung kann zumindest theoretisch dahin verstanden werden, dass sie auch ein preisbezogenes Kriterium enthält, das eigenständig nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie zu beurteilen wäre. Anders als Frau Zimmermann und die deutsche Regierung meine ich jedoch, dass eine Heranziehung dieser Bestimmung zur Entscheidung des Ausgangsverfahrens nicht sachgerecht ist. Die Kommission weist zutreffend darauf hin, dass angesichts des Umstands, dass das vorlegende Gericht keine eingehenderen Ausführungen zu diesem Punkt für notwendig gehalten hat, eine getrennte Analyse von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a künstlich und jedenfalls zur Lösung des vorliegenden Falles nicht erforderlich erscheint. Im Ausgangsverfahren geht es jedenfalls nicht um Fragen der Preisgestaltung.

a) Zur Frage, ob der Mitgliedstaat die Grenzen seines Ermessens beachtet hat – die Zwei-Drittel-Grenze

47. Wie oben in Nr. 41 angesprochen, hat der Gerichtshof im Urteil L.u.P.(29) bereits festgestellt, dass es nicht gegen Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie verstößt, dass nach der nationalen Regelung die Befreiung der fraglichen medizinischen Analysen von der Bedingung abhängt, dass mindestens 40 % von ihnen Personen zugutekommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind. Er hat diese Ausgestaltung als gedeckt angesehen durch das Ermessen, das den Mitgliedstaaten bei der Frage zusteht, inwieweit sie bestimmten Einrichtungen einen sozialen Charakter zuerkennen(30).

48. Meines Erachtens hat der Gerichtshof tatsächlich bereits entschieden, dass Bestimmungen, mit denen ein bestimmter Anteil (wie z. B. zwei Drittel der Fälle) als Grenze festgelegt wird, in diesem Zusammenhang grundsätzlich rechtmäßig sind. Ich stimme der Kommission zu, dass – soweit hier erheblich und abgesehen von der Berücksichtigung eines

weiteren Sozialsystems (der Sozialhilfe) – sich das Zwei-Drittel-Kriterium von dem vom Gerichtshof in der Rechtssache L.u.P. behandelten Kriterium nur in einem Punkt unterscheidet: Dieser betrifft die zu erreichende Höhe des Anteils derjenigen durch die Leistung Begünstigten, bei denen die Sozialsysteme die Kosten der Leistung ganz oder zum überwiegenden Teil übernehmen.

49. Ich bin daher der Meinung, dass die Festsetzung der Grenze bei zwei Dritteln sich im Rahmen dessen hält, was ein Mitgliedstaat verlangen darf, um bestimmten Einrichtungen einen sozialen Charakter zuzuerkennen(31).

50. Meiner Ansicht nach hat der deutsche Gesetzgeber mit der Zwei-Drittel-Grenze einen Prozentsatz gewählt, der garantiert, dass eine hinreichend weitgehende Integration des Leistungserbringers in das soziale Sicherungssystem erfolgt ist. Der soziale Charakter des Dienstleistenden ist dann sichergestellt, und seine Leistungen sind als (hinreichend) eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden anzusehen.

51. Es sei hinzugefügt, dass der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung, in der er auf die Tragung der Kosten durch die Krankenkassen als Kriterium für die Entscheidung über die amtliche Anerkennung einer Einrichtung verweist, stets auch darauf abstellt, ob die Kosten von den Krankenkassen „zum großen Teil“ übernommen werden(32). Es ist daher davon auszugehen, dass sich der deutsche Gesetzgeber im Rahmen seines Ermessens für eine unkomplizierte, aber angemessene Regelung hinsichtlich der Grenze entschieden hat.

b) Zur Frage, ob der Mitgliedstaat die Grenzen seines Ermessens beachtet hat – vorangegangenes Kalenderjahr

52. Zunächst stimme ich der Kommission zu, dass der Rückgriff auf das vorangegangene Kalenderjahr eine Reihe von Schwierigkeiten schafft. Die Wahl des Vorjahres bringt von Natur aus ein gewisses Maß an Ungenauigkeit mit sich, weil es eben nicht das Jahr ist, in dem die betroffenen Umsätze bewirkt wurden.

53. Es genügt jedoch der Hinweis, dass der Rückbezug der Zwei-Drittel-Grenze auf das „vorangegangene Kalenderjahr“ keine Ermessensüberschreitung des Mitgliedstaats darstellt.

54. Für das vorstehende Ergebnis dürfte auch sprechen, dass der Gerichtshof im Urteil L.u.P.(33) dasselbe Kriterium geprüft und im Urteil an keiner Stelle das Tatbestandsmerkmal „im vorangegangenen Kalenderjahr“ beanstandet hat, das sich in der die 40%-Grenze regelnden Bestimmung(34) findet, um die es in jener Rechtssache ging. Allerdings ist zuzugeben, dass sich der Gerichtshof im Urteil L.u.P.(35) zu dem Erfordernis in § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG, dass die 40%-Grenze „im vorangegangenen Kalenderjahr“ erreicht worden ist, auch nicht *ausdrücklich* geäußert hat.

55. Wie dem auch sei, ich bin mit der deutschen Regierung und der Kommission der Ansicht, dass die Bezugnahme auf das vorangegangene Kalenderjahr in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG neben der offensichtlichen praktischen Ausgestaltung den Vorteil hat, dem Gebot der Rechtssicherheit zu entsprechen.

56. Tatsächlich käme es zu Schwierigkeiten, wenn der Steuerpflichtige stets auf die Verhältnisse des laufenden Jahres abzustellen hätte. In diesem Fall weiß er im Zeitpunkt der Leistungserbringung nicht und kann er auch nicht wissen, ob der Umsatz befreit ist, es sei denn, ihm wäre der Anteil der im laufenden Jahr zu übernehmenden Kosten bekannt.

57. Den von mir hier befürworteten Ansatz verfolgt auch das vorlegende Gericht, das im

Vorlagebeschluss ausführt, dass das Abstellen auf die Verhältnisse des Vorjahres in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG(36) der Rechtssicherheit diene und sich möglicherweise unionsrechtlich auf den Einleitungssatz zu Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie stützen könne, wonach u. a. der Gesichtspunkt der „einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen“ zu berücksichtigen sei.

58. Aus den vorstehenden Überlegungen ergibt sich, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie es dem nationalen Gesetzgeber grundsätzlich erlaubt, die Steuerbefreiung der Leistungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen davon abhängig zu machen, dass bei diesen Einrichtungen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

59. Dieses Kriterium darf allerdings nur herangezogen werden, soweit es dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität entspricht, eine Thematik, die das vorlegende Gericht ausdrücklich in der zweiten Frage anspricht(37).

2. Zur zweiten Frage

60. Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob es unter Berücksichtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität für die Antwort auf die erste Frage von Bedeutung ist, dass der nationale Gesetzgeber dieselben Leistungen unter anderen Voraussetzungen als steuerfrei behandelt, wenn sie von amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege und der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, ausgeführt werden(38).

61. Vorab ist festzuhalten, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt(39) und zu dessen grundlegenden Prinzipien gehört(40).

62. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass im Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Grundsatz der Gleichbehandlung im Mehrwertsteuerbereich zum Ausdruck kommt.(41)

63. Meines Erachtens ist insoweit hervorzuheben, dass der Gleichbehandlungsgrundsatz ein – jetzt in Art. 20 der Charta der Grundrechte verankerter – allgemeiner Grundsatz des Unionsrechts ist und dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einfach eine Ausprägung dieses Grundsatzes darstellt.

64. Der Gerichtshof hat übrigens bereits entschieden, dass eine gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßende Bedingung in einer Bestimmung des innerstaatlichen Rechts zur Umsetzung eines Befreiungstatbestands der Sechsten Richtlinie nicht angewendet zu werden braucht(42).

65. Aus der Rechtsprechung ergibt sich ferner, dass die Mitgliedstaaten bei der Ausübung ihrer Befugnis nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g zur Festsetzung der Bedingungen, denen die Befreiungen unterliegen, und damit zur Entscheidung, ob bestimmte Umsätze der Mehrwertsteuer unterliegen, den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten müssen(43).

66. Im Urteil Kügler(44) hat der Gerichtshof betont, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es insbesondere verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden. Dieser Grundsatz wäre daher verletzt, wenn die Möglichkeit einer Berufung auf die Steuerbefreiung für die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c genannten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der

Rechtsform abhänge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt.

67. Außerdem verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nach der Rechtsprechung insbesondere, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln, so dass solche Waren oder Dienstleistungen einem einheitlichen Steuersatz zu unterworfen sind(45).

68. Den Ausführungen des Gerichtshofs im Urteil L.u.P.(46) lässt sich entnehmen, dass die Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zunächst verlangt, dass für alle in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie genannten Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen gelten.

69. Letztlich wird es selbstverständlich Sache des nationalen Gerichts sein(47), festzustellen, ob die nationale Regelung diesem Erfordernis gerecht wird oder ob sie im Gegenteil die Anwendung der in Rede stehenden Bedingungen auf bestimmte Arten von Einrichtungen beschränkt, gleichzeitig aber andere Einrichtungen ausschließt.

70. Aus dem Vorlagebeschluss geht jedoch klar hervor, dass das vorlegende Gericht bereits zu der Auffassung neigt, dass im vorliegenden Fall der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht gewahrt ist.

71. Wie ich nachstehend aufzeigen werde, kann ich dem vorlegenden Gericht nur zustimmen, dass die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie Frau Zimmermann bei Beachtung des Gebots der Neutralität der Mehrwertsteuer – hier in Gestalt der Wettbewerbsneutralität – grundsätzlich nicht unter Hinweis darauf versagt werden sollte, dass der nationale Gesetzgeber ab dem 1. Januar 1992 in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung für eine Steuerfreiheit verlangt, dass die Pflegekosten im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

72. Im Vorlagebeschluss heißt es, dass nach der Gesetzesbegründung sowohl § 4 Nr. 16 Buchst. e als auch § 4 Nr. 18 UStG der Umsetzung der Bestimmungen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g dienen.

73. In § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG sind jedoch Bedingungen für die Befreiung von Pflegedienstleistungen festgelegt, die Mitbewerber, die gleichartige Leistungen erbringen, nicht zu erfüllen brauchen, um in den Genuss der Befreiung nach § 4 Nr. 18 zu kommen.

74. Tatsächlich ist es bei Pflegeleistungen aus dem Kreis der Liga der Verbände der freien Wohlfahrtspflege für die Steuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 18 UStG unerheblich, ob die Pflegekosten zu einem bestimmten Anteil von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe getragen wurden; es kommt insoweit auch nicht auf die Verhältnisse des Vorjahres an.

75. Mit anderen Worten: Die von § 4 Nr. 18 UStG erfassten Einrichtungen sind anders als die unter § 4 Nr. 16 fallenden Einrichtungen von der Mehrwertsteuer befreit, ohne dass es auf die Zusammensetzung des Kreises der Personen ankommt, denen ihre Leistungen zugutekommen.

76. Wir haben es also mit einer Situation zu tun, in der trotz des zwischen gleichartigen Leistungserbringern herrschenden Wettbewerbs für die Anerkennung in Bezug auf Dienstleistungen bestimmter Einrichtungen nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie (Dienstleistungen, die unter § 4 Nr. 16 UStG fallen) nicht die gleichen Bedingungen gelten wie in Bezug auf gleichartige Dienstleistungen (Dienstleistungen, die unter § 4 Nr. 18

fallen).

77. Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass der V. Senat des Bundesfinanzhofs mit seinem Urteil vom 15. März 2007 in der Rechtssache L.u.P.(48) nach Eingang der Antwort des Gerichtshofs auf die von ihm vorgelegte Frage zu Recht entschieden hat, dass die nationalen Regelungen des § 4 Nr. 14 UStG und des § 4 Nr. 16 Buchst. b und c UStG gegen den unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, weil nicht für alle Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung gelten.

78. Meines Erachtens enthalten die dem Gerichtshof vorliegenden Unterlagen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Differenzierung gleichwohl als mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar gelten kann; das Vorbringen der deutschen Regierung überzeugt in dieser Hinsicht nicht.

79. Die deutsche Regierung macht im Wesentlichen geltend, dass es ihr erlaubt sein müsse, unterschiedliche Regelungen auf unterschiedliche Steuerpflichtige anzuwenden. So habe die Oberfinanzdirektion Düsseldorf in einer Verwaltungsentscheidung vom 13. Mai 2003 („Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 10“(49)) die Auffassung vertreten, dass unter dem Gesichtspunkt der Befreiung andere Bedingungen für Leistungen zur ambulanten Pflege anzuwenden seien. Eine Befreiung nach § 4 Nr. 18 UStG könne selbst dann gewährt werden, wenn die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG nicht erfüllt seien.

80. Dieses Argument läuft meines Erachtens jedoch dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität und dem Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache L.u.P.(50) zuwider. Aus dem besagten Grundsatz und aus der Rechtsprechung folgt nämlich, dass die Mitgliedstaaten im Allgemeinen nicht unterschiedliche Regeln auf unterschiedliche Steuerpflichtige anwenden dürfen.

81. Nach Ansicht der deutschen Regierung dürfen öffentliche Einrichtungen anders als privatrechtliche Einrichtungen behandelt werden. Es ist jedoch darauf hinzuweisen – ein Punkt, der in der mündlichen Verhandlung zu klären war und anschließend von der deutschen Regierung bestätigt wurde –, dass die in § 4 Nr. 18 UStG genannten amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege(51) nicht dem öffentlichen Recht, sondern dem Privatrecht unterliegen und daher nicht Gegenstand des getrennten Befreiungstatbestands nach § 4 Nr. 16 Buchst. a sind, der juristische Personen des öffentlichen Rechts erfasst.

82. Es ist darauf hinzuweisen, dass mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie die Senkung der Kosten der Gesundheitsversorgung bezweckt wird(52). Was im Übrigen die Ziele angeht, die mit den in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen verfolgt werden, so geht aus dieser Bestimmung hervor, dass diese Befreiungen dadurch, dass sie für bestimmte im sozialen Sektor erbrachte Leistungen, die dem Gemeinwohl dienen, eine günstigere Mehrwertsteuerbehandlung gewähren, darauf abzielen, die Kosten dieser Leistungen zu senken und dadurch diese Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen(53).

83. Ich bin (mit der Kommission) der Auffassung, dass das vorgenannte Ziel der Senkung der Gesundheitsversorgungskosten zugegebenermaßen grundsätzlich die Heranziehung eines Kriteriums wie das Zwei-Drittel-Kriterium in § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG rechtfertigt, dass dies jedoch keine Erklärung dafür bietet, weshalb Personen in der Situation von Frau Zimmermann dieses Kriterium erfüllen müssen, die in § 4 Nr. 18 UStG genannten Einrichtungen hingegen nicht.

84. Die deutsche Regierung macht geltend, die in § 4 Nr. 16 UStG aufgestellte Bedingung solle sicherstellen, dass es sich bei dem Leistungserbringer tatsächlich um eine Einrichtung mit

sozialem Charakter handele, und diene der Gleichstellung mit öffentlichen Einrichtungen. Zweck der fraglichen Regelung sei es, Steuerpflichtige über die Steuerbefreiung in das System der Krankenversicherung einzubinden.

85. Ich halte dies zwar für nachvollziehbar, jedoch bleibt es dabei, dass für beide Gruppen von Steuerpflichtigen (nach § 4 Nr. 16 Buchst. e und § 4 Nr. 18) dieselben Regeln gelten sollten.

86. So hat der Gerichtshof im Urteil Rank Group ausgeführt, dass „der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass es für die Feststellung einer Verletzung dieses Grundsatzes genügt, dass zwei aus der Sicht des Verbrauchers gleiche oder gleichartige Dienstleistungen, die dieselben Bedürfnisse des Verbrauchers befriedigen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden. Für die Annahme einer solchen Verletzung bedarf es also nicht noch zusätzlich der Feststellung, dass die betreffenden Dienstleistungen tatsächlich in einem Wettbewerbsverhältnis zueinander stehen oder dass der Wettbewerb wegen dieser Ungleichbehandlung verzerrt ist“(54).

87. Schließlich führt das vorlegende Gericht zutreffend aus, dass die Sechste Richtlinie keine Regelung enthält, die es den Mitgliedstaaten erlaubt, die Steuerbefreiung gleicher Dienstleistungen davon abhängig zu machen, ob der Leistende ein bestimmter Verband oder Mitglied in einem solchen Verband ist.

88. Abschließend möchte ich bemerken, dass es Deutschland freisteht, Regeln für die Anerkennung von Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter zu erlassen – auch wenn sich aus der Rechtsprechung ergibt, dass die Sechste Richtlinie nicht verlangt, dass eine solche Anerkennung in einem förmlichen Verfahren erfolgt oder in innerstaatlichen Vorschriften mit steuerrechtlichem Charakter ausdrücklich vorgesehen ist(55). Diese Regeln müssen jedoch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten.

89. Aus alledem ergibt sich, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Anwendung der im Ausgangsverfahren streitigen Bedingung(56) entgegensteht, soweit nach Maßgabe der einschlägigen innerstaatlichen Vorschriften dieselben Leistungen unter anderen Voraussetzungen als steuerfrei behandelt werden, wenn sie von amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege und der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, ausgeführt werden.

IV – Ergebnis

90. Aus den vorstehenden Gründen bin ich der Meinung, dass die vom Bundesfinanzhof (Deutschland) vorgelegten Fragen wie folgt beantwortet werden sollten:

1. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g 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 erlaubt es dem nationalen Gesetzgeber grundsätzlich, die Steuerbefreiung der Leistungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen davon abhängig zu machen, dass bei diesen Einrichtungen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

Dieses Kriterium darf allerdings nur herangezogen werden, soweit es dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität entspricht.

2. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität steht der Heranziehung dieses Kriteriums entgegen, soweit nach Maßgabe der einschlägigen innerstaatlichen Vorschriften gleiche oder gleichartige Leistungen – wie im Ausgangsverfahren der Fall – unter anderen Voraussetzungen als steuerfrei behandelt werden.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Lord Justice Sedley in der Sache Royal & Sun Alliance Insurance Group plc/Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA), 54. Meines Erachtens ist aber noch hinzuzufügen, dass die Kompliziertheit der Anwendung und Auslegung nicht in der Mehrwertsteuer selbst begründet liegt, sondern auf Versuche zurückzuführen ist, damit herumzuspielen.

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 – Im Folgenden: im Ausgangsverfahren streitige Bedingung.

5 – § 37 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) (Art. 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 1988, BGBl. I S. 2477) in der zur maßgebenden Zeit geltenden Fassung.

6 – §§ 53 bis 56 SGB V.

7 – § 38 SGB V.

8 – Umsatzsteuerbescheide für 1993 und 1994 vom 27. April 1999.

9 – Die deutsche Regierung verweist auf die Urteile vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnrn. 53 und 41 ff.), und vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Randnrn. 57 ff.). Des Weiteren verweist sie auf das Urteil vom 6. November 2003, Dornier (C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnrn. 72 ff.).

10 – Gemäß dieser Bedingung müssen im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sein.

11 – Urteil vom 10. Juni 2010 (C-86/09, Slg. 2010, I-5215, Randnr. 29). Vgl. entsprechend u. a. Urteile vom 11. Juli 1985, Kommission/Deutschland (107/84, Slg. 1985, 2655, Randnr. 17), vom 20. November 2003, D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services (C-307/01, Slg. 2003, I-13989, Randnr. 54), und vom 28. Januar 2010, Eulitz (C-473/08, Slg. 2010, I-907, Randnr. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

12 – Jetzt Art. 132 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1).

13 – Vgl. Urteile Future Health Technologies (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 30). Vgl. entsprechend u. a. Urteile vom 14. Juni 2007, Haderer (C-445/05, Slg. 2007, I-4841, Randnr. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 19. November 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Slg. 2009, I-11079, Randnr. 25 und die dort angeführte Rechtsprechung), sowie Eulitz (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung). Vgl. auch Urteil vom 10. Juni 2010, CopyGene (C-262/08, Slg. 2010, I-5053, Randnrn. 25 f.).

14 – Vgl. Urteil Eulitz (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 42). Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 7.

September 1999, Gregg (C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnrn. 16 bis 20), Kingscrest Associates und Montecello (in Fn. 9 angeführt, Randnr. 23) und Haderer (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 19).

15 – Zu beachten ist, dass in der englischen Sprachfassung der entsprechenden Bestimmung der Richtlinie 2006/112 – d. h. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g – nicht mehr der Begriff „charitable“, sondern stattdessen die Wendung „... bodies recognised by the Member State concerned as being *devoted to social wellbeing*“ (Hervorhebung nur hier) verwendet wird.

16 – Vgl. Urteile Kingscrest Associates und Montecello (in Fn. 9 angeführt, Randnrn. 35 ff.) und Gregg (in Fn. 14 angeführt, Randnrn. 17 ff.).

17 – Vgl. die in Fn. 9 angeführten Urteile Dornier (Randnrn. 64 und 81) und Kingscrest Associates und Montecello (Randnr. 49), sowie Urteile vom 8. Juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Randnr. 42), und CopyGene (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 63).

18 – Vgl. die in Fn. 9 angeführten Urteile Dornier (Randnr. 65) und Kingscrest Associates und Montecello (Randnr. 50).

19 – Vgl. u. a. Urteile Kingscrest Associates und Montecello (in Fn. 9 angeführt, Randnrn. 22 bis 24 und die dort angeführte Rechtsprechung) und vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Slg. 2006, I-12121, Randnr. 26).

20 – Vgl. die in Fn. 9 angeführten Urteile Kügler (Randnr. 54) und Kingscrest Associates und Montecello (Randnr. 51).

21 – Vgl. in diesem Sinne die in Fn. 9 angeführten Urteile Kügler (Randnr. 56), Dornier (Randnr. 69), Kingscrest Associates und Montecello (Randnr. 52) sowie das Urteil L.u.P. (in Fn. 17 angeführt, Randnr. 48).

22 – Vgl. u. a. Urteile Kügler (in Fn. 9 angeführt, Randnr. 30), vom 3. Mai 2001, Kommission/Frankreich (C-481/98, Slg. 2001, I-3369, Randnr. 22), vom 23. Oktober 2003, Kommission/Deutschland (C-109/02, Slg. 2003, I-12691, Randnr. 20), Kingscrest Associates und Montecello (in Fn. 9 angeführt, Randnrn. 41 und 54), vom 10. April 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Slg. 2008, I-2283, Randnr. 47), und vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande (C-41/09, Slg. 2011, I-831, Randnr. 66).

23 – Vgl. die in Fn. 9 angeführten Urteile Kügler (Randnrn. 57 f.), Dornier (Randnrn. 72 f.), Kingscrest Associates und Montecello (Randnr. 53) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie sowie Urteil L.u.P. (in Fn. 17 angeführt, Randnr. 53) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.

24 – Vgl. Bundestags-Drucksache 12/1506, S. 178 in Verbindung mit S. 65.

25 – An dieser Stelle wird auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Januar 2008, V R 54/06, BStBl II 2008, 643, Ziff. II.1.c, verwiesen, das seinerseits auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31. Mai 2007, 1 BvR 1316/04, NJW 2007, S. 3628, Bezug nimmt.

26 – In Fn. 17 angeführt, Randnr. 55.

27 – Vgl. z. B. Urteil vom 7. Mai 1998, Kommission/Spanien (C-124/96, Slg. 1998, I-2501), in dem der Gerichtshof im Wesentlichen entschieden hat, dass aus Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie nicht hervorgeht, dass ein Mitgliedstaat, wenn er die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. m von einer oder mehreren der in Abs. 2 Buchst. a vorgesehenen Bedingungen abhängig macht, den Anwendungsbereich dieser Befreiung

ändern kann. Außerdem schließt Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a es aus, die Steuerbefreiung ohne Rücksicht auf den Charakter und die Besonderheiten der jeweiligen sportlichen Betätigung auf private Sporteinrichtungen mit sozialem Charakter zu beschränken, deren Eintrittsgelder oder Mitgliedsbeiträge einen bestimmten Betrag nicht übersteigen.

28 – Urteil in Fn. 17 angeführt.

29 – Ebd.

30 – Vgl. die in Fn. 9 angeführten Urteile Kügler (Randnr. 54) und Kingscrest Associates und Montecello (Randnr. 51).

31 – Es sei an dieser Stelle daran erinnert, dass die Zwei-Drittel-Grenze inzwischen auf 40 % herabgesetzt worden ist.

32 – Vgl. die in Fn. 9 angeführten Urteile Kügler (Randnrn. 57 ff.), Dornier (Randnrn. 72 ff.) und Kingscrest Associates und Montecello (Randnrn. 53 und 41 ff.).

33 – In Fn. 17 angeführt.

34 – In § 4 Nr. 16 Buchst. c UstG 1980/1991/1993.

35 – Insbesondere Randnrn. 41 ff.

36 – Wie übrigens auch in § 4 Nr. 16 Buchst. b bis d UStG.

37 – Vgl. Urteil L.u.P. (in Fn. 17 angeführt, Randnr. 50).

38 – § 4 Nr. 18 UStG.

39 – Vgl. u. a. Urteile vom 11. Juni 1998, Fischer (C-283/95, Slg. 1998, I-3369, Randnr. 27), und Gregg (in Fn. 14 angeführt, Randnr. 19).

40 – Vgl. Urteil vom 29. Oktober 2009, SKF (C-29/08, Slg. 2009, I-10413, Randnr. 67 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 – Vgl. u. a. Urteile vom 29. Oktober 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Slg. 2009, I-10567, Randnr. 41), CopyGene (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 64) und vom 10. November 2011, Rank Group (C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947, Randnr. 61). Vgl. auch Urteil vom 22. Juni 2006, Eurodental (C-240/05, Slg. 2006, I-11479, Randnr. 55).

42 – Vgl. Urteil vom 17. Februar 2005, Linneweber und Akritidis (C-453/02 und C-462/02, Slg. 2005, I-1131, Randnr. 37).

43 – Vgl. entsprechend Urteile Fischer (in Fn. 39 angeführt, Randnr. 27) und Linneweber und Akritidis (in Fn. 42 angeführt, Randnr. 24).

44 – In Fn. 9 angeführt, Randnr. 30. Vgl. in diesem Sinne Urteil Gregg (in Fn. 14 angeführt, Randnr. 20).

45 – Vgl. Urteile vom 11. Oktober 2001, Adam (C-267/99, Slg. 2001, I-7467, Randnr. 36), und Kommission/Deutschland (C-109/02, in Fn. 22 angeführt, Randnr. 20).

46 – In Fn. 17 angeführt, Randnr. 50.

47 – Vgl. die in Fn. 9 angeführten Urteile Kügler (Randnr. 57) und Dornier (Randnr. 74) sowie Urteil CopyGene (in Fn. 13 angeführt, Randnr. 65).

48 – V R 55/03 (BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31). Anders hingegen das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 24. Januar 2008 in der Rechtssache Czukas (V R 54/06).

49 – *Umsatzsteuer-Rundschau* 2005, 516.

50 – In Fn. 17 angeführt.

51 – Und die der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind.

52 – Vgl. u. a. Urteil L.u.P. (in Fn. 17 angeführt, Randnr. 31).

53 – Urteil Kingscrest Associates und Montecello (in Fn. 9 angeführt Randnr. 30). Vgl. auch Urteile Dornier (in Fn. 9 angeführt, Randnr. 43) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie, D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services (in Fn. 11 angeführt, Randnr. 58) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b sowie L.u.P. (in Fn. 17 angeführt, Randnr. 25) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c.

54 – In Fn. 41 angeführt, Randnr. 36.

55 – Vgl. Urteil Dornier (in Fn. 9 angeführt, Randnr. 67).

56 – Das heißt, wenn ein Mitgliedstaat – im Rahmen der Anwendung der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung – die Steuerbefreiung der Leistungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen davon abhängig macht, dass bei diesen Einrichtungen *im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind*.