Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Fünfte Kammer)

21. Januar 2016*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Steuerbefreiungen — Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g — Steuerbefreiung für eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen — Begriff ‚eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen' — Als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen — Einrichtungen für betreutes Wohnen"

In der Rechtssache C-335/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour d'appel de Mons (Belgien) mit Entscheidung vom 18. Juni 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 11. Juli 2014, in dem Verfahren

Les Jardins de Jouvence SCRL

gegen

État belge,

Beteiligte:

AXA Belgium SA,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Vierten Kammer T. von Danwitz, in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer, sowie der Richter D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász und C. Vajda (Berichterstatter),

Generalanwalt: Y. Bot,

Kanzler: V. Tourrès, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 3. Juni 2015,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der Les Jardins de Jouvence SCRL, vertreten durch L. Strepenne und G. Lardinois, avocats,

* Verfahrenssprache: Französisch.

— der Axa Belgium SA, vertreten durch P. Meessen und C. Goossens, avocats,

— der belgischen Regierung, vertreten durch M. Jacobs, C. Pochet und J.-C. Halleux als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Dintilhac und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 9. Juli 2015

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Les Jardins de Jouvence SCRL (im Folgenden: LJJ) und dem État belge (belgischer Staat) wegen der Versagung des Abzugs der im Rahmen von Bauarbeiten, die LJJ im Hinblick auf den Betrieb einer Einrichtung für betreutes Wohnen durchgeführt hat, entrichteten Mehrwertsteuer.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Sechste Richtlinie wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) aufgehoben und ersetzt. In Anbetracht des entscheidungserheblichen Zeitraums gilt für das Ausgangsverfahren jedoch weiterhin die Sechste Richtlinie.

4 Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie bestimmte:

„(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

g) 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;

…

(2) …

b) Von der in Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

— sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;

…“

Belgisches Recht

5 Art. 44 § 2 des Mehrwertsteuergesetzbuchs (*Moniteur belge* vom 27. Juli 1969, S. 7046) in seiner bis zum 21. Juli 2005 geltenden Fassung sah Folgendes vor:

„Steuerfrei sind ebenfalls:

…

2. eng mit der Sozialhilfe verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die von Einrichtungen erbracht werden, die die Betreuung von Betagten zum Auftrag haben, und die als solche von der zuständigen Behörde anerkannt sind und die, soweit sie Einrichtungen des Privatrechts sind, unter sozialen Bedingungen handeln, die mit denen der öffentlich-rechtlichen Einrichtungen vergleichbar sind …“

6 Mit dem Programmgesetz vom 11. Juli 2005 (*Moniteur belge* vom 12. Juli 2005, S. 32180) wurde das Mehrwertsteuergesetzbuch mit Wirkung vom 22. Juli 2005 geändert. Art. 44 § 2 dieses Gesetzbuchs in der geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetzbuch in der geänderten Fassung) bestimmt:

„Steuerfrei ist beziehungsweise sind ebenfalls:

…

2. eng mit der Sozialhilfe, der sozialen Sicherheit und dem Kinder- und Jugendschutz verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen oder von anderen Einrichtungen bewirkt werden, die von der zuständigen Behörde als soziale Einrichtungen anerkannt sind.

Dazu gehören insbesondere:

— Einrichtungen, die die Betreuung von Betagten zum Auftrag haben;

…“

7 Art. 2 Nr. 1 des Dekrets des wallonischen Regionalrats vom 5. Juni 1997 über Altenheime, Einrichtungen für betreutes Wohnen und Tagesbetreuungszentren für Senioren sowie zur Schaffung des Wallonischen Seniorenrats (*Moniteur belge* vom 26. Juni 1997, S. 17043) in der im entscheidungserheblichen Zeitraum geltenden Fassung (im Folgenden: Dekret vom 5. Juni 1997) definiert ein Altenheim als „eine Einrichtung (unabhängig von ihrer Bezeichnung) zur Beherbergung von Senioren im Alter von mindestens sechzig Jahren, die dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben und gemeinschaftliche Leistungen der Familien- und Haushaltsfürsorge, Hilfe im Alltagsleben und gegebenenfalls Krankenpflege oder sonstige Leistungen des Gesundheitswesens in Anspruch nehmen.“

8 Die Einrichtung für betreutes Wohnen wird in Art. 2 Nr. 2 des Dekrets vom 5. Juni 1997 definiert als „ein oder mehrere Gebäude, die unabhängig von ihrer Bezeichnung eine funktionelle Einheit darstellen und von einem Träger verwaltet werden, der Senioren im Alter von mindestens sechzig Jahren entgeltlich private Unterkünfte, die ihnen ein unabhängiges Leben ermöglichen, sowie Dienstleistungen anbietet, die sie nach Belieben in Anspruch nehmen können." Diese Bestimmung stellt klar, dass die Regierung den Begriff der funktionellen Einheit bestimmt und dass die gemeinschaftlichen Räumlichkeiten, die Ausstattungen und die Dienstleistungen der Einrichtung für betreutes Wohnen auch anderen Senioren im Alter von mindestens sechzig Jahren zugänglich sein können.

9 Nach Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 1 des Dekrets vom 5. Juni 1997 ist der Betrieb eines Altenheims oder einer Einrichtung für betreutes Wohnen von der Erlangung einer Genehmigung abhängig und nach Art. 5 Abs. 2 und Abs. 5 dieses Dekrets müssen diese Einrichtungen bestimmten Vorschriften entsprechen.

10 Gemäß Art. 5 Abs. 2 des Dekrets vom 5. Juni 1997 müssen Altenheime also einer Reihe von Vorschriften genügen, die etwa folgende Punkte betreffen:

„1. vom Preis für die Beherbergung oder Betreuung umfasste Leistungen;

…

6. Nahrung, Hygiene und Gesundheitsversorgung,

…

9. Hausordnung, die folgende Grundsätze achtet:

…

c) freier Zugang zum Altenheim für die Familie, für Freunde …"

11 Aus Art. 5 Abs. 5 Unterabs. 2 des Dekrets vom 5. Juni 1997 ergibt sich, dass die Einrichtungen für betreutes Wohnen Vorschriften gerecht werden müssen, die von der wallonischen Regierung festgelegt werden und die die in Rn. 10 des vorliegenden Urteils angeführten Bereiche betreffen.

12 Nach Art. 5 Abs. 5 Unterabs. 1 des Dekrets vom 5. Juni 1997 müssen die privaten Unterkünfte, die die Einrichtungen für betreutes Wohnen ihren Bewohnern zur Verfügung stellen, zumindest ein Wohnzimmer, einen Kochbereich, ein Schlafzimmer, ein Badezimmer und eine eigene Toilette umfassen. Gemäß Art. 5 Abs. 5 Unterabs. 2 Nr. 4 dieses Dekrets müssen Einrichtungen für betreutes Wohnen auch bestimmten Vorschriften in Bezug auf „die Verpflichtung zur Erbringung oder Bereitstellung gewisser fakultativer Dienstleistungen, die die Bewohner in Anspruch nehmen können, und die Voraussetzungen für den Zugang zu ihnen" (im Folgenden: notwendige fakultative Dienstleistungen) entsprechen, „deren Mindestinhalt die [wallonische] Regierung festlegt".

13 Nach Nr. 2.2. des Kapitels III des Anhangs III („Vorschriften für Einrichtungen für betreutes Wohnen") des Erlasses der wallonischen Regierung vom 3. Dezember 1998 zur Durchführung des Dekrets vom 5. Juni 1997 (*Moniteur belge* vom 27. Januar 1999, S. 2221) in seiner für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Fassung (im Folgenden: Erlass vom 3. Dezember 1998) sind Einrichtungen für betreutes Wohnen verpflichtet, für die Instandhaltung der Gemeinschaftsräume, der Freiflächen, der den Bewohnern zur Verfügung gestellten Ausstattung, der Innen- und Außenglasscheiben, für Informationen über die in der Kommune angebotenen Freizeitaktivitäten sowie zumindest zwei Mal pro Jahr für den Besuch eines Vertreters des Trägers zu sorgen. Nach Nr. 2.3. dieses Kapitels des

Anhangs III des Erlasses vom 3. Dezember 1998 sind Einrichtungen für betreutes Wohnen außerdem dazu verpflichtet, ihren Bewohnern folgende fakultative Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen, die diese nach Belieben in Anspruch nehmen können:

— Möglichkeit der Einnahme von drei Mahlzeiten täglich, davon jedenfalls eine warme Hauptmahlzeit, entweder in dem für Restauration und Animation vorgesehenen Gemeinschaftsraum der Einrichtung für betreutes Wohnen, im Restaurant des Altenheims oder des Alters- und Pflegeheims, das der Einrichtung für betreutes Wohnen funktionell angegliedert ist, oder in der Privatwohnung des Bewohners. Die den Bewohnern gereichten Mahlzeiten werden für jeden einzelnen Tag unter Angabe des Namens des Begünstigten und der für ihre Verrechnung notwendigen Informationen in einem Verzeichnis vermerkt;

— Möglichkeit der zumindest einmaligen wöchentlichen Reinigung der Privatwohnungen;

— Möglichkeit eines Wäschedienstes für die Bewohner.

14 Aus der Vorlageentscheidung geht im Übrigen hervor, dass Einrichtungen für betreutes Wohnen unter der Aufsicht des Wirtschaftsministeriums an festgelegte Preise gebunden sind.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

15 LJJ, die im Jahr 2004 gegründet wurde, ist eine Genossenschaft belgischen Rechts, deren Gesellschaftszweck im für das Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum darin bestand, Pflegeeinrichtungen zu betreiben und zu verwalten und alle Tätigkeiten auszuüben, die direkt oder indirekt mit der Gesundheitsversorgung und Hilfe für Kranke, Senioren und für Behinderte oder andere Personen zusammenhängen.

16 Im Oktober 2004 teilte LJJ der belgischen Steuerverwaltung die Aufnahme ihrer Tätigkeit der Vermietung von Studios an nicht behinderte Personen mit. Die Steuerverwaltung registrierte LJJ daraufhin für Mehrwertsteuerzwecke.

17 Am 27. Oktober 2006 erhielt LJJ eine vorläufige Betriebsgenehmigung für die Einrichtung für betreutes Wohnen „Les Jardins de Jouvence“.

18 Diese Einrichtung für betreutes Wohnen stellt ihren Bewohnern Wohnungen für ein oder zwei Personen zur Verfügung, die aus ausgestatteter Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer und ausgestattetem Badezimmer bestehen. Darüber hinaus werden verschiedene Leistungen entgeltlich angeboten, die auch anderen Personen zugänglich sind, nämlich ein Restaurant mit Bar, ein Friseur- und Schönheitssalon, ein Physiotherapieraum, Ergotherapie, eine Wäscherei, eine Ambulanz mit Blutentnahmedienst sowie eine Arztpraxis.

19 Zwischen August 2004 und September 2006 führte LJJ umfangreiche Bauarbeiten durch und versah die Gebäude mit der für ihren Gesellschaftszweck notwendigen Ausstattung, um den Betrieb einer Einrichtung für betreutes Wohnen aufnehmen zu können.

20 Am 5. Oktober und am 14. November 2006 führte die Steuerverwaltung bei LJJ eine Rechnungsprüfung durch, bei der sie die korrekte Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften für den Zeitraum vom 30. August 2004 bis zum 30. September 2006 prüfte. Am Ende dieser Prüfung stellte die Steuerverwaltung fest, dass LJJ nicht berechtigt gewesen sei, die auf den Bau der Gebäude im Zeitraum zwischen 2004 bis 2006 entfallende Mehrwertsteuer in Abzug zu bringen, weil es sich bei ihr um eine Steuerpflichtige handele, deren sämtliche im Rahmen des Betriebs ihrer Einrichtung

für betreutes Wohnen realisierten Umsätze gemäß Art. 44 Abs. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuchs in der geänderten Fassung von der Mehrwertsteuer befreit seien. Folglich forderte die genannte Verwaltung von LJJ die Rückzahlung der zu Unrecht abgezogenen Steuerbeträge.

21 Am 25. Januar 2007 setzte die Steuerverwaltung LJJ davon in Kenntnis, dass ihr Mehrwertsteuerkonto mit Wirkung vom 30. September 2006 gelöscht werde.

22 Am 13. Februar 2007 wurde LJJ ein Zahlungsbefehl zugestellt, den diese am 20. Februar 2007 vor dem Tribunal de première instance de Mons mit einer Klage anfocht.

23 Mit Urteil vom 19. Juni 2012 wies dieses Gericht die Klage von LJJ als unbegründet ab und stellte fest, dass Einrichtungen, die die Betreuung von Betagten zum Auftrag hätten, gemäß Art. 44 § 2 des Mehrwertsteuergesetzbuchs in der geänderten Fassung von der Mehrwertsteuer befreit seien, ohne dass geprüft zu werden brauche, ob die betreffenden Leistungen eng mit der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit verbunden seien und ob sie von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen oder anderen Einrichtungen, die von der zuständigen Behörde als soziale Einrichtungen anerkannt seien, erbracht würden.

24 Am 19. Dezember 2012 legte LJJ bei der Cour d'appel de Mons Berufung gegen dieses Urteil ein.

25 LJJ macht vor diesem Gericht geltend, dass die offizielle Genehmigung des Betriebs einer Einrichtung für betreutes Wohnen nicht zwangsläufig eine Anerkennung ihres sozialen Charakters bedeute, weil sich die Zulassungsbedingungen für Einrichtungen für betreutes Wohnen grundlegend von jenen für Altenheime unterschieden. Ebenso gebe es bei Einrichtungen für betreutes Wohnen keine materielle Beteiligung der Allgemeinheit, die wesentliches Merkmal der „Sozialversicherung" oder der „sozialen Sicherheit" sei. Im vorliegenden Fall erhalte LJJ keine öffentlichen Mittel, und ihre Bewohner nähmen keine öffentliche Förderung oder Kostenbeteiligung in Anspruch, um die empfangenen Dienstleistungen zu bezahlen.

26 Der belgische Staat beantragt bei der Cour d'appel de Mons die Zurückweisung der Berufung von LJJ. Er ist der Ansicht, dass es sich bei LJJ, die Dienstleistungen nach Art. 44 § 2 des Mehrwertsteuergesetzbuchs in der geänderten Fassung erbringe, um eine von der Mehrwertsteuer befreite Steuerpflichtige handele, die daher kein Recht auf Abzug dieser Steuer genieße. Die von LJJ betriebene Einrichtung für betreutes Wohnen, die über eine Zulassung der wallonischen Region verfüge, sei offiziell als Einrichtung mit sozialem Charakter zur Erbringung von eng mit der Sozialhilfe verbundenen Dienstleistungen anerkannt. Ebenso wiesen die von LJJ erbrachten Dienstleistungen, die unmittelbar mit der Unterbringung, Pflege und den Behandlungen, die den Bewohnern zur Verbesserung ihres körperlichen oder geistigen Wohlbefindens gewährt würden, zusammenhingen, einen sozialen Charakter auf.

27 Die Cour d'appel de Mons hat Zweifel hinsichtlich der Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie und hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist eine Einrichtung für betreutes Wohnen im Sinne des Dekrets vom 5. Juni 1997, die mit Gewinnerzielungsabsicht private Wohnungen für ein oder zwei Personen mit ausgestatteter Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer und ausgestattetem Badezimmer zur Verfügung stellt, welche diesen Personen die Führung eines unabhängigen Lebens ermöglichen, sowie ebenfalls mit Gewinnerzielungsabsicht verschiedene entgeltliche fakultative Dienstleistungen erbringt, die nicht nur auf die Bewohner dieser Einrichtung beschränkt sind (Restaurant und Bar, Friseur- und Schönheitssalon, Kinesiotherapieraum, Ergotherapie, Waschküche und Wäscherei, Ambulanz und Blutentnahmedienst, Arztpraxis), eine Einrichtung mit im Wesentlichen sozialem Charakter, die

„eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie erbringt?

2. Fällt die Antwort auf diese Frage anders aus, wenn die fragliche Einrichtung für betreutes Wohnen für die Erbringung solcher Dienstleistungen Zuschüsse oder jegliche andere Form von Vorteil oder der finanziellen Begünstigung seitens der öffentlichen Hand erhält?

Zu den Vorlagefragen

28 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass Dienstleistungen, die von einer Einrichtung für betreutes Wohnen wie jener des Ausgangsverfahrens, die weder Zuschüsse noch eine andere Form von Vorteil oder finanzieller Begünstigung seitens der öffentlichen Hand erhält, mit Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden und darin bestehen, Senioren ab sechzig Jahren private Unterkünfte, die ihnen ein unabhängiges Leben ermöglichen, und fakultative entgeltliche Dienstleistungen, die auch von anderen als den Bewohnern in Anspruch genommen werden können, anzubieten, unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung fallen.

29 Aus dem Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass diese Bestimmung auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen Anwendung findet, die zum einen von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ erbracht werden, und die zum anderen „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden“ sind (Urteile Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 34, sowie Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 21).

30 Da im vorliegenden Fall feststeht, dass LJJ keine Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie ist, können ihre Tätigkeiten nach dieser Bestimmung nur dann von der Mehrwertsteuer befreit sein, wenn sie unter den Begriff „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ im Sinne dieser Bestimmung fällt.

31 Daher ist an erster Stelle zu prüfen, ob LJJ unter den Begriff „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie fällt, und an zweiter Stelle, ob die von einer Einrichtung für betreutes Wohnen wie der des Ausgangsverfahrens erbrachten Dienstleistungen im Sinne dieser Bestimmung „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden“ sind.

Zur Voraussetzung der Anerkennung als andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen

32 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie weder die Voraussetzungen noch die Modalitäten einer Anerkennung des sozialen Charakters von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts festlegt. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann (vgl. Urteil Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Insoweit sind die Mitgliedstaaten nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie befugt, die Gewährung der in Abs. 1 Buchst. g dieses Artikels vorgesehenen Befreiung für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung einer oder mehrerer der in Abs. 2

Buchst. a genannten Bedingungen abhängig zu machen. Diese fakultativen Bedingungen für die Gewährung der betreffenden Befreiung können von den Mitgliedstaaten nach freiem Ermessen zusätzlich vorgesehen werden (vgl. Urteil Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

34 Daraus folgt, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage einräumt, ob sie bestimmten Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, sozialen Charakter zuerkennen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich hierzu, dass die nationalen Behörden bei der Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einklang mit dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte mehrere Gesichtspunkte zu berücksichtigen haben. Zu ihnen können das Bestehen spezifischer Vorschriften – seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit –, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und der Gesichtspunkt zählen, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (Urteil Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 In diesem Zusammenhang kann auch der Umstand berücksichtigt werden, dass in der Wallonischen Region Einrichtungen für betreutes Wohnen, zusammen mit Altenheimen und Tagesbetreuungszentren, einheitlichen Regelungen unterliegen, die den unterschiedlichen institutionalisierten Formen der Unterstützung und Betreuung von Senioren einen Rahmen geben sollen.

37 Vorbehaltlich einer Prüfung durch das vorlegende Gericht lässt sich der Akte entnehmen, dass diese Regelungen nicht nur den Begriff „Einrichtung für betreutes Wohnen“ definieren, sondern den Betrieb einer Einrichtung für betreutes Wohnen auch von der Gewährung einer Zulassung seitens der wallonischen Regierung abhängig machen, die an die Einhaltung einer Reihe von Voraussetzungen und Vorschriften geknüpft ist. Vorbehaltlich einer Bestätigung durch das vorlegende Gericht, lässt sich der Akte entnehmen, dass einige dieser Voraussetzungen und Vorschriften Bereiche betreffen, die Einrichtungen für betreutes Wohnen und Altenheimen gemeinsam sind.

38 Bei der Beurteilung des sozialen Charakters der betroffenen Einrichtung ist auch zu berücksichtigen, dass Einrichtungen für betreutes Wohnen, wie aus der Vorlageentscheidung hervorgeht, an unter der Aufsicht des Wirtschaftsministeriums festgelegte Preise gebunden sind.

39 Was insbesondere den Umstand betrifft, dass Einrichtungen für betreutes Wohnen, die, wie die von LJJ betriebene, mit Gewinnerzielungsabsicht tätig sind, keine öffentliche Förderung oder Kostenbeteiligung erhalten, ist zum einen festzustellen, dass der Begriff „Einrichtung“ grundsätzlich weit genug ist, um private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu umfassen (Urteil Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 57), so dass die Tatsache, dass LJJ ihre Tätigkeiten mit einer solchen Absicht ausübt, keinesfalls ihre Einordnung als „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie ausschließt. Dass die Kosten der erbrachten Dienstleistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, kann zum anderen, wie sich aus der in Rn. 35 des vorliegenden Urteils angeführten Rechtsprechung ergibt, einen der Gesichtspunkte darstellen, die bei der Bestimmung, ob der betreffenden Einrichtung ein sozialer Charakter zukommt, zu berücksichtigen sind. Doch ist dies, wie der Generalanwalt in

Nr. 30 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, nur ein Gesichtspunkt unter anderen. Dass keine öffentliche Kostenbeteiligung gewährt wird, schließt daher für sich genommen eine solche Anerkennung nicht aus, weil diese unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Gesichtspunkte des Einzelfalls zu beurteilen ist.

40 Somit ist es Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Gesichtspunkte, insbesondere der in den Rn. 35 bis 39 des vorliegenden Urteils genannten, zu bestimmen, ob die nationalen Behörden bei der Anerkennung von LJJ als Einrichtung mit sozialem Charakter die Grenzen des ihnen in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie eingeräumten Ermessens eingehalten haben.

Zur Voraussetzung, dass die Dienstleistungen eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sein müssen

41 Was den Zweck angeht, der mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie verfolgt wird, ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass durch diese Bestimmung nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden, sondern nur diejenigen, die darin einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (vgl. in diesem Sinne Urteile Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, EU:C:1989:246, Rn. 12, und Ygeia, C-394/04 und C-395/04, EU:C:2005:734, Rn. 16). Diese Befreiung zielt dadurch, dass sie für bestimmte im sozialen Sektor erbrachte Leistungen, die dem Gemeinwohl dienen, eine günstigere Mehrwertsteuerbehandlung gewährt, darauf ab, die Kosten dieser Leistungen zu senken und dadurch diese Leistungen dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, zugänglicher zu machen (Urteil Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 30).

42 Es ist aber festzustellen, dass der Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie die Dienstleistungen der Altenheime ausdrücklich zu den eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen zählt, die somit unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung fallen.

43 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass Altenheime, wie Einrichtungen für betreutes Wohnen, Senioren im Alter ab sechzig Jahren eine Unterkunft und daneben verschiedene Dienstleistungen der Unterstützung und Betreuung zur Verfügung stellen. Zum einen ist die Dienstleistung der Zurverfügungstellung von Wohnungen, unabhängig davon, ob diese Wohnungen von einem Altenheim oder einer Einrichtung für betreutes Wohnen zur Verfügung gestellt werden, mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln. Zum anderen sind die Dienstleistungen der Unterstützung und Betreuung, die Einrichtungen für betreutes Wohnen nach der einschlägigen nationalen Regelung anbieten müssen, soweit sie denjenigen entsprechen, die Altenheime aufgrund dieser Regelung anbieten müssen, mit diesen mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln.

44 Daher kommt von den Dienstleistungen, die von einer Einrichtung für betreutes Wohnen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden erbracht werden, jenen, die in der Zurverfügungstellung von geeigneten Wohnungen für Senioren bestehen, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung zugute. Die anderen Dienstleistungen fallen grundsätzlich auch unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung, sofern diese Dienstleistungen, die eine solche Einrichtung für betreutes Wohnen gemäß der nationalen Regelung anbieten muss, insbesondere bezwecken, die Unterstützung und Betreuung von Senioren sicherzustellen, und denjenigen entsprechen, die auch Altenheime nach diesen Regelungen anbieten müssen.

45 Diese Schlussfolgerung wird, entgegen dem Vorbringen von LJJ und der Axa Belgium SA (im Folgenden: Axa), auch nicht dadurch entkräftet, dass der Betreiber der Einrichtung für betreutes Wohnen keine öffentliche Förderung erhält und dass die von ihm erbrachten Dienstleistungen keinen Anspruch auf eine Kostenbeteiligung seitens der sozialen Sicherheit eröffnen.

46 Hervorzuheben ist insoweit, dass der Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie keine Voraussetzung vorsieht, die an eine öffentliche Förderung zugunsten des betreffenden Betreibers bzw. eine Kostenbeteiligung der öffentlichen Hand oder der Einrichtungen der sozialen Sicherheit zugunsten der Leistungsempfänger der erbrachten Dienstleistungen geknüpft wäre. Wie die belgische Regierung in der mündlichen Verhandlung dargelegt hat, stellt diese Bestimmung nämlich auf das Wesen der bewirkten Umsätze und die Eigenschaft des Betreibers, der die fraglichen Dienstleistungen erbringt bzw. die fraglichen Gegenstände liefert, ab und nicht auf die spezifische Art der Finanzierung dieses Betreibers oder die an diesen gezahlte Gegenleistung.

47 Überdies stellen die in Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar und erfordern daher eine unionsrechtliche Definition (Urteil Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 22). Die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie genannten Dienstleistungen danach zu definieren, ob eine Kostenbeteiligung der öffentlichen Hand zugunsten des Betreibers oder eine Übernahme der Kosten der Dienstleistungen durch Einrichtungen der sozialen Sicherheit vorliegt, würde jedoch dazu führen, diesen Begriff von Eigenheiten der innerstaatlichen Regelungen in diesem Bereich abhängig zu machen, wodurch die autonome Auslegung, die diese Bestimmung erfahren muss, gefährdet werden und Unterschiede in ihrer Anwendung innerhalb der Union entstehen könnten.

48 Im Übrigen ist der von LJJ und von Axa erhobene Einwand zurückzuweisen, dem zufolge sich die Betreiber, die keinen Anspruch auf öffentliche Mittel hätten, in einem Wettbewerbsnachteil gegenüber Betreibern, denen eine solche Förderung zugute komme, befänden, da die erstgenannten Betreiber, weil sie die Mehrwertsteuer nicht abziehen könnten, die Kosten der von ihnen zuvor durchgeführten Bauarbeiten, einschließlich der darauf entfallenden Mehrwertsteuer, vollständig auf ihre Leistungsempfänger überwälzen müssten, womit ein Verstoß gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität vorliege.

49 Tatsächlich lässt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nach ständiger Rechtsprechung insbesondere nicht zu, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. Urteil Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50 Im vorliegenden Fall hat es indessen keine Auswirkungen auf die Art der von LJJ erbrachten Dienstleistungen, dass keine finanziellen Hilfen seitens der öffentlichen Hand zugunsten von LJJ und keine Übernahme der Kosten für die von LJJ erbrachten Dienstleistungen durch Einrichtungen der sozialen Sicherheit gewährt werden, weil diese Dienstleistungen mit jenen anderer Betreiber, die öffentliche Mittel oder eine Kostenbeteiligung seitens der öffentlichen Hand erhalten, vergleichbar sind. Daher verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, diese Dienstleistungen mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln.

51 Im Übrigen werden nach dem Wortlaut der ersten Frage von den Dienstleistungen, die LJJ im Rahmen ihrer Tätigkeit als Betreiberin einer Einrichtung für betreutes Wohnen anbietet, gewisse entgeltliche Dienstleistungen fakultativ sowohl an die Bewohner der Einrichtung für betreutes Wohnen als auch an andere Personen erbracht. Es handelt sich insbesondere um die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Restaurants mit Bar, eines Friseur- und Schönheitssalons, eines Physiotherapieraums, der Ergotherapie, einer Wäscherei, einer Ambulanz mit Blutentnahmedienst und einer Arztpraxis.

52 Insoweit ist daran zu erinnern, dass nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten u. a. die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g dieser Richtlinie bezeichneten Dienstleistungen von der Steuerbefreiung ausschließen müssen, wenn sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind. Wie sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt, sind in dieser für die Mitgliedstaaten zwingenden Vorschrift nämlich die Bedingungen aufgeführt, die bei der Auslegung der verschiedenen darin vorgesehenen Befreiungsfälle zu berücksichtigen sind, die, wie der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten

Richtlinie vorgesehene Fall, Leistungen oder Lieferungen betreffen, die mit einer dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeit „eng verbunden“ sind oder mit dieser in „engem Zusammenhang“ stehen (vgl. in diesem Sinne Urteil Ygeia, C-394/04 und C-395/04, EU:C:2005:734, Rn. 26).

53 Hinsichtlich der in Rn. 51 des vorliegenden Urteils genannten fakultativen Dienstleistungen ist es Aufgabe des nationalen Gerichts, festzustellen, welche von ihnen nach der anwendbaren nationalen Regelung notwendig sind. Solche Dienstleistungen können, sofern sie den von Altenheimen angebotenen entsprechen, als insbesondere mit der Sozialfürsorge eng verbunden angesehen werden und sind für die Erfüllung der Dienstleistungen, für die Steuerbefreiung gewährt wird, unerlässlich.

54 In diesem Zusammenhang ergibt sich aus den Erklärungen von LJJ und Axa, dass der Erlass vom 3. Dezember 1998 als notwendige fakultative Dienstleistungen die Verpflegung, die zumindest einmalige wöchentliche Reinigung der Privatwohnungen und die Möglichkeit eines Wäschedienstes für die Bewohner anführt. Offensichtlich sind also die notwendigen fakultativen Dienstleistungen, sofern sie den von Altenheimen angebotenen entsprechen, zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, durch eine Einrichtung für betreutes Wohnen unerlässlich. Dagegen ist nicht ersichtlich, dass die betreffende nationale Regelung hinsichtlich der Erbringung anderer fakultativer Dienstleistungen unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wie etwa Friseur- und Kosmetikdienstleistungen, voraussetzt, dass Einrichtungen für betreutes Wohnen diese Dienstleistungen anbieten, ebenso wenig wie sie dies von Altenheimen verlangt, da solche fakultative Dienstleistungen zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, durch eine Einrichtung für betreutes Wohnen, nicht als unerlässlich angesehen werden können. Es ist jedoch Sache des vorlegenden Gerichts, dies zu prüfen.

55 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

— Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, dass für diejenigen der Dienstleistungen, die von einer Einrichtung für betreutes Wohnen wie der des Ausgangsverfahrens, deren sozialer Charakter vom vorlegenden Gericht insbesondere anhand der im vorliegenden Urteil genannten Gesichtspunkte zu beurteilen ist, erbracht werden, die in der Zurverfügungstellung von geeigneten Wohnungen an Senioren bestehen, die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung gewährt werden kann. Die anderen Dienstleistungen können auch unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung fallen, sofern diese Dienstleistungen, die eine solche Einrichtung für betreutes Wohnen aufgrund der nationalen Regelung anbieten muss, insbesondere bezwecken, die Unterstützung von Senioren sicherzustellen und diese zu betreuen, und denjenigen entsprechen, die auch Altenheime nach der betreffenden nationalen Regelung anbieten müssen.

— Es ist insoweit unerheblich, ob der Betreiber einer Einrichtung für betreutes Wohnen wie der des Ausgangsverfahrens einen Zuschuss oder eine andere Form von Vorteil oder finanzieller Begünstigung seitens der öffentlichen Hand erhält.

Kosten

56 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Fünfte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage – ist dahin auszulegen, dass für diejenigen der Dienstleistungen, die von einer Einrichtung für betreutes Wohnen wie der des Ausgangsverfahrens, deren sozialer Charakter vom vorlegenden Gericht insbesondere anhand der im vorliegenden Urteil genannten Gesichtspunkte zu beurteilen ist, erbracht werden, die in der Zurverfügungstellung von geeigneten Wohnungen an Senioren bestehen, die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung gewährt werden kann. Die anderen Dienstleistungen können auch unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung fallen, sofern diese Dienstleistungen, die eine solche Einrichtung für betreutes Wohnen aufgrund der nationalen Regelung anbieten muss, insbesondere bezwecken, die Unterstützung von Senioren sicherzustellen und diese zu betreuen, und denjenigen entsprechen, die auch Altenheime nach der betreffenden nationalen Regelung anbieten müssen.

Es ist insoweit unerheblich, ob der Betreiber einer Einrichtung für betreutes Wohnen wie der des Ausgangsverfahrens einen Zuschuss oder eine andere Form von Vorteil oder finanzieller Begünstigung seitens der öffentlichen Hand erhält.

Unterschriften