

I. Gemeinsames Mehrwertsteuersystem der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft

Die umsatzsteuerlichen Regelungen in den EG-Mitgliedstaaten stimmen inhaltlich untereinander und mit der 6. Richtlinie weitgehend überein.

Der Grund hierfür ist, dass alle EG-Mitgliedstaaten verpflichtet sind, gemeinschaftsrechtliche Vorgaben – und damit auch die 6. Richtlinie betreffend die Umsatzsteuer - in innerstaatliches Recht umzusetzen. Der deutsche Gesetzgeber ist dieser Pflicht nachgekommen, indem er Regelungen der 6. Richtlinie in das UStG übernommen hat.

Allerdings muss die 6. Richtlinie von den Mitgliedstaaten nicht inhaltlich 1:1 umgesetzt werden. Während in manchen Regelungsbereichen die Mitgliedstaaten verpflichtet sind, die Vorgaben der 6. Richtlinie unverändert zu übernehmen, räumt die Richtlinie in anderen Bereichen Wahlrechte ein oder lässt abweichende Regelungen zu. Ein Beispiel hierfür sind die in Art. 13 der 6. Richtlinie enthaltenen Umsatzsteuerbefreiungen. Die Mitgliedstaaten können in ihren nationalen Umsatzsteuergesetzen die Gewährung von Umsatzsteuerbefreiungen in einem gewissen Rahmen von Bedingungen abhängig machen und haben somit einen Entscheidungsspielraum. So sind z. B. in § 4 des deutschen UStG Steuerbefreiungen geregelt, deren Grundzüge in Art. 13 Teil A der 6. Richtlinie enthalten sind, die aber nicht vollständig mit der Richtlinie übereinstimmen.

Allerdings enthält die 6. Richtlinie auch Regelungen, bezüglich derer die Mitgliedstaaten zwar keinen Entscheidungsspielraum haben, die aber dennoch nicht oder nicht rechtzeitig in nationales Umsatzsteuerrecht umgesetzt wurden. Hier stellt sich die Frage, wie der Steuerpflichtige damit umgehen soll. Der BFH hat hierzu mit dem in der Rechtsprechungsübersicht unter 1. dargestellten Urteil vom 22.04.2004 – Az.: V R 1/98 – Folgendes entschieden:

„Ein Einzelner kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen... Ein Mitgliedsstaat kann einem Steuerpflichtigen, der beweisen kann, dass er steuerrechtlich unter einen Befreiungstatbestand der Richtlinie fällt, nicht entgegenhalten, dass er die Vorschriften, die die Anwendung eben dieser Steuerbefreiungen erleichtern sollen, nicht erlassen hat.“

Vor diesem Hintergrund wurden in letzter Zeit verschiedentlich Klagen deutscher Umsatzsteuerpflichtiger vor erstinstanzlichen Gerichten, dem BFH und dem EuGH angestrengt, die sich auf die als **Anlage 1** beigefügten Steuerbefreiungen nach Art. 13 Teil A der 6. Richtlinie berufen. Von besonderer Relevanz sind hier Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c, g und h der 6. Richtlinie:

Buchstabe c befreit „die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden“;

Buchstabe g befreit „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“;

Buchstabe h befreit „die eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“;

II. Rechtsprechungsübersicht

1. Ambulante Pflegedienste: Urteil des BFH vom 22.04.2004, Az.: V R 1/98 (Anlage 2)

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH, die einen ambulanten Pflegedienst betrieb. Sie verfolgte nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar mildtätige Zwecke durch Unterstützung von Personen, die infolge ihres körperlichen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen oder die wirtschaftlich hilfebedürftig im Sinne von § 53 Abs. 1 Nr. 2 Abgabenordnung waren. Der Satzungszweck der Klägerin sollte insbesondere durch häusliche Krankenpflege, Haushaltshilfe, Hauspflege und Familienpflege verwirklicht werden.

Das Finanzamt setzte gegen die Klägerin Umsatzsteuer fest. Hiergegen ging die Klägerin gerichtlich vor.

Urteilsgründe:

Der BFH gab der Klage statt. Die Umsätze der Klägerin durch Behandlungspflege sind nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Für die Steuerbefreiung der Umsätze durch Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung kann sich die Klägerin unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie berufen.

a. Behandlungspflege

Nach § 4 Nr. 14 UStG sind „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG“ steuerfrei. Demnach sind die Umsätze der Klägerin durch Leistungen der Behandlungspflege, welche medizinische Hilfeleistungen umfassen, nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei.

§ 4 Nr. 14 UStG ist „rechtsformneutral“ anzuwenden. Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG ist demnach nicht auf die natürliche Person des jeweiligen Berufsträgers beschränkt, sondern kann auch von einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft – also auch einer GmbH - beansprucht werden.

b. Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung

Die Leistungen der Klägerin durch Grundpflege, d. h. der Körperpflege, des Zubereitens und der Verabreichung der Nahrung, und ihre Leistungen durch hauswirtschaftliche Versorgung sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Solche Leistungen sind keine steuerfreien Heilbehandlungen im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. Richtlinie. Nach dieser Bestimmung befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer: „die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artztähnlichen Berufe erbracht werden“.

Die Leistungen der Klägerin durch Grundpflege und durch hauswirtschaftliche Versorgung sind auch nicht nach § 4 Nr. 16 UStG in der in den Streitjahren 1988 bis 1990 geltenden Fassung steuerfrei. (Leistungen im Rahmen der häuslichen Krankenpflege durch Einrichtungen zur ambulanten Pflege werden erst ab 1. Januar 1992 nach § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG steuerfrei behandelt).

Die Leistungen der Klägerin durch Grundpflege und durch hauswirtschaftliche Versorgung sind auch nicht nach § 4 Nr. 18 steuerfrei. Die Klägerin zählt nicht zu den amtlich anerkannten Verbänden der Freien Wohlfahrtspflege und zu den der Freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind. Die Vorschrift ist auf andere Steuerpflichtige nicht erweiterbar.

Die Klägerin kann sich für die Steuerbefreiung ihrer Leistungen durch Grundpflege und durch hauswirtschaftliche Versorgung aber unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie berufen. Dieser bestimmt, dass befreit werden können, „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“.

Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung, die körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen, wie den Empfängern der Leistungen der Klägerin, von einem ambulanten Pflegedienst erbracht werden, sind grundsätzlich mit der sozialen Hilfe verbunden, so dass sie unter den Begriff „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen“ fallen.

Ein Steuerpflichtiger kann sich auch auf die Befreiungsvorschrift des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie direkt berufen. Hierzu führt der EuGH aus:

„Ein Einzelner kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen... Ein Mitgliedstaat kann einem Steuerpflichtigen, der beweisen kann, dass er steuerrechtlich unter einen Befreiungstatbestand der Richtlinie fällt, nicht entgegenhalten, dass er die Vorschriften, die die Anwendung eben dieser Steuerbefreiung erleichtern sollen, nicht erlassen hat.“

Allerdings räumt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen. Hier ist es Sache der nationalen Behörden, zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie anzuerkennen sind. Die heilberufliche Tätigkeit umfasst nach der Rechtsprechung die Leistungen, die in der Regel von den Sozialversicherungsträgern finanziert werden. Die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter kann somit auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden. Maßgebend ist insoweit, dass es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von den Sozialversicherungsträgern übernehmbar waren. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt.

2. Heilberufliche Tätigkeiten: Urteil des BFH vom 25.11.2004, Az.: VR 44/02 (Anlage 3)

Sachverhalt:

Der Kläger ist Diplom-Sportlehrer. Er war als Sporttherapeut bei einem ambulanten Reha-Zentrum als freier Mitarbeiter tätig. Vertraglich war er bei der „erweiterten ambulanten Physiotherapie“ für die Trainingsplanung, -durchführung, -steuerung und -kontrolle sowie für das Führen der Nachweise messbarer quantitativer und qualitativer Fortschritte für die Belastbarkeit zuständig. Das Finanzamt sah die Umsätze des Klägers aus der Tätigkeit als freier Mitarbeiter bei dem Reha-Zentrum als umsatzsteuerpflichtig an und unterwarf sie der Besteuerung.

Das Finanzamt setzte gegen den Kläger Umsatzsteuer fest. Hiergegen ging der Kläger gerichtlich vor.

Urteilsbegründung:

Der BFH gab der Klage statt. Die Umsätze sind steuerfrei nach § 4 Nr. 14 UStG.

Steuerfrei sind nach § 4 Nr. 14 UStG „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG“.

Wie der BFH bereits früher entschieden hat, werden die befreiten Umsätze weder nach § 4 Nr. 14 UStG noch nach der gemeinschaftlichen Vorgabe des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. Richtlinie durch die Person des Leistungsempfängers definiert. Daher steht der Steuerbefreiung für die Umsätze des Klägers nicht entgegen, dass er sie als Subunternehmer eines Reha-Zentrums ausgeführt und nicht selbst mit Patienten oder deren Krankenkasse abgerechnet hat.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder artzähnliche Leistungen erbringt und dass er dafür die erforderlichen Befähigungsnachweise besitzt.

Eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. Richtlinie umfasst Tätigkeiten, die zum Zweck der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden. Ob und in welchem Umfang der Kläger artzähnliche Leistungen in diesem Sinne erbracht hat, vermag der BFH nicht festzustellen.

Auch vermag der BFH nicht zu beurteilen, ob der Kläger die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besaß. Entsprechend dem Sinn und Zweck der Regelung, die Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer zu entlasten, kann grundsätzlich vom Vorliegen des Befähigungsnachweises ausgegangen werden, wenn die Leistungen des Unternehmers durch heilberufliche Tätigkeiten in der Regel von den Sozialversicherungsträgern finanziert werden. Demnach ist vom Vorliegen eines beruflichen Befähigungsnachweises für eine ärztliche oder artzähnliche Leistung grundsätzlich auszugehen bei Zulassung des jeweiligen Unternehmers bzw. der regelmäßigen Zulassung seiner Berufsgruppe gem. § 124 Abs. 2 SGB V durch die gesetzlichen Krankenkassen. Indiz für das Vorliegen eines entsprechenden beruflichen Befähigungsnachweises ist ferner die Aufnahme von Leistungen der betreffenden Art in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen gem. § 92 SGB V. Darüber hinaus kommen nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Leistungen auch dann in Betracht, wenn eine Rehabilitationseinrichtung aufgrund eines Versorgungsvertrags gem. § 11 Abs. 2, §§ 40, 111 SGB V mit Hilfe von Fachkräften Leistungen zur medizinischen Rehabilitation erbringt. In diesem Fall sind regelmäßig sowohl die Leistungen der Rehabilitationseinrichtung als auch die Leistungen der Fachkräfte an die Rehabilitationseinrichtung steuerfrei, soweit sie die in dem Versorgungsvertrag benannte Qualifikation haben.

Da die Leistungen des Reha-Zentrums, die dieses mit Hilfe des Klägers erbrachte, von den Krankenkassen erstattet wurden, sind die Voraussetzungen erfüllt.

3. Heilpädagogische Leistungen: Urteil des FG München vom 21.04.2005, Az.: 14 K 2469/02 (Anlage 4)

Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt eine heilpädagogische Praxis. Hier hat sie in erster Linie folgende Leistungen erbracht: Für Legastheniker eine individuell angepasste Therapie nach fachärztlichen Gutachten. Für Vorschulkinder Übungsbehandlungen zur Beherrschung von Sprach- und Sprechstörungen, Training der Sinnesorgane etc. Voraussetzung für die Behandlung und die Bezahlung durch die Behörden war jeweils ein fachärztliches Gutachten. Dabei ist die Therapie für Legastheniker vom Jugendamt und die Frühförderarbeit vom Sozialamt bezahlt worden. Einzelübungsbehandlungen wurden durch Krankenkassen bezahlt.

Das Finanzamt setzte gegen die Klägerin Umsatzsteuer fest. Hiergegen ging die Klägerin gerichtlich vor. Sie trug vor, dass eine Umsatzsteuerpflicht für heilpädagogische Leistungen im privaten Sektor einen Wettbewerbsnachteil darstelle, da diese Leistungserbringer gegenüber den gemeinnützigen Einrichtungen von vornherein einen Kostennachteil zumindest in Höhe der Umsatzsteuer hätten.

Urteilsbegründung:

Das Finanzgericht München gab der Klage statt. Die Tätigkeit der Klägerin ist, soweit sie nicht bereits als heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei ist, gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie von der Steuer zu befreien.

Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des EStG steuerfrei.

Dieser Regelung liegt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. Richtlinie zugrunde, wonach die Mitgliedstaaten die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, von der Steuer befreien. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. Richtlinie ist deshalb bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung von § 4 Nr. 14 UStG zu beachten. Heilbehandlungen im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. Richtlinie sind Tätigkeiten, die zum Zweck der Diagnose, der Behandlung und – soweit möglich – der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden.

Danach liegen im Streitfall die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vor, denn die von der Klägerin überwiegend aufgrund fachärztlicher Gutachten durchgeführten Behandlungen von Legasthenikern dienen dem Zweck der Behandlung und der Heilung von Gesundheitsstörungen der Leistungsempfänger.

Soweit die Tätigkeit der Klägerin nicht nur auf die Diagnose und Behandlung von Gesundheitsstörungen gerichtet ist, kann sie sich für die Steuerbefreiung ihrer heilpädagogischen Leistungen auch unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie berufen. Danach befreien die Mitgliedstaaten die eng mit der Sozialfürsorge und der staatlichen 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, von der Steuer. Die Klägerin ist auf der Grundlage von § 35 a SGB VIII und nach Maßgabe entsprechender Leistungsvereinbarungen mit den öffentlichen Leistungsträgern tätig geworden.

Diese Leistungen der Klägerin sind Bestandteil der staatlichen Sozialfürsorge im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie, da ihre heilpädagogischen Tätigkeiten insoweit auch der sozialen Eingliederung und damit der sozialen Hilfe seelisch behinderter oder von Behinderung bedrohter Kinder und Jugendlicher dienen.

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie ist nur teilweise, nämlich durch § 4 Nr. 15, Nr. 16 und Nr. 18 UStG, die die Leistungen der Klägerin nicht betreffen, in nationales Recht umgesetzt worden. Der BFH hat jedoch mit dem in der Rechtsprechungsübersicht unter 1. dargestellten Urteil vom 22.04.2004 festgestellt: „Ein Einzelner kann sich jedoch in Ermangelung vollständiger Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen.... Ein Mitgliedstaat kann einem Steuerpflichtigen, der beweisen kann, dass er steuerrechtlich unter einen Befreiungstatbestand der Richtlinie fällt, nicht entgegenhalten, dass er die Vorschriften, die die Anwendung eben dieser Steuerbefreiung erleichtern soll, nicht erlassen hat.“

Allerdings räumt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen. Der Einzelne kann die Eigenschaft einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht schon dadurch erlangen, dass er sich auf diese Bestimmung beruft. Vielmehr ist es Sache der nationalen Behörden, zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A Buchst. g der 6. Richtlinie anzuerkennen sind.

Dabei sind spezifische nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften zu berücksichtigen. Auch kommt dem Umstand rechtserhebliche Bedeutung zu, ob und welche der Kosten für welche von der Klägerin erbrachten Leistungen von durch Gesetz errichteten Krankenkassen oder von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, zu denen die privaten Leistungserbringer, wie die Klägerin, vertragliche Beziehungen erhalten. Die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter kann dementsprechend auch aus der Übernahme für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden. Maßgebend ist insoweit, dass es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von Sozialleistungsträgern übernehmbar waren.

Davon ausgehend ist das Unternehmen der Klägerin eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter. Die Klägerin war mit den Trägern der Sozialhilfe vertraglich verbunden und wurde von diesen laufend kontrolliert. Aufgrund der Leistungsvereinbarung mit der Klägerin wurden die Kosten für die heilpädagogische Tätigkeit überwiegend von den Sozial- und Jugendämtern aufgrund ihrer gesetzlichen Verpflichtungen nach dem BSHG und dem SGB VIII und zum geringen Teil auch von den gesetzlichen Krankenkassen getragen. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung die Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit sozialem Charakter fordert, da sie die gleichen Leistungen wie Leistungsanbieter der öffentlichen und freien Wohlfahrtspflege, soweit auch diese heilpädagogischen Leistungen steuerfrei anbieten könnten, erbringen.

4. Betreutes Wohnen: Urteil des EuGH vom 26.05.2005, Az.: C-498/03 (Anlage 5)

Sachverhalt:

Die Klägerinnen gründeten die Personengesellschaft Kingscrest zum Betrieb von Heimen für betreutes Wohnen im Vereinigten Königreich. Kingscrest verfolgt einen Gewinnerzielungszweck und ist daher keine „charity“ im Sinne der nationalen Regelung. Die Gesellschaft betreibt vier Heime.

Bis zum 21.03.2002 unterlagen die von Kingscrest bewirkten Umsätze der Mehrwertsteuer. Seit diesem Tag sind sie aufgrund eines Beschlusses der Finanzbehörden von der Steuer befreit, nach deren Ansicht Kingscrest seither keine steuerpflichtigen Umsätze mehr bewirkt. Gegen diesen Beschluss erhoben die Klägerinnen Klage. Das zuständige Gericht hat das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist es zulässig, auf andere Sprachfassungen der Sechsten Richtlinie zurückzugreifen, um den Begriff „charitable“ in der englischen Sprachfassung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h auszulegen, oder muss er dieselbe Bedeutung wie im nationalen Recht haben?

2. Ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie, wenn er dahin auszulegen ist, dass er auf eine Organisation anwendbar ist, der sozialer Charakter zuerkannt wird, auch dahin auszulegen, dass er auf eine Körperschaft mit Gewinnerzielungsabsicht wie die „partnerchip“ Kingscrest anwendbar ist?
3. Ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er den Mitgliedstaaten ein Ermessen einräumt, wenn diese eine Organisation, die zwar ... eingetragen, aber keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist und nach den nationalen Recht des betreffenden Mitgliedsstaates nicht den Status einer „charity“ hat, für die Zwecke dieser Bestimmungen sozialer Charakter zuzuerkennen?

Urteilsbegründung:

Zu Frage 1:

Nach ständiger Rechtsprechung stellen die in Art. 13 der 6. Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts dar und erfordern daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition. Dies muss 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.

Wie nämlich der EuGH bereits festgestellt hat, setzen zwar die Mitgliedstaaten nach Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. Richtlinie die Bedingungen für die Steuerbefreiungen fest, 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. Daher kann die Beantwortung der Frage, ob ein bestimmter Tatbestand der Mehrwertsteuer zu unterwerfen oder zu befreien ist, nicht davon abhängen, wie er nach nationalem Recht qualifiziert wird.

Im Übrigen darf nach ständiger Rechtsprechung eine Bestimmung wegen der Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung der Gemeinschaftsrichtlinien im Zweifelsfall nicht isoliert betrachtet werden, sondern muss unter Berücksichtigung ihrer Fassungen in den anderen Amtssprachen ausgelegt werden.

Somit ist auf die erste Frage zu antworten, dass das Wort „charitable“ in der englischen Sprachfassung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie einen eigenständigen Begriff des Gemeinschaftsrechts darstellt, der unter Berücksichtigung aller Sprachfassungen der 6. Richtlinie auszulegen ist.

Zu Frage 2:

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Steuerbefreiungen des Art. Teil A 13 der 6. Richtlinie eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung der in dieser Bestimmung verwendeten Begriffe muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht.

Was erstens die Ziele angeht, die mit den in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. 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. Angesichts dieses Zieles ist daran zu erinnern, dass der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit es im Rahmen des Art. 13 Teil A der 6. Richtlinie nicht ausschließt, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt.

Nach einer Wortauslegung der meisten Fassungen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie genügt es nämlich für eine Inanspruchnahme der Befreiung, dass es sich um Leistungen handelt, die entweder mit der Fürsorge oder sozialen Sicherheit oder aber dem Schutz von Kindern und Jugendlichen verbunden sind, und dass diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit im wesentlichen sozialen Charakter anerkannt worden sind, erbracht werden.

Zudem ist zu beachten, dass Art. 13 Teil A Abs. 3 Buchst. a erster Gedankenstrich der 6. Richtlinie, der eine fakultative Bedingung darstellt, die die Mitgliedstaaten für die Gewährung bestimmter in Art. 13 Teil A Absatz 1 der 6. Richtlinie genannter Befreiungen zusätzlich vorsehen können, die Mitgliedstaaten ermächtigt, aber nicht verpflichtet, die Inanspruchnahme der insbesondere in Abs. 1 Buchst. g und h vorgesehenen Steuerbefreiungen Einrichtungen vorzubehalten, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind und keine systematische Gewinnerzielung anstreben.

Was zweitens den Grundsatz der steuerlichen Neutralität angeht, so ist darauf hinzuweisen, dass es dieser Grundsatz insbesondere verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Gegen diesen Grundsatz würde es jedoch verstoßen, wenn die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h genannten Leistungen der Sozialfürsorge hinsichtlich der Mehrwertsteuer danach unterschiedlich behandelt würden, ob die sie erbringenden Einrichtungen Gewinnerzielung anstreben oder nicht.

Infolge dessen ist auf die zweite Frage zu antworten, dass der Begriff „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialen Charakter anerkannte Einrichtungen“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht nicht ausschließt.

Zur Frage 3:

Es ist festzustellen, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h die Voraussetzungen und Modalitäten einer Anerkennung des sozialen Charakters von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts nicht festlegt. Daraus folgt, dass die 6. Richtlinie den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage einräumt, ob sie bestimmten Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, sozialen Charakter zuerkennen. Aus der Rechtsprechung ergibt sich jedoch, dass, wenn ein Steuerpflichtiger die Anerkennung der Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter anfechtet, die nationalen Gerichte zu prüfen haben, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie eingeräumten Ermessens bei der Anwendung der Gemeinschaftsgrundsätze, insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, beachtet haben.

Zudem verbietet der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln.

Demgemäß ist auf die dritte Frage zu antworten, dass das nationale Gericht unter Berücksichtigung insbesondere der Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität sowie des Inhalts der fraglichen Dienstleistungen und der Bedingungen ihrer Erbringung zu prüfen hat, ob die Anerkennung einer privaten Einrichtung mit Gewinnerzielungsabsicht – die deshalb nicht den Status einer „charity“ nach innerstaatlichem Recht hat – als Einrichtung mit sozialem Charakter für die Zwecke der Steuerbefreiungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie das den Mitgliedstaaten in diesen Bestimmungen für eine solche Anerkennung eingeräumte Ermessen überschreitet.

1. Das Wort „charitable“ in der englischen Sprachfassung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie... stellt einen eigenständigen Begriff des Gemeinschaftsrechts dar, der unter Berücksichtigung aller Sprachfassungen der Sechsten Richtlinie auszulegen ist.
2. Der Begriff „von dem betreffenden Mitgliedsstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie... schließt private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht nicht aus.

3. Das nationale Gericht hat unter Berücksichtigung insbesondere der Grundsätze der Gleichbehandlung und der steuerlichen Neutralität sowie des Inhalts der fraglichen Dienstleistungen und der Bedingungen ihrer Erbringung zu prüfen, ob die Anerkennung einer privaten Einrichtung mit Gewinnerzielungsabsicht – die deshalb nicht den Status „charity“ nach innerstaatlichem Recht hat – als Einrichtung mit sozialem Charakter für die Zwecke der Steuerbefreiungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie.... das den Mitgliedstaaten in diesen Bestimmungen für eine solche Anerkennung eingeräumte Ermessen überschreitet.

5. Legasthenietherapie: Urteil des BFH vom 18.08.2005, Az.: V R 71/03 (Anlage 6)

Sachverhalt:

Die Klägerin war als Legasthenietherapeutin tätig. Sie war vom Jugendamt im Rahmen der Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche gem. § 35 a Abs. 2 Nr. 1 SGB VIII i. V. m. §§ 39 und 40 BSHG mit der ambulanten Legasthenie-Therapie beauftragt.

Das Finanzamt setzte gegen die Klägerin Umsatzsteuer fest. Hiergegen ging die Klägerin gerichtlich vor.

Urteilsbegründung:

Der BFH gab der Klage statt. Die Klägerin kann sich für ihre erbrachten Leistungen unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie berufen.

Die Leistungen der Klägerin sind grundsätzlich nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Nach § 4 Nr. 14 UStG sind „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG“ steuerfrei. Legasthenie ist – auch wenn sie im Einzelfall mit einer Krankheit verbunden sein kann – grundsätzlich keine Krankheit im versicherungsrechtlichen Sinn.

Die Leistungen der Klägerin sind auch nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei. Die Klägerin zählt nicht zu den amtlich anerkannten Verbänden der Freien Wohlfahrtspflege und zu den der Freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind. Die Vorschrift ist auf andere Steuerpflichtige nicht erweiterbar.

Auch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 UStG liegen nicht vor, da nur bestimmte – hier nicht vorliegende – Leistungen der Träger der öffentlichen Jugendhilfe und der förderungswürdigen Träger der freien Jugendhilfe befreit sind, wie z. B. die Durchführung von Lehrgängen, Zeltlagern etc.

Dennoch kann sich die Klägerin für ihre an das Jugendamt erbrachten Leistungen unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie berufen, weil eine entsprechende Steuerbefreiung im UStG fehlt. Buchstabe g befreit von der Umsatzsteuer 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 Mitgliedsstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“.

Der BFH hat hierzu mit dem in der Rechtsprechungsübersicht unter 1. dargestellten Urteil vom 22.04.2004 festgestellt:

„Ein Einzelner kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen... Ein Mitgliedsstaat kann einem Steuerpflichtigen, der beweisen kann, dass er steuerrechtlich unter einen Befreiungstatbestand der Richtlinie fällt, nicht entgegenhalten, dass er die Vorschriften, die die Anwendung eben dieser Steuerbefreiungen erleichtern sollen, nicht erlassen hat.“

Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie genügt es, dass es sich zum einen um Leistungen handelt, die mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbunden sind und dass zum anderen diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit im wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind, erbracht werden.

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Leistungen, wie die von der Klägerin im Rahmen der Eingliederungshilfe gegenüber dem Jugendamt erbrachten Leistungen sind eng mit der sozialen Fürsorge verbunden.

Der Begriff „Einrichtung“ ist grundsätzlich weit genug, um auch private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen. Allerdings räumt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen Sozialcharakter zuerkennen. Der Einzelne kann die Eigenschaft einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht schon dadurch erlangen, dass er sich auf diese Bestimmung beruft. Vielmehr ist es Sache der nationalen Behörden zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie anzuerkennen sind. Der BFH hat bereits entschieden, dass die Anerkennung eines Unternehmers als Einrichtung mit sozialem Charakter auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden kann. Maßgebend ist insoweit, dass es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von den Sozialversicherungsträgern übernehmbar waren. Von diesen Grundsätzen ist auch im vorliegenden Fall auszugehen.

**6. Kinder- und Jugendhilfe: Urteil des hessischen FG vom 13.12.2005,
Az.: 6 K 4053/04 (Anlage 7).**

Sachverhalt:

Die Kläger haben eine Ausbildung als "systemische Berater" absolviert und sind als Sozialarbeiter selbständig in der ambulanten Kinder-, Jugend- und Familienhilfe im Auftrag eines als gemeinnützig anerkannten Vereins tätig. Dieser Verein führt „ambulante Erziehungshilfen“ in einem Projekt Kinder-, Jugend- und Familienhilfestelle im Auftrag des Jugendamtes nach §§ 27 - 41 SGB VIII durch.

Die Umsätze des Vereins werden vom Finanzamt nach § 4 Nr. 25 UStG ("Einrichtungen der Jugendhilfe") als steuerfrei angesehen. Der Verein bedient sich von Fall zu Fall selbständiger Kinder- und Jugendhelfer. Hierbei wird mit den Klägern, die ausschließlich in vertraglichen Beziehungen zum Verein stehen, vorab geklärt, ob sich der Fall zur Konfliktlösung durch die Kläger eignet. Nach Fallübernahme setzen sich die Kläger mit dem Jugendamt in Verbindung, von wo aus die Maßnahmen im Einzelnen mit den Klägern abgesprochen werden. Die Kläger erhalten ihre Entgelte vom Verein, der seinerseits von der Gemeinde Zahlungen nach dem Sozialgesetzbuch erhält.

Das Finanzamt setzte gegenüber den Klägern Umsatzsteuer fest. Es vertrat die Auffassung, dass nur die Umsätze der Träger der Jugendhilfe selbst nach § 4 Nr. 25 UStG, nicht aber die der freiberuflichen Familienhelfer unter die Befreiungsnorm fielen. Hiergegen gingen die Kläger gerichtlich vor.

Urteilsgründe:

Das FG Hessen gab der Klage statt. Die privatrechtlich selbständige Tätigkeit der Kläger als Sozialarbeiter für einen gemeinnützigen Verein, der Erziehungshilfen in Konfliktfällen in einem Projekt für Kinder-, Jugend- und Familienhilfen im Auftrag des Jugendamtes nach den §§ 27 – 41 SGB VIII durchführt, ist aufgrund Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie steuerbefreit.

Allerdings urteilte das Gericht, dass eine Steuerbefreiung sich nicht aufgrund der Vorschriften des deutschen Rechts (§ 4 UStG) ergibt.

Die Leistungen der Kläger sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerbefreit, da dies eine arztähnliche Tätigkeit voraussetzt. Dass die Kläger nach Auftreten von Gewalt in der Familie durch Lösung der sozialen Konflikte die Ursachen weiterer Gewalttätigkeit zu verhindern suchen, stellt selbst noch keine Heilmaßnahmen im Sinne der Vorschrift dar.

Auch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 25 UStG liegen nicht vor. § 4 Nr. 25 UStG verlangt, dass Lehrgänge, Zeltlager oder Sportveranstaltungen durchgeführt werden und Jugendliche beherbergt und beköstigt werden. Eine derartige Tätigkeit führen die Kläger unstrittig nicht aus. Ob die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG auch deshalb ausscheidet, weil diese nicht für Subunternehmer von gemeinnützigen Einrichtungen gilt, kann dahinstehen, weil es bereits an den genannten weiteren Tätigkeitsmerkmalen fehlt.

Einschlägig ist auch nicht die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 18 UStG, wonach die Leistungen der „amtlich anerkannten Verbände der Freien Wohlfahrtspflege und der der Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitgliedsverband angeschlossen sind“, von der Steuer befreit sind, denn die Kläger gehören nicht zu diesen Einrichtungen.

Ein Anspruch auf Steuerbefreiung ergibt sich jedoch aufgrund einer unmittelbaren Anwendung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie. Nach dieser Regelung sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, „die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen... durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ zu befreien. Da diese Vorschrift nicht hinreichend in innerstaatliches Recht umgesetzt worden ist, können sich die Kläger unmittelbar auf diese Richtlinie berufen (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2005, Rechtsprechungsübersicht unter 1.). Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie knüpft die Steuerbefreiung an zwei Voraussetzungen: Zum einen muss es sich um Leistungen handeln, die eng mit der Fürsorge und sozialen Sicherheit verbunden sind und zum anderen, dass diese Leistungen von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen (privaten) Einrichtungen, die von dem Mitgliedsstaat als Einrichtung mit im wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind“, erbracht worden sind.

Diese Voraussetzungen sind erfüllt, da die Kläger zum einen Leistungen erbracht haben, die eng mit der Sozialfürsorge verbunden sind. Sie haben im Auftrag eines gemeinnützigen Vereins, der seinerseits die Entgelte für diese Leistungen nach den §§ 27 bis 41 SGB VIII vom Jugendamt erhält, bei Konfliktfamilien in sozialen Brennpunkten Beratungshilfe geleistet.

Sie sind auch von der Gemeinde als „private Einrichtung mit im wesentlichen sozialem Charakter“ anerkannt worden. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind zum einen unter „Einrichtung“ auch private Einheiten zu verstehen. Des Weiteren steht auch der Anerkennung nicht entgegen, dass die Kläger nicht gemeinnützig tätig sind, weil sie – wie jeder andere Bürger auch – die Leistungen erbringen, um damit ihren Lebensunterhalt zu verdienen.

Die selbständig als Unternehmer tätigen Kläger sind auch als Einrichtung im Sinne des Art. 13 Abs. 1 Buchst. g der 6. Richtlinie anerkannt worden. Nach der Rechtsprechung des BFH kann die staatliche „Anerkennung“ der privaten Einrichtung darin gesehen werden, dass die Kosten für die sozialen Leistungen von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit (hier Jugendamt) übernommen werden.

Zwar sind im Streitfall die Kosten für die Tätigkeit der Kläger nicht unmittelbar von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen worden, da die Gemeinde die Entgelte nicht unmittelbar an die Kläger, sondern zunächst an den Verein entrichtet hat. Dieser Unterschied ist jedoch für die Frage der staatlichen „Anerkennung“ nicht entscheidungserheblich. Wie der BFH bereits mit Urteil vom 25.11.2004 (vgl. Rechtsprechungsübersicht unter 2.) entschieden hat, kommen steuerfreie Leistungen nicht nur dann in Betracht, wenn Rehabilitationseinrichtungen Leistungen aufgrund eines Versorgungsvertrags unmittelbar an Patienten erbringen. Steuerbefreit sind nach dem BFH auch die Leistungen der selbständigen Fachkräfte an die Einrichtung.

Das Finanzamt hat Revision gegen dieses Urteil beim BFH eingelegt.

7. Kinder- und Jugendbetreuung: Urteil des EuGH vom 09. Februar 2006, Az.: C-415/04 (Anlage 8)

Sachverhalt:

Die niederländische Stiftung ist eine Einrichtung ohne Gewinnerzielungszweck, die die Betreuung von nichtschulpflichtigen Kindern durchführt und für Schulkinder eine Betreuung außerhalb der Schulstunden anbietet. Sie führt ferner eine Kartei von Tageseltern, die Kinder bei sich zu Hause betreuen, nachdem sie von dieser Einrichtung geprüft worden sind. Eltern, die sich für die Betreuung ihres Kindes bei einem Tageselternanteil entscheiden, werden von der Stiftung mit Tageseltern in Kontakt gebracht, die in ihrer Kartei verzeichnet sind. Sodann dient die Stiftung als Vermittlerin für den Abschluss eines schriftlichen Vertrags zwischen den Eltern des Kindes und den Tageseltern. Die Stiftung haftet nicht für Schäden, die aus der Nichteinhaltung des Vertrages entstehen. Sie garantiert auch nicht dafür, dass die Tageseltern die Betreuung während der gewünschten Stunden tatsächlich erbringen.

Die Stiftung und die Finanzbehörden streiten gerichtlich über die Frage, ob die Dienstleistungen der Stiftung von der Mehrwertsteuer befreit sind.

Das zuständige niederländische Gericht setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

„Ist Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchst. g, h, und i der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass die in der Vorlageentscheidung beschriebene Dienstleistung, die in der Vermittlung der Betreuung noch nicht schulpflichtiger Kinder und schulpflichtiger Kinder außerhalb der Schulstunden durch Tageseltern besteht, als eine Dienstleistung im Sinne einer oder mehrerer dieser Bestimmungen anzusehen?“

Urteilsbegründung:

Die von der Stiftung als Vermittlerin erbrachten Dienstleistungen können nur dann gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g bis i der 6. Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sein, wenn sie eng mit einer in diesen Bestimmungen aufgeführten Tätigkeiten verbunden sind.

Es ist daher zu prüfen, ob sich die Kinderbetreuung durch die Tageseltern, auf die sich die von der Stiftung als Vermittlerin erbrachten Dienstleistungen beziehen, einer der in Art. 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben g bis i der 6. Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten zuordnen lässt, nämlich solcher der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung sowie der Erziehung von Kindern- und Jugendlichen.

Unbestritten kann die Kinderbetreuung durch Tageseltern als eine Dienstleistung der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit wie auch der Kinder- und Jugendbetreuung im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie betrachtet werden.

Ob auch die Befreiungsvorschrift des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der 6. Richtlinie einschlägig ist, kann der EuGH nicht entscheiden. Die Angaben, über die er verfügt, erlauben es ihm nicht, mit Gewissheit festzustellen, ob die Kinderbetreuung eine Dienstleistung ist, die zur „Erziehung“ von Kindern und Jugendlichen im Sinne des Buchst. i gehört.

Unstrittig ist, dass es sich bei einer Stiftung um eine von dem betreffenden Mitgliedsstaat anerkannte Einrichtung im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie handelt. Fraglich ist, ob die Tageseltern diesem Kriterium ebenfalls entsprechen müssen.

Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der 6. Richtlinie lautet: „Von der in Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und die Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn die zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind.“ Aus diesen Bestimmungen geht hervor, dass die Haupttätigkeit, mit der die Lieferung von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen eng verbunden sein muss, auch selbst eine befreite Tätigkeit sein muss. Der von den Tageseltern geleistete Kinderbetreuungsdienst müsste demnach selbst von der Mehrwertsteuer befreit sein.

Da es sich bei den Tageseltern um Selbständige handelt, die nicht als Einrichtungen des öffentlichen Rechts betrachtet werden können, können die Dienstleistungen der Kinderbetreuung nur insoweit gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit werden, als sie durch „von dem betreffenden Mitgliedsstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ erbracht werden. Die nationalen Behörden verfügen in Bezug darauf über ein Ermessen, dass sie entsprechend dem Gemeinschaftsrecht ausüben müssen. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob die von den Tageseltern erbrachten Betreuungsdienstleistungen die in den erwähnten Bestimmungen aufgestellten Voraussetzungen für die Steuerbefreiung insbesondere im Hinblick auf den „sozialen Charakter“ erfüllen, der dem Erbringer der Dienstleistung zuerkannt sein muss.

Die von der Stiftung als Vermittlerin erbrachten Dienstleistungen können zudem nur dann gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g bis i der 6. Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit werden, wenn sie eng mit der Kinderbetreuung verbunden sind.

Unabhängig davon, wie die Wendung „eng verbunden“ im Rahmen von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie auszulegen ist, macht Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie die Steuerbefreiung jedenfalls von der Voraussetzung abhängig, dass die betreffenden Lieferungen und Dienstleistungen zur Ausübung der von der steuerbefreiten Tätigkeit unerlässlich sind. Folglich können im vorliegenden Verfahren die von der Stiftung als Vermittlerin erbrachten Dienstleistungen nur dann von der Steuer befreit werden, wenn nachgewiesen ist, dass sie für den Kinderbetreuungsdienst unerlässlich sind.

Wenn es die Prüfung der Vorgeschichte der Eltern und deren Ausbildung durch die Stiftung ermöglichen, nur solche Tageseltern auszuwählen, die fähig, zuverlässig und in der Lage sind, einen höherwertigen Kinderbetreuungsdienst zu gewährleisten, als ihn die Eltern ohne die Leistung dieser Einrichtung hätten erhalten können, dann können diese Leistungen als für die Durchführung einer hochwertigen Kinderbetreuung unerlässlich betrachtet werden. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts zu prüfen, ob diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt sind.

Demnach ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. Richtlinie in Verbindung mit Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b dahingehend auszulegen ist, dass Dienstleistungen, die eine Einrichtung des öffentlichen Rechts oder eine von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung als Vermittler zwischen Personen, die einen Kinderbetreuungsdienst suchen, und Personen, die einen solchen Dienst anbieten, erbringt, nur dann nach diesen Bestimmungen von der Mehrwertsteuer befreit werden können, wenn

- der Kinderbetreuungsdienst selbst die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach diesen Bestimmungen erfüllt;

- dieser Dienst von einer solchen Art und Qualität ist, dass für die Eltern ein gleichwertiger Dienst ohne Mitwirken eines Vermittlungsdienstes, wie er Gegenstand dieses Verfahrens ist, nicht gewährleistet ist;
- diese Vermittlungsdienste nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sind, ihrem Erbringer zusätzliche Einkünfte durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit mehrwertsteuerpflichtigen gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.