



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 5. März 2014  
sj.d(2014)619049

**AN DEN HERRN PRÄSIDENTEN  
UND DIE DAMEN UND HERREN MITGLIEDER  
DES GERICHTSHOFES DER EUROPÄISCHEN UNION**

**SCHRIFTSATZ**

gemäß Artikel 23 Absatz 2 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes

in der Rechtssache **C-594/13**

eingereicht von der **Europäischen Kommission**,

Bevollmächtigte: Axel CORDEWENER, Mitglied des Juristischen Dienstes der Europäischen Kommission, und Carine SOULAY, zur Europäischen Kommission abgeordnete nationale Expertin,

Zustellungsanschrift: Merete Clausen, Mitglied des Juristischen Dienstes der Kommission, Gebäude BECH, rue A. Weicker, 2721 Luxemburg – der Zustellung aller Verfahrensschriftstücke über e-Curia wird zugestimmt –

**wegen Vorabentscheidung**

gemäß Artikel 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union, beantragt vom Bundesfinanzhof (Deutschland), in dem Rechtsstreit

**"go fair" Zeitarbeit OHG**

- Klägerin und Revisionsklägerin -

**gegen**

**Finanzamt Hamburg-Altona**

- Beklagter und Revisionsbeklagter -

über die Auslegung von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g und Artikel 134 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1, mit späteren Änderungen).

Die Kommission beehrt sich, zu den Vorlagefragen des Bundesfinanzhofs wie folgt Stellung zu nehmen:

## **I. RECHTLICHER RAHMEN**

### **1. Unionsrecht**

1. Titel IX "Steuerbefreiungen" der Richtlinie 2006/112/EG (nachfolgend: MwStSystRL) enthält in Kapitel 2 verschiedene "Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten". Dort ist zum einen Folgendes geregelt:

*"Artikel 132*

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

(...)

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

(...)"

2. Zum anderen findet sich dort die nachfolgende Bestimmung:

*"Artikel 133*

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

a) 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.

b) Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über

zwischen geschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.

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

d) Die Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

Die Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1989 gemäß Anhang E der Richtlinie 77/388/EWG die Mehrwertsteuer auf die in Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben m und n genannten Umsätze erhoben, können die unter Absatz 1 Buchstabe d genannten Bedingungen auch anwenden, wenn für diese Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Befreiung gewährt wird."

3. Schließlich enthält das oben genannte Kapitel 2 des Titels IX der MwStSystemRL noch folgende Regelung:

*"Artikel 134*

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

- a) sie sind für Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;
- b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden".

## 2. Nationales Recht

4. Das deutsche Umsatzsteuergesetz (UStG) enthält in seinem zweiten Abschnitt diverse Regelungen über "Steuerbefreiung und Steuervergütungen". Die Vorschrift des § 4 umfasst einen Katalog von Steuerbefreiungen für Lieferungen und sonstige Leistungen. Darin wird unter anderem seit der ab dem 1. Januar 2009 geltenden Neufassung des UStG durch das Jahressteuergesetz 2009<sup>1</sup> bestimmt, dass von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden (und deshalb in Deutschland steuerbaren) Umsätzen die folgenden Umsätze steuerfrei sind:

"16. die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen eng verbundenen Leistungen, die von

a) juristischen Personen des öffentlichen Rechts,

b) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 132 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch besteht,

c) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 132a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch, § 72 oder § 77 des Elften Buches Sozialgesetzbuch besteht oder die Leistungen zur häuslichen Pflege oder zur Heimpflege erbringen und die hierzu nach § 26 Abs. 5 in Verbindung mit § 44 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch bestimmt sind,

d) Einrichtungen, die Leistungen der häuslichen Krankenpflege oder Haushaltshilfe erbringen und die hierzu nach § 26 Abs. 5 in Verbindung mit § 32 und § 42 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch bestimmt sind,

e) Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 111 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch besteht,

f) Einrichtungen, die nach § 142 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch anerkannt sind,

g) Einrichtungen, soweit sie Leistungen erbringen, die landesrechtlich als niedrigschwellige Betreuungsangebote nach § 45b des Elften Buches Sozialgesetzbuch anerkannt sind,

---

<sup>1</sup> JStG 2009 vom 19. Dezember 2008, Bundesgesetzblatt I 2008, 2794.

h) Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 75 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch besteht,

i) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 16 des Zweiten Gesetzes über die Krankenversicherung der Landwirte, nach § 53 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 10 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte oder nach § 143e Abs. 4 Nr. 2 in Verbindung mit § 54 Abs. 2 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch über die Gewährung von häuslicher Krankenpflege oder Haushaltshilfe, besteht,

j) Einrichtungen, die aufgrund einer Landesrahmenempfehlung nach § 2 Frühförderungsverordnung als fachlich geeignete interdisziplinäre Frühförderstellen anerkannt sind, oder

k) Einrichtungen, bei denen im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind,

erbracht werden. Leistungen im Sinne des Satzes 1, die von Einrichtungen nach den Buchstaben b bis k erbracht werden, sind befreit, soweit es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die Vergütung jeweils bezieht".

5. Zu den einzelnen Regelungen der vom Bundesfinanzhof (nachfolgend: BFH) für relevant gehaltenen außersteuerlichen Gesetze, nämlich des Gesetzes über die Berufe in der Krankenpflege (KrPflG), des Gesetzes über die Berufe in der Altenpflege (AltPflG) sowie auch des Gesetzes zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (AÜG) verweist die Kommission auf die entsprechenden Zitierungen im Vorlagebeschluss<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.1.b.bb und II.1.b.cc.

## II. SACHVERHALT DES AUSGANGSVERFAHRENS UND VORLAGEFRAGEN

6. Die Klägerin und Revisionsklägerin des Ausgangsverfahrens ist eine in Hamburg ansässige offene Handelsgesellschaft (OHG), deren Unternehmensgegenstand die Überlassung von Arbeitnehmern auf der Basis des AÜG ist. Sie ist als Zeitarbeitsfirma auf die Überlassung von Arbeitnehmern im Bereich der Kranken- und Altenpflege spezialisiert. Im Streitjahr 2010 überließ die Klägerin die bei ihr angestellten Pflegefachkräfte (Krankenpfleger, Krankenschwestern, Altenpfleger und Altenpflegerinnen) gegen Entgelt an Pflegeeinrichtungen, die ihrerseits die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG erfüllten. Die Arbeitnehmer der Klägerin waren organisatorisch in die jeweilige Pflegeeinrichtung eingegliedert und führten dort die Pflegeleistungen im Auftrag und nach Weisung dieser Einrichtung durch. Die Dienst- und Fachaufsicht über die Tätigkeit der Leiharbeitnehmer/-innen oblag ebenfalls der betreffenden Pflegeeinrichtung.
7. Die Klägerin streitet mit dem beklagten Finanzamt darüber, ob die von ihr – durch die entgeltliche Überlassung ihrer Pflegekräfte – an die vorgenannten Pflegeeinrichtungen erbrachten Leistungen als umsatzsteuerfrei zu behandeln sind. Das Finanzamt ging für das Streitjahr 2010 davon aus, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG auf die Klägerin nicht anwendbar sei und hatte dementsprechend Umsatzsteuer gegen sie festgesetzt. Die Klägerin erhob hiergegen in zulässiger Weise eine so genannte "Sprungklage"<sup>3</sup> direkt zum Finanzgericht Hamburg, welches die Klage abwies.<sup>4</sup>
8. Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts erhob die Klägerin – nach erfolgreicher Durchführung einer Nichtzulassungsbeschwerde<sup>5</sup> – Revision zum BFH. Der BFH stellte fest, dass die Klägerin nach nationalem Recht die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG nicht erfüllt, weil sie selbst keine Einrichtung zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen betreibt, sondern einen – wenn auch auf Pflegefachkräfte

---

<sup>3</sup> Diese Möglichkeit ergibt sich nach nationalem Recht aus § 45 Finanzgerichtsordnung (FGO).

<sup>4</sup> Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 24. November 2011, 6 K 233/10.

<sup>5</sup> BFH, Beschluss vom 20. Juli 2012, V B 120/11.

beschränkten – Arbeitnehmerverleih auf Zeit.<sup>6</sup> Allerdings hält der BFH es für möglich, dass die Klägerin sich unmittelbar auf die unionsrechtliche Regelung des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen und daraus die Steuerfreiheit ihrer Umsätze ableiten könne, ohne dass dem die Vorschrift des Artikels 134 MwStSystRL entgegenstünde.<sup>7</sup>

9. Vor diesem Hintergrund hat der BFH das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

*1. Zur Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL:*

*a) Kann ein Mitgliedstaat das ihm eingeräumte Ermessen zur Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter dahingehend ausüben, dass er zwar Personen anerkennt, die ihre Leistungen an Sozialkassen und Pflegekassen erbringen, nicht aber auch staatlich geprüfte Pflegekräfte, die ihre Leistungen unmittelbar an Pflegebedürftige erbringen?*

*b) Falls staatlich geprüfte Pflegekräfte als soziale Einrichtung anzuerkennen sind:*

*Ergibt sich die Anerkennung einer Zeitarbeitsfirma, die staatlich geprüfte Pflegekräfte an anerkannte Pflegeeinrichtungen (Zieleinrichtungen) verleiht, aus der Anerkennung des verliehenen Personals?*

*2. Zur Auslegung von Art. 134 Buchst. a MwStSystRL:*

*Ist die Gestellung von staatlich geprüften Pflegekräften für die Erbringung von Pflegeleistungen der Zieleinrichtung (Entleiher) als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundener Umsatz unerlässlich, wenn die Zieleinrichtung ohne Personal nicht tätig werden kann?*

---

<sup>6</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.2.

<sup>7</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.3 und Tz. II.4.

### III. RECHTLICHE WÜRDIGUNG

10. Mit seinen Vorlagefragen möchte der BFH wissen, ob sich eine Zeitarbeitsfirma, die sich auf die entgeltliche Überlassung von qualifizierten Pflegefachkräften an gemäß § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreite Pflegeeinrichtungen spezialisiert hat, hinsichtlich ihrer eigenen durch diesen "Arbeitnehmerverleih"<sup>8</sup> erbrachten Umsätze unmittelbar auf Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL berufen kann und diese Umsätze daher als steuerfrei zu behandeln sind. Während sich die erste Vorlagefrage auf die Voraussetzungen bezieht, unter denen Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL für bestimmte Umsätze eine Steuerbefreiung gewährt, betrifft die zweite Vorlagefrage das Eingreifen eines etwaigen Ausschlussgrundes nach Artikel 134 der MwStSystRL.

#### 1. Zum näheren Verständnis der Vorlagefragen

11. Bevor die Kommission auf Details der Vorlagefragen eingeht, möchte sie vorab an die einschlägigen Grundsätze erinnern, die der Gerichtshof allgemein zur Auslegung der in den Artikeln 132 ff. der MwStSystRL (zuvor: Artikel 13, Teil A und Teil B, der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie<sup>9</sup>) herausgearbeitet hat. Danach enthalten die dort vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe, die Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz der Besteuerung von entgeltlichen Lieferungen und Dienstleistungen darstellen und daher eng auszulegen sind.<sup>10</sup> Allerdings muss die Auslegung mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden. Die in den Befreiungsnormen enthaltenen Begriffe dürfen daher nicht so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung

---

<sup>8</sup> Diese allgemein übliche Bezeichnung für Arbeitnehmerüberlassungen der hier zur Diskussion stehenden Art ist aus umsatzsteuerlicher Sicht unscharf, da es sich bei einer "Leihe" der Sache nach um einen unentgeltlichen Vorgang handelt (vgl. z.B. § 598 des deutschen Bürgerlichen Gesetzbuches [BGB]), während es im vorliegenden Fall gerade um die entgeltliche Überlassung von Personal geht.

<sup>9</sup> Sechste Richtlinie 77/388/EEG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem; einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977 L 145, S. 1; anschließend mehrfach geändert).

<sup>10</sup> Siehe z.B. EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnrn. 15-16. Aus jüngerer Zeit z.B. Urteile vom 18. November 2010, *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, Slg. 2010, I-11733, Rdnrn. 22-23; vom 5. Juli 2012, *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnrn. 20-21; vom 12. Juli 2012, *Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 20.



nehmen.<sup>11</sup> Sie sind vielmehr nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik der MwStSystRL auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der betreffenden Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist.<sup>12</sup>

12. Speziell zu Tätigkeiten, die dem Gemeinwohl dienen, hat der Gerichtshof bereits zu Artikel 13, Teil A, der Sechsten Richtlinie – der Vorgängerregelung des Artikels 132 Abs. 1 der MwStSystRL – ausdrücklich betont, dass nicht etwa jede dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit erfasst wird, sondern nur solche Tätigkeiten, die dort einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind.<sup>13</sup> Insbesondere mit der Vereinbarkeit einzelner Bestimmungen der deutschen Regelung in § 4 Nr. 16 UStG mit den unionsrechtlichen Vorgaben hat sich der Gerichtshof bereits näher befasst.<sup>14</sup>
13. Im Urteil *Zimmermann* hat der Gerichtshof zu Artikel 13, Teil A, Buchst. g der Sechsten Richtlinie, der mit dem hier zur Diskussion stehenden Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL nahezu wortidentisch ist, festgestellt, dass die Steuerbefreiung nach dieser Norm von zwei Voraussetzungen abhängt: Erstens muss es sich um "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen" handeln, und zweitens müssen diese Dienstleistungen oder Lieferungen "durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden".<sup>15</sup>

---

<sup>11</sup> Z.B. EuGH, Urteile vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 16; vom 18. November 2010, *Verigen Transplantation Service International*, C-156/09, Slg. 2010, I-11733, Rdnr. 23; vom 5. Juli 2012, *DTZ Zadelhoff*, C-259/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 21; vom 12. Juli 2012, *Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 20.

<sup>12</sup> Siehe EuGH, Urteile vom 18. November 2004, *Temco Europe*, C-284/03, Slg. 2004, I-11237, Rdnrn. 17-18; vom 16. Oktober 2008, *Canterbury Hockey Club*, C-253/07, Slg. 2008, I-7821, Rdnr. 17.

<sup>13</sup> EuGH, Urteile vom 11. Juli 1985, *Kommission/Deutschland*, 107/84, Slg. 1985, 2655, Rdnr. 17; vom 12. November 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Slg. 1998, I-7053, Rdnr. 18; vom 1. Dezember 2005, *Ygeia*, verb. Rs. C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Rdnr. 16; vom 14. Dezember 2006, *VDP Dental Laboratory*, C-401/05, Slg. 2006, I-12121, Rdnr. 24; vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 14.

<sup>14</sup> Siehe EuGH, Urteile vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833; vom 6. November 2003, *Christoph-Dornier-Stiftung*, C-45/01, Slg. 2003, I-12911; vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht.

<sup>15</sup> Vgl. entsprechend EuGH, Urteil vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnrn. 20-21.

Die erste Voraussetzung bezieht sich also objektiv auf die Art der erbrachten Handlungen und die zweite Voraussetzung subjektiv auf die Person des Handelnden.

14. Zur erstgenannten (objektiven) dieser beiden Voraussetzungen weist der BFH in seinem Vorlagebeschluss<sup>16</sup> zutreffend darauf hin, dass der Gerichtshof Leistungen, die von ambulanten Pflegediensten direkt an körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen erbracht werden, als "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie angesehen hat.<sup>17</sup> Die Kommission hält es aber für zweifelhaft, ob sich diese Beurteilung auch auf den vorliegenden Fall übertragen lässt, in dem eine Zeitarbeitsfirma ihre Arbeitnehmer an Pflegeeinrichtungen überlässt, welche ihrerseits dann unter Einsatz dieser überlassenen Arbeitnehmer Pflegeleistungen an Dritte erbringen.
15. Als mit einem bestimmten dem Gemeinwohl – hier der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit hilfs- und pflegebedürftiger Personen – dienenden Tätigkeitsbereich "eng verbunden" sind nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs solche Leistungen anzusehen, die keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern sich als Nebenleistung darstellen: Diese Leistungen sind aus Sicht des Empfängers einer bestimmten Hauptleistung lediglich ein Mittel, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen erhalten zu können.<sup>18</sup> Zwar hat der Gerichtshof in dem auch vom BFH herangezogenen Urteil *Horizon College* die Überlassung von Lehrkräften an eine Schule als eine mit der Hauptleistung – der Unterrichtserteilung – "eng verbundene Dienstleistung" eingestuft.<sup>19</sup> Anders als der BFH<sup>20</sup> ist die Kommission jedoch der Meinung, dass die vom Gerichtshof im vorgenannten Urteil aufgestellten Kriterien für eine Steuerbefreiung der Personalüberlassung hier nicht vollständig erfüllt sind.

---

<sup>16</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.3.b.

<sup>17</sup> Siehe EuGH, Urteile vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rdnrn. 44, 61; vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 24.

<sup>18</sup> Siehe EuGH, Urteile vom 11. Januar 2001, *Kommission/Frankreich*, C-76/99, Slg. 2001, I-249, Rdnr. 27-30; vom 6. November 2003, *Christoph-Dornier-Stiftung*, C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Rdnrn. 33-35; vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnrn. 28-29.

<sup>19</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 30.

<sup>20</sup> Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.3.c.

16. Der Gerichtshof hat nämlich im Fall *Horizon College* entschieden, dass für die Anwendung der dort einschlägigen Befreiungsnorm in Artikel 13, Teil A, Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (heute Artikel 132 Abs. 1 der MwStSystRL) auf die mit einer Hauptleistung "eng verbundene" (Neben-)Dienstleistung drei Kriterien erfüllt sein müssen: Erstens muss nicht nur die relevante Haupttätigkeit, sondern auch die zugehörige Nebenleistung von einer unter fragliche Befreiungsnorm fallenden "Einrichtung" erbracht werden.<sup>21</sup> Zweitens kann die Nebenleistung als solche nur befreit werden, wenn sie zur Erbringung der relevanten Haupttätigkeit "unerlässlich" ist.<sup>22</sup> Und drittens ist eine Steuerbefreiung ausgeschlossen, sofern Dienstleistungen im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der grundsätzlich unter die Befreiungsnorm fallenden Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die sie im unmittelbaren Wettbewerb mit der Steuerpflicht unterliegenden gewerblichen Unternehmen ausgeübt werden.<sup>23</sup>
17. Das Verständnis der vorgenannten Kriterien durch die Kommission weicht allerdings teilweise von dem ab, wie der BFH diese Kriterien offenbar interpretiert.<sup>24</sup> Denn zunächst einmal ergibt sich nach Auffassung der Kommission aus einer rein systematischen Betrachtung dieser drei Kriterien, dass das erstgenannte Kriterium hier mit der (subjektiven) zweiten der oben genannten Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL (siehe oben Rdnr. 13) übereinstimmt, nämlich der Notwendigkeit, dass der Leistungserbringer – und zwar im vorliegenden Kontext insbesondere jener, der die mit der Hauptleistung "eng verbundene" Nebenleistung erbringt (also die Klägerin "go fair" Zeitarbeit OHG) – in eigener Person unter die in dieser Vorschrift genannten "Einrichtungen" fallen muss. Entgegen der offenbar vom BFH vertretenen Interpretation wird genau dieser Punkt auch durch das "Euregio"-Urteil des Gerichtshofs ausdrücklich bestätigt.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 34.

<sup>22</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 38.

<sup>23</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 42.

<sup>24</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.3.c.aa.

<sup>25</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 25. März 2010, *Kommission/Niederlande*, C-79/09, Slg. 2010, I-00040\*, Rdnr. 61.

18. Im Übrigen ist festzustellen, dass sich das zweitgenannte Kriterium in *Horizon College* bzgl. der Unerlässlichkeit der Neben- für die Hauptleistung auf die frühere Regelung des Artikels 13, Teil A, Abs. 2, Buchst. b erster Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie (heute Artikel 134 Buchst. a der MwStSystRL) bezieht, wie sich aus den hierzu zitierten vorherigen Entscheidungen des Gerichtshofs ergibt.<sup>26</sup> Das dritte in *Horizon College* genannte Kriterium bezieht sich hingegen auf Artikel 13, Teil A, Abs. 2, Buchst. b zweiter Spiegelstrich der Sechsten Richtlinie (heute Artikel 134 Buchst. b der MwStSystRL), wie sich dem Urteil direkt entnehmen lässt.<sup>27</sup>
19. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind zudem die beiden letztgenannten Vorschriften des Artikels 134 der MwStSystRL, bei deren Eingreifen es zwingend zu einem Ausschluss der Steuerbefreiungen nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n der MwStSystRL kommt, unmittelbar bei der Auslegung des Tatbestands der jeweiligen Befreiungsnorm zu berücksichtigen.<sup>28</sup> In eben diesem Sinne hat der Gerichtshof auch in *Horizon College* zu den Vorgängerbestimmungen der Sechsten Richtlinie festgestellt, dass Artikel 13, Teil A, Abs. 1 insofern "in Verbindung mit" Artikel 13, Teil A, Abs. 2 zu interpretieren ist.<sup>29</sup> Über Artikel 13, Teil A, Abs. 2, Buchst. b hinaus schließt dies auch eine Berücksichtigung von Buchst. a der letztgenannten Bestimmung (heute Artikel 133 MwStSystRL) mit ein, sofern der Mitgliedstaat im Hinblick auf die dort genannten "Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind", von der Möglichkeit zur Einführung bestimmter einschränkender Bedingungen Gebrauch gemacht hat.<sup>30</sup>

---

<sup>26</sup> Siehe die Bezugnahme bei EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 38 vor allem auf die Urteile vom 1. Dezember 2005, *Ygeia*, verb. Rs. C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Rdnr. 26 sowie vom 9. Februar 2006, *Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Slg. 2006, I-1385, Rdnr. 25, die sich jeweils explizit auf Artikel 13, Teil A, Abs. 2 (erster Spiegelstrich) beziehen.

<sup>27</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 38 vor allem auf die Urteile vom 1. Dezember 2005, *Ygeia*, verb. Rs. C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Rdnr. 26 sowie vom 9. Februar 2006, *Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Slg. 2006, I-1385, Rdnr. 25, die sich jeweils explizit auf Artikel 13, Teil A, Abs. 2 (erster Spiegelstrich) beziehen.

<sup>28</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 1. Dezember 2005, *Ygeia*, verb. Rs. C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Rdnr. 26 mit Bezugnahme auf die dortigen Schlussanträge von Generalanwalt Léger vom 15. September 2005, Rdnrn. 30-32.

<sup>29</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 46.

<sup>30</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 45.

20. Vor diesem Hintergrund setzt die vom BFH für möglich erachtete Übertragbarkeit des Urteils *Horizon College* auf den vorliegenden Fall voraus, dass (1) neben den die Hauptleistung an die pflegebedürftigen Personen erbringenden Pflegeeinrichtungen auch die Klägerin subjektiv zu den in Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL genannten "Einrichtungen" gehört und durch Deutschland keiner der in Artikel 133 der MwStSystRL enthaltenen Bedingungen unterworfen wird, dass (2) die objektiv von der Klägerin erbrachten Arbeitnehmerüberlassungen nicht nur im Sinne von Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL mit den Hauptleistungen der Pflegeeinrichtungen "eng verbunden", sondern für die Erbringung dieser Hauptleistungen im Sinne von Artikel 134 Buchst. a der MwStSystRL "unerlässlich" sind, wobei maßgeblich auf die Gleichwertigkeit der Leistungen aus der Sicht der pflegebedürftigen Personen abzustellen ist, und dass (3) diese Personalgestellungen nicht gemäß Artikel 134 Buchst. b der MwStSystRL im Wesentlichen dazu bestimmt waren, den die Hauptleistung erbringenden Pflegeeinrichtungen zusätzliche Einnahmen im Wettbewerb mit steuerpflichtigen gewerblichen Unternehmen zu verschaffen.<sup>31</sup>
21. Wie im Urteil *Horizon College* ausdrücklich entschieden wurde, obliegt die Prüfung dieser Voraussetzungen dem nationalen Richter.<sup>32</sup> Nach dem Vorlagebeschluss geht der BFH davon aus, dass die letztgenannte Voraussetzung (3) hier erfüllt ist und somit kein Verstoß gegen Artikel 134 Buchst. b der MwStSystRL vorliegt.<sup>33</sup> Auch stellt der BFH mit Blick auf die erstgenannte Voraussetzung (1) zumindest fest, dass der deutsche Gesetzgeber von den in Artikel 133 der MwStSystRL vorgesehenen Möglichkeiten einschränkender Bedingungen mit Blick auf Leistungserbringer, die "keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts" sind, keinen Gebrauch gemacht hat.<sup>34</sup>
22. Unter Berücksichtigung des Vorstehenden sind die weiteren Erläuterungen des BFH zu seinen Vorlagefragen nach Meinung der Kommission wenig verständlich. Die erste Vorlagefrage bezieht sich sowohl in Buchst. a als auch in Buchst. b auf die subjektive Eigenschaft der Klägerin als "Einrichtung" im Sinne von Artikel 132

---

<sup>31</sup> Siehe in entsprechendem Sinne den Katalog der Voraussetzung bei EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 46.

<sup>32</sup> EuGH, Urteil vom 14. Juni 2007, *Horizon College*, C-434/05, Slg. 2007, I-4793, Rdnr. 46.

<sup>33</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.4.c.cc.

<sup>34</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.4.c.dd.

Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL, also auf den Kern der erstgenannten Voraussetzung (1) von *Horizon College* (siehe oben Rdnr. 20 sowie auch Rdnr. 13). Hierzu stellt der BFH selbst fest, dass seiner Ansicht nach diese Voraussetzung erfüllt ist,<sup>35</sup> wodurch diese Vorlagefrage im Grunde obsolet wäre. Da die Kommission allerdings die Interpretation der Urteile des Gerichtshofs in den Rechtssachen *Horizon College* und "Euregio" durch den BFH für unzutreffend hält, schlägt sie vor, diese Vorlagefrage dennoch zu beantworten (dazu unten Tz. III.2).

23. Die zweite Vorlagefrage des BFH hingegen zielt explizit auf die zweitgenannte Voraussetzung (2) von *Horizon College*, nämlich auf die objektive Einstufung der von der Klägerin erbrachten Arbeitnehmerüberlassungen als "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen" im Sinne von Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL, die zudem gemäß Artikel 134 Buchst. a der MwStSystRL für die (steuerfreien) Umsätze der Pflegeeinrichtungen "unerlässlich" sein müssen (siehe oben Rdnr. 20 sowie auch Rdnr. 13).<sup>36</sup> Hierbei handelt es sich um einzelfallbezogene Detailfragen, die der Gerichtshof nicht nur in *Horizon College* (siehe oben Rdnr. 21), sondern auch im Urteil *Zimmermann*<sup>37</sup> aus guten Gründen dem der Sache näheren nationalen Richter zur eigenen Beurteilung überlassen hat. Im vorliegenden Fall ist aber eine Beantwortung dieser zweiten Vorlagefrage – und daher auch eine Stellungnahme dazu seitens der Kommission – ohnehin entbehrlich, da bereits die erste Vorlagefrage negativ zu beantworten ist.

## 2. Zur ersten Vorlagefrage

24. Die erste Vorlagefrage besteht aus zwei Teilen, die sich jeweils auf die Auslegung von Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL beziehen. Der erste Teil dieser Frage (Buchst. a) richtet sich darauf, ob es mit der vorgenannten Richtliniennorm vereinbar ist, wenn nach deutschem Recht Personen, die Leistungen an Sozial- und Pflegekassen erbringen, für Zwecke der Steuerbefreiung als "Einrichtungen mit sozialem Charakter" anerkannt werden, nicht aber staatlich geprüfte Pflegekräfte, die ihre Leistungen unmittelbar an Pflegebedürftige erbringen. Den zweiten Teil der

---

<sup>35</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.4.c.aa mit Verweis auf Tz. II.3.c.bb.

<sup>36</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.4.c.bb.

<sup>37</sup> Siehe EuGH, vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 61.

Frage (Buchst. b) stellt der BFH nur für den Fall, dass der erste Teil "zu verneinen sein und die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL erforderliche Anerkennung aufgrund der staatlichen Prüfung des verliehenen Personals vorliegen" sollte; für diesen Fall fragt der BFH, ob auch eine Zeitarbeitsfirma wie die Klägerin "diese Anerkennung für sich in Anspruch nehmen kann".<sup>38</sup>

25. Nach Auffassung der Kommission ist jedoch eine getrennte Beantwortung beider Teilfragen nicht möglich. Der erste Teil (Buchst. a) bezieht sich explizit auf "staatlich geprüfte Pflegekräfte, die ihre Leistungen unmittelbar an Pflegebedürftige erbringen", und auf die Möglichkeit, eine solche Pflegekraft als "Einrichtung mit sozialem Charakter" anzuerkennen (und damit ihre Leistungen von der Umsatzsteuer zu befreien). Um eine solche Situation der unmittelbaren Leistungserbringung durch eine Pflegekraft an hilfsbedürftige Personen ging es etwa im Fall von Frau *Zimmermann*, die als examinierte Krankenschwester einen ambulanten Pflegedienst betrieb,<sup>39</sup> oder auch im Fall *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, in dem eine Gesellschaft unter anderem Leistungen der häuslichen Krankenpflege durch qualifiziertes Krankenpflegepersonal erbrachte.<sup>40</sup>
26. Im hier zu beurteilenden Ausgangsverfahren vor dem nationalen Gericht liegt eine solche Situation aber nicht vor, denn es geht hier um einen Fall der Überlassung von qualifizierten Pflegekräften durch die Klägerin an bestimmte Pflegeeinrichtungen. Diese Überlassung erfolgt zudem auf der Grundlage des AÜG, was nach dem vom BFH angeführten § 12 Abs. 1 dieses Gesetzes<sup>41</sup> einen Vertrag zwischen einem "Verleiher" (hier: Klägerin) und einem "Entleiher" (hier: Pflegeeinrichtung) über einen "Leiharbeitnehmer" (hier: die jeweilige qualifizierte Pflegekraft") voraussetzt. Zum einen handelt es sich somit bei den betroffenen Pflegekräften also um Arbeitnehmer, denen gemäß Artikel 9 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 10 der MwStSystRL mangels Selbständigkeit bereits die Eigenschaft als "Steuerpflichtiger" fehlt und bei denen sich folglich die Frage nach einer etwaigen Befreiung von der Umsatzsteuer durch Art. 132 der MwStSystRL gar nicht stellt.

---

<sup>38</sup> So ausdrücklich Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.4.b.

<sup>39</sup> Siehe EuGH, vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht.

<sup>40</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833.

27. Zum anderen wird auch der relevante Vertrag über die Überlassung dieser Pflegekräfte jeweils zwischen der Klägerin und einer Pflegeeinrichtung geschlossen. Die für umsatzsteuerliche Zwecke einzig relevante Leistung – um deren Steuerbefreiung es im vorliegenden Rechtsstreit ja auch geht – wird somit im Rahmen dieses externen Vertragsverhältnisses von der Klägerin an die jeweilige Pflegeeinrichtung erbracht wird. Dabei ist es irrelevant, dass es letztlich die überlassenen Arbeitnehmer (Pflegekräfte) sind, von denen rein faktisch die eigentlichen Pflegeleistungen gegenüber den hilfsbedürftigen Personen erbracht werden. Denn diese bleiben Arbeitnehmer der Klägerin, und selbst wenn sie weisungsgebunden in die betriebliche Organisation der Pflegeeinrichtungen eingliedert werden, erbringen sie keine eigenen umsatzsteuerlich relevanten eigenen Leistungen an die zu pflegenden Personen – sie werden vielmehr lediglich als "Mittel zum Zweck" im Rahmen eines weiteren externen Vertragsverhältnisses eingesetzt, nämlich desjenigen, auf dessen Grundlage die Pflegeeinrichtungen ihrerseits gegenüber den pflegebedürftigen Personen tätig werden.
28. Isoliert betrachtet wäre daher die erste Teilfrage (Buchst. a) als rein allgemeine und hypothetische Fragestellung zu beurteilen, die der Gerichtshof nicht zu beantworten bräuchte.<sup>42</sup> Allerdings lässt sich der Judikatur auch entnehmen, dass es zur Rechtspflege in den Mitgliedstaaten beiträgt, wenn der Gerichtshof auf eine Vorlagefrage antwortet, deren rechtlicher und tatsächlicher Rahmen durch das nationale Gericht hinreichend klar umrissen ist.<sup>43</sup> Insofern ist die Kommission der Meinung, dass der vorgenannte erste Teil (Buchst. a) dieser Vorlagefrage von vornherein gemeinsam mit ihrem zweiten Teil (Buchst. b) betrachtet und die Vorlagefrage daher insgesamt und einheitlich beantwortet werden sollte. Im Grunde will der BFH wissen, ob sich auch eine Zeitarbeitsfirma wie die Klägerin, die sich auf die Überlassung qualifizierter Pflegekräfte an steuerbefreite Pflegeeinrichtungen spezialisiert hat, unmittelbar auf die MwStSysRL berufen und die dort in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g vorgesehene Steuerbefreiung für sich in Anspruch nehmen kann.

---

<sup>41</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.1.b.cc.

<sup>42</sup> Siehe z.B. EuGH, Urteile vom 16. Dezember 1981, *Foglia*, 244/80, Slg. 1981, 3045, Rdnr. 18; vom 3. Februar 1983, *Robards*, 149/82, Slg. 1983, 171, Rdnr. 19.

<sup>43</sup> Z.B. EuGH, Urteile vom 16. Juli 1992, C-83/91, *Meilicke*, Slg. 1992, I-4871, Rdnrn. 25-26; vom 7. Dezember 2010, R., C-285/09, Slg. 2010, I-12605, Rdnrn. 31-33.



29. Insofern ist es im Hinblick auf den subjektiven Anwendungsbereich des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL zunächst einmal unzweifelhaft, dass auch nach dem nationalen Zivil- und Gesellschaftsrecht eines Mitgliedstaats gegründete Personengesellschaften wie die in der Form einer OHG errichtete Klägerin als "Einrichtungen" im Sinne dieser Richtlinienbestimmung anzusehen sind.<sup>44</sup>
30. Fraglich ist allerdings, ob sich die Klägerin in dem Sinne unmittelbar auf die vorgenannte Regelung der MwStSystRL berufen kann, dass sie daraus für sich das Recht ableiten kann, den dort genannten "Einrichtungen mit sozialem Charakter" gleichgestellt und mit ihren Leistungen der Arbeitnehmerüberlassung von der Umsatzsteuer befreit zu werden. In diesem Zusammenhang weist der BFH zwar grundsätzlich zutreffend darauf hin, dass Tätigkeiten der Kranken- und Altenpflege dem Gemeinwohl dienen.<sup>45</sup> Wie bereits dargelegt (siehe oben Rdnr. 12), reicht jedoch allein dies für eine Steuerbefreiung noch nicht aus; vielmehr können nur die Tätigkeiten befreit werden, die in Artikel 132 der MwStSystRL einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind. Insofern hat nun aber der EU-Gesetzgeber in Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL hinsichtlich der dort genannten "Einrichtungen" ausdrücklich bestimmt, dass diese durch den betreffenden Mitgliedstaat anerkannt werden müssen.
31. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist es grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln dafür aufzustellen, nach denen eine Anerkennung als "Einrichtung mit sozialem Charakter" denjenigen privatrechtlichen Einrichtungen gewährt werden kann, die sie beantragen. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit also über ein Ermessen hinsichtlich der Ausgestaltung der Bedingungen für eine solche Anerkennung.<sup>46</sup>
32. Allerdings haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die Mitgliedstaaten bei dem Aufstellen solcher Bedingungen nicht etwa die Grenzen ihres Ermessens

---

<sup>44</sup> Siehe nur EuGH, Urteile vom 7. September 1999, *Gregg*, C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Rdnrn. 17-20; vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates*, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Rdnrn. 35-36; vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 51.

<sup>45</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.4.a.

<sup>46</sup> Siehe EuGH, Urteile vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rdnr. 54; vom 6. November 2003, *Christoph-Dornier-Stiftung*, C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Rdnrn. 64, 81; vom 8. Juni 2006, *L. u. P. GmbH*, C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Rdnr. 47; vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 26.

überschritten haben. Insbesondere müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der Gleichbehandlung beachten, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt.<sup>47</sup> Dieser Grundsatz verbietet es vor allem, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Umsatzsteuer unterschiedlich zu behandeln.<sup>48</sup>

33. In diesem Zusammenhang weist die Kommission erstens darauf hin, dass die nationalen Behörden bei der Entscheidung über die Frage, ob private Unternehmen für Zwecke der Befreiungsvorschrift des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL als "Einrichtungen mit sozialem Charakter" anzuerkennen sind, verschiedene Gesichtspunkte zu berücksichtigen haben. Dazu gehört neben dem Bestehen spezifischer Vorschriften (z.B. nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit), 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 auch der Gesichtspunkt, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.<sup>49</sup>
34. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung ist nach Ansicht der Kommission mit Blick auf den vorliegenden Fall der Umstand bedeutsam, dass der Gerichtshof sich im Fall *L. u. P. GmbH* bereits mit einer anderen Regelung des § 4 Nr. 16 UStG befasst hat, welche die Gewährung der Umsatzsteuerbefreiung von der Erfüllung

---

<sup>47</sup> Vgl. in diesem Sinne EuGH, Urteile vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rdnr. 56; vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates*, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Rdnr. 52; vom 8. Juni 2006, *L. u. P. GmbH*, C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Rdnr. 48; vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 51.

<sup>48</sup> Siehe z.B. EuGH, Urteile vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rdnr. 54; vom 17. Februar 2005, *Linneweber und Akritidis*, verb. Rs. C-453/02 und C-462/02, Slg. 2005, I-1131, Rdnr. 24; vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates*, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Rdnr. 41; vom 10. November 2011, *Rank Group*, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947, Rdnr. 32.

<sup>49</sup> Siehe EuGH, Urteile vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rdnrn. 57-58; vom 6. November 2003, *Christoph-Dornier-Stiftung*, C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Rdnr. 72; vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates*, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Rdnr. 53; vom 8. Juni 2006, *L. u. P. GmbH*, C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Rdnr. 53; vom 10. Juni 2010, *Copy Gene*, C-262/08, Slg. 2010, I-5053, Rdnr. 65; vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnr. 31.

eines ganz ähnlichen 40 %-Kriteriums abhängig gemacht hatte, wie es der hier relevante § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG in der Fassung des JStG 2009 verwendet. Nach dem Urteil des Gerichtshofs in jenem Fall hatte Deutschland das ihm nach Artikel 13, Teil A, Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie (heute Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL) zustehende Ermessen nicht dadurch überschritten, dass es bei privatrechtlichen Einrichtungen die Gewährung der Steuerbefreiung davon abhängig machte, dass mindestens 40 % der von diesen Einrichtungen erbrachten Leistungen (*in casu*: medizinische Analysen durch Labors) solchen Personen zugutekommen müssen, die bei einem Sozialversicherungsträger versichert sind.

35. Die hier maßgebliche Regelung des § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG macht nun die Steuerbefreiung davon abhängig, dass einer privatrechtlichen Einrichtung "im vorangegangenen Kalenderjahr die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind". Wie sich aus den Gesetzesmaterialien ergibt, hat sich der deutsche Gesetzgeber bei der Formulierung dieser Norm im Rahmen des JStG 2009 sogar ausdrücklich an den Vorgaben des Gerichtshofs in der Rechtssache *L. u. P. GmbH* orientiert.<sup>50</sup>
36. Überdies hat der Gerichtshof unlängst im Urteil *Zimmermann* – in ausdrücklicher Anknüpfung an seine Aussagen in *L. u. P. GmbH* – hinsichtlich der im früheren § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG enthaltenen Voraussetzung, wonach "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" sein mussten, gleichfalls anerkannt, dass damit das den Mitgliedstaaten nach Artikel 13, Teil A, Abs. 1, Buchst. g der Sechsten Richtlinie (heute Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL) zustehende Ermessen grundsätzlich nicht überschritten wird.<sup>51</sup>

---

<sup>50</sup> Siehe dazu den Bericht des Finanzausschusses zum Gesetzentwurf der Bundesregierung, Bundestags-Drucksache 16/11108 vom 27. November 2008, S. 37.

<sup>51</sup> EuGH, Urteil vom 15. November 2012, *Zimmermann*, C-174/11, noch nicht in der Slg. veröffentlicht, Rdnrn. 36-37.

37. Auf der Grundlage des vorstehend Dargelegten gelangt die Kommission hier zu dem Ergebnis, dass unter Anlegung der vom Gerichtshof entwickelten Maßstäbe auch für die hier zur Diskussion stehende Regelung in § 4 Nr. 16 Buchst. k UStG in der Fassung des JStG 2009 dazu auszugehen ist, dass die dort für die Anerkennung eines privatrechtlichen Unternehmens als umsatzsteuerbefreite "Einrichtung" niedergelegten Voraussetzungen sich im Rahmen des durch Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL eröffneten mitgliedstaatlichen Ermessens bewegen. Im Lichte dessen ist daher der Umstand, dass die Klägerin, die als Zeitarbeitsfirma Arbeitskräfte an Pflegeeinrichtungen überlässt, nach der deutschen Gesetzesnorm nicht als steuerbefreite Einrichtung anerkannt wird, mit der MwStSystRL vereinbar.
38. Überdies sprechen nach Auffassung der Kommission zweitens noch weitere Gründe für dieses Ergebnis. Insofern ist vor allem auf die dem Artikel 132 der MwStSystRL zugrundeliegenden Ziele sowie auch an den Umstand zu erinnern, dass die dort verwendeten Begriffe als Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz der Besteuerung von Lieferungen und Dienstleistungen eng auszulegen sind (siehe oben Rdnr. 11).
39. Diesbezüglich hat nach Ansicht der Kommission zunächst einmal bereits der Unternehmensgegenstand einer Zeitarbeitsfirma – nämlich die Erzielung von Umsätzen (und Gewinnen) durch die Überlassung von Arbeitskräften an andere – nichts mit den Zwecken des Gemeinwohls zu tun, für welche Artikel 132 Abs. 1 der MwStSystRL diverse Steuerbefreiungen vorsieht. Hieran ändert sich nach Meinung der Kommission auch dann nichts, wenn es sich bei den überlassenen Arbeitskräften um ausschließlich um qualifizierte Pflegekräfte handelt und diese ausschließlich an (ihrerseits dem Gemeinwohl dienende) Pflegeeinrichtungen überlassen werden.
40. In eben dieser Hinsicht unterscheidet sich der hier verwirklichte Sachverhalt auch in rechtserheblicher Weise von den Rechtssachen *Ambulanter Pflegedienst Kügler und L. u. P. GmbH*, auf die sich der BFH im Kontext des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität bezieht.<sup>52</sup> Im erstgenannten Fall ging es nämlich um eine Gesellschaft, die selbst einen ambulanten Pflegedienst betrieb und ausschließlich und unmittelbar mildtätige Zwecke durch Unterstützung von Personen verfolgte, die wegen ihres körperlichen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen oder wirtschaftlich

---

<sup>52</sup> Siehe Vorlagebeschluss des BFH vom 21. August 2013, Tz. II.4.b.

hilfsbedürftig waren.<sup>53</sup> Der zweite Fall betraf eine Gesellschaft, die medizinische Analysen für Laborgemeinschaften von Ärzten durchführte, welche diese Analysen im Rahmen ihrer Heilbehandlungen anordneten.<sup>54</sup> Hierzu entschied der Gerichtshof, dass auch solche Analysen, die "der vorbeugenden Beobachtung und Untersuchung von Patienten" dienen, ihrer Art nach unter die Steuerbefreiung für "ärztliche Heilbehandlungen" nach Artikel 13, Teil A, Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie (heute Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL) fallen können.<sup>55</sup>

41. Nach dem Verständnis der Kommission ging es somit in den beiden vorgenannten Entscheidungen um Leistungen, denen deswegen die Steuerbefreiung nach Artikel 132 Abs. 1 der MwStSystRL zugesprochen wurde, weil sie jeweils dem im Sinne des Gemeinwohls als schützenswert angesehenen Personenkreis – nämlich den pflegebedürftigen Personen im ersten Fall sowie den Patienten im zweiten Fall – unmittelbar zugutekamen. Anders ist dies hier im Fall der Arbeitnehmerüberlassung, die unmittelbar dem "Entleiher" (hier also den Pflegeeinrichtungen) zugutekommt und ihm dabei hilft, seinen Pflegebetrieb ordnungsgemäß durchzuführen.
42. Für die Kommission folgt aus dem Vorstehenden auch, dass hier nicht gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen wird. Ob nämlich zwei Leistungen gleichartig sind und eine unterschiedliche Behandlung zu einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung führt, muss letztlich aus der Perspektive des Verbrauchers – also des potentiellen Leistungsempfängers – beurteilt werden.<sup>56</sup> Während aber der Empfänger der von der Pflegeeinrichtung erbrachten Pflegeleistungen die jeweilige pflegebedürftige Person ist, wird die hier von der Klägerin erbrachte Leistung der Arbeitnehmerüberlassung an die Pflegeeinrichtung als solche erbracht (siehe bereits oben Rdnr. 27). Es handelt also bereits um Leistungen, die an unterschiedliche Empfänger erbracht werden und die daher nahezu zwangsläufig aus der Sicht dieser Empfänger nicht als gleichwertig bzw. als zueinander im Wettbewerb stehend angesehen werden können. Da sich somit aber die von einer Zeitarbeitsfirma

---

<sup>53</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rdnr. 12.

<sup>54</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 8. Juni 2006, *L. u. P. GmbH*, C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Rdnr. 9.

<sup>55</sup> Siehe EuGH, Urteil vom 8. Juni 2006, *L. u. P. GmbH*, C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Rdnr. 39.

<sup>56</sup> Siehe näher dazu z.B. EuGH, Urteil vom 10. November 2011, *Rank Group*, verb. Rs. C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947, Rdnrn. 33-35 mit weiteren Nachweisen.

erbrachten Leistungen grundlegend von den eigentlichen, im Sinne von Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL dem Gemeinwohl dienenden Pflegeleistungen unterscheiden, liegt in der Nichtgewährung dieser Steuerbefreiung an eine solche Firma keine Verletzung des steuerlichen Neutralitätsgrundsatzes.

43. Insgesamt steht die Kommission daher auf dem Standpunkt, dass der deutsche Gesetzgeber sein Ermessen betreffend der Anerkennung von Einrichtungen mit sozialem Charakter hier im Einklang mit dem Unionsrecht ausgeübt hat, auch wenn dies im vorliegenden Streitfall dazu führt, dass eine Zeitarbeitsfirma trotz ihrer Spezialisierung auf die Überlassung qualifizierter Pflegekräfte an steuerbefreite Pflegeeinrichtungen nicht selbst als eine solche Pflegeeinrichtung anerkannt wird. Solange aber ein Mitgliedstaat den ihm durch Artikel 132 Abs. 1 Buchst. g der MwStSystRL eingeräumten Ermessensrahmen einhält, kann ein privatrechtliches Unternehmen die Eigenschaft als "Einrichtung mit sozialem Charakter" nicht durch unmittelbare Berufung auf diese Richtlinienvorschrift erlangen.<sup>57</sup>

#### IV. ANTWORTVORSCHLAG

44. Aus den vorgenannten Gründen schlägt die Kommission vor, lediglich die erste Vorlagefrage des BFH zu beantworten, und zwar wie folgt:

*Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat die Grenzen des ihm eingeräumten Ermessens unter Beachtung der Grundsätze des Unionsrechts eingehalten hat, wenn er eine Zeitarbeitsfirma, deren Leistungen ausschließlich aus der Überlassung von Pflegekräfte an Pflegeeinrichtungen bestehen, nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkennt, so dass die von dieser Zeitarbeitsfirma erbrachten Leistungen von der Steuerbefreiung nicht erfasst werden.*

  
Axel CORDEWENER

Carine SOULAY

Bevollmächtigte der Kommission

<sup>57</sup> Siehe bereits EuGH, Urteil vom 10. September 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Rdnr. 55.