Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GIOVANNI PITRUZZELLA
vom 14. Januar 2021 [1]

Rechtssache C-846/19

EQ
gegen
Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal d'arrondissement du Luxembourg [Bezirksgericht, Luxemburg])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Harmonisierung des Steuerrechts – Mehrwertsteuer – Begriff der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen wirtschaftlichen Tätigkeit und Dienstleistungen – Begriff der als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtungen – Mandate zur Erwachsenenvertretung – Mehrwertsteuerpflicht"

1. Unterliegen die von einem Anwalt im Rahmen eines Systems der Beistandschaft für nicht geschäftsfähige Erwachsene erbrachten Leistungen der Mehrwertsteuer?

2. Können diese Leistungen „eng mit der Sozialfürsorge verbundene[n] Dienstleistungen" gleichgestellt werden?

3. Ist ein zu einem bestimmten Beruf zugelassener Selbständiger als „Einrichtung mit sozialem Charakter" anzuerkennen und, wenn ja, in welchem Umfang?

4. Das sind die wesentlichen Fragen, die der vorliegenden Rechtssache zugrunde liegen, in der es um einen Rechtsstreit zwischen EQ und der Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (Behörde für Grundbuchangelegenheiten, Domänenverwaltung und Mehrwertsteuer, Luxemburg, im Folgenden: Finanzverwaltung) geht.

5. Der Gerichtshof wird im Wesentlichen ersucht, über die Tragweite der oben genannten, in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG [2] (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) enthaltenen Begriffe sowie über die Grenzen des Ermessens der Mitgliedstaaten zur Einführung zusätzlicher, über die der Richtlinie hinausgehender Voraussetzungen zu befinden.

1 Originalsprache: Italienisch.

2 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

I. Rechtlicher Rahmen

A. Unionsrecht

6. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt".

7. Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Als ‚Steuerpflichtiger' gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt.

Als ‚wirtschaftliche Tätigkeit' gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen."

8. Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

„Die Steuerbefreiungen der Kapitel 2 bis 9 werden unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften und unter den Bedingungen angewandt, die die Mitgliedstaaten zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen."

Titel IX Kapitel 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie trägt die Überschrift „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten". Dieses Kapitel umfasst die Art. 132 bis 134.

9. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie müssen die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer befreien:

„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".

B. Luxemburgisches Recht

10. Art. 4 Abs. 1 des Gesetzes vom 12. Februar 1979 über die Mehrwertsteuer (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) lautet in der auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens geltenden Fassung:

„Steuerpflichtiger gemäß Art. 2 ist, wer selbständig und regelmäßig Dienstleistungen als Teil einer jeglichen wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt, unabhängig von den Zwecken, den Ergebnissen und dem Ort dieser Tätigkeit …"

11. Art. 5 des Mehrwertsteuergesetzes lautet:

„Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten jede Tätigkeit zur Erzielung von Einkommen und insbesondere Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten im Bergbau, der Landwirte, der freien Berufe sowie Tätigkeiten, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur dauerhaften Einkommenserzielung umfassen".

12. Art. 44 Abs. 1 Buchst. o des Mehrwertsteuergesetzes lautet:

„In den Grenzen und unter den Voraussetzungen, die durch Großherzogliche Verordnung bestimmt werden, sind von der Mehrwertsteuer befreit:

…

o) Dienstleistungen und Lieferungen von Waren, die eng mit der sozialen Sicherheit, der Sozialfürsorge oder der öffentlichen Gesundheit verbunden sind und von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Investmentfonds, öffentlichen oder gemeinnützigen Einrichtungen, Pflegeheimen, Altenheimen, Gerontologie- oder Geriatriezentren, Krankenhaus- oder Wohltätigkeitsorganisationen und von anderen ähnlichen privaten Einrichtungen, deren sozialer Charakter von den zuständigen Behörden anerkannt wird, ausgeführt werden;

…"

13. Die Bedingungen zur Durchführung von Art. 44 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in geänderter Fassung wurden in der Großherzoglichen Verordnung vom 23. Dezember 1981 (im Folgenden: Großherzogliche Verordnung) festgelegt, deren Art. 3 lautet:

„Das Vormundschaftsgericht kann für den Vertreter eine Vergütung vorsehen, deren Höhe oder Berechnungsmethode es durch einen mit Gründen versehenen Beschluss und unter Berücksichtigung der Vermögensverhältnisse der nicht geschäftsfähigen Person bestimmt.

Bei dieser Vergütung handelt es sich entweder um einen festen Betrag oder um einen Anteil an den Einkünften der nicht geschäftsfähigen Person oder um ein Honorar, dessen Höhe nach Maßgabe der wahrgenommenen Aufgaben bestimmt wird."

II. Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14. EQ ist seit 1994 als Rechtsanwalt in Luxemburg zugelassen und übernimmt seit 2004 Mandate im Rahmen des Systems der Beistandschaft für nicht geschäftsfähige Erwachsene hauptsächlich als Pfleger und als Betreuer.

15. Bis zum Jahr 2013 ging die Finanzverwaltung davon aus, dass diese Tätigkeiten nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

16. Mit zwei Steuerbescheiden vom 19. Januar 2018 in Bezug auf die Jahre 2014 und 2015 forderte die Finanzverwaltung von EQ die Zahlung der Mehrwertsteuer für die in diesen Jahren ausgeübten Tätigkeiten zur Vertretung von nicht geschäftsfähigen Erwachsenen nach. Damit entschied die Finanzverwaltung erstmals, dass auf diese Vertretungstätigkeiten Mehrwertsteuer zu erheben sei.

17. Mit Entscheidung vom 4. Juni 2018 wies die Finanzverwaltung den von EQ gegen die beiden Steuerbescheide erhobenen Einspruch zurück.

18. In der Folge erhob EQ Klage vor dem vorlegenden Gericht, dem Tribunal d'arrondissement du Luxembourg (Bezirksgericht Luxemburg), auf Aufhebung der Entscheidung vom 4. Juni 2018.

19. EQ ist der Ansicht, dass es sich bei den in Rede stehenden Leistungen nicht um mehrwertsteuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeiten handele, da sie eine soziale Aufgabe erfüllten.

20. Diese Tätigkeiten seien von der Mehrwertsteuer gemäß der nationalen Vorschrift befreit, die Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetze, und zwar Art. 44 Abs. 1 Buchst. o des luxemburgischen Mehrwertsteuergesetzes, der den Dienstleistungen, die eng mit der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge verbunden seien und von Einrichtungen bewirkt würden, deren sozialer Charakter von den zuständigen Behörden anerkannt werde, die Mehrwertsteuerbefreiung gewähre.

21. Der Kläger rügt, dass diese Tätigkeiten von 2004 bis 2013 nicht der Mehrwertsteuer unterworfen gewesen seien, weshalb die Mehrwertsteuererhebung für die Jahre 2014 und 2015 gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstoße.

22. Das vorlegende Gericht führt aus, dass das luxemburgische Recht verschiedene Systeme der Beistandschaft für volljährige geschäftsunfähige Personen vorsehe. Die Einrichtung dieser Systeme der Beistandschaft kann zur Ernennung eines besonderen Vertreters durch das Vormundschaftsgericht bis zum Erlass einer Entscheidung über das einzurichtende System sowie zur Ernennung eines *Ad-hoc* -Vertreters bei einem Interessenkonflikt führen.

23. Das vorlegende Gericht fragt sich zunächst, ob die gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit der Beistandschaft im Rahmen der Vertretung nicht geschäftsfähiger Erwachsener eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellt.

24. Hinsichtlich der Höhe der Vergütung sei es zwar nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs unerheblich, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit zu einem niedrigeren Preis als dem Selbstkostenpreis ausgeführt werde, doch müsse die Vergütung im Voraus bestimmt werden und die Betriebskosten des Dienstleistenden decken[3]. Im vorliegenden Fall werde die Vergütung im Einzelfall vom zuständigen Gericht stets auf Grundlage der Vermögensverhältnisse des Leistungsempfängers festgelegt, so dass die Vergütung nicht im Voraus bestimmt werde und nicht unbedingt in allen Fällen die Deckung der vom Dienstleistenden getragenen Kosten gewährleiste.

25. Außerdem fragt sich das vorlegende Gericht, ob für die Tätigkeit der Beistandschaft für nicht geschäftsfähige Erwachsene die Befreiung von der Mehrwertsteuer gelten könne und diese Tätigkeit daher „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen" gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie darstelle und ob der diese Tätigkeit ausübende Anwalt unter den Begriff der „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" im Sinne dieser Vorschrift fallen könne. Hierzu vertritt EQ die Ansicht, dass die Art der ausgeübten Tätigkeit unabhängig von der rechtlichen Stellung des Dienstleistenden zu berücksichtigen sei, während nach Auffassung der Finanzverwaltung diese rechtliche Stellung zu berücksichtigen und, ohne dies ausdrücklich auszusprechen, Dienstleistende mit Gewinnerzielungsabsicht auszuschließen sind.

3 Vgl. Urteil vom 22. Februar 2018, Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, Rn. 38).

26. Das vorlegende Gericht ersucht auch um Klärung des Begriffs „Anerkennung" des sozialen Charakters der in Rede stehenden Einrichtung. Die Mehrwertsteuerrichtlinie beschränke sich auf den Hinweis, dass eine Anerkennung „von dem betreffenden Mitgliedstaat" erforderlich sei, ohne näher auf das Anerkennungsverfahren einzugehen oder anzugeben, welche Stelle zur Anerkennung befugt sei. Im vorliegenden Sachverhalt stelle sich u. a. die Frage, ob es sich bei der betreffenden Behörde um eine Justizbehörde handeln und ob die Anerkennung als Einzelfallentscheidung erfolgen dürfe.

27. Schließlich wirft das vorlegende Gericht die Frage der Anwendbarkeit des Grundsatzes des Vertrauensschutzes im vorliegenden Fall auf. Die Mehrwertsteuer werde als Abgabe nicht vom Mehrwertsteuerpflichtigen, sondern vom Endverbraucher geschuldet. Werde dem Steuerpflichtigen, wie im vorliegenden Fall, von der für die Erhebung der Mehrwertsteuer betrauten Finanzverwaltung erst nach dem Abschluss der fraglichen Umsätze mitgeteilt, dass sie von ihrer bisherigen Haltung, nach der auf diese Umsätze keine Mehrwertsteuer angefallen sei, abzuweichen beabsichtige, befinde sich der Steuerpflichtige in der Situation, dass er dem Leistungsempfänger die Mehrwertsteuer nicht habe in Rechnung stellen können, diese aber an den Staat abführen müsse. Der Steuerpflichtige wäre also gezwungen, die vom Staat geforderte Mehrwertsteuer aus seinen eigenen Mitteln zu entrichten, was gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer verstoßen würde.

28. Unter diesen Umständen hat das Tribunal d'arrondissement du Luxembourg (Bezirksgericht Luxemburg) das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass er Leistungen erfasst oder ausschließt, die im Rahmen eines Dreiecksverhältnisses erbracht werden, bei dem der Dienstleistende von einer Einrichtung beauftragt wird, die nicht mit dem Leistungsempfänger identisch ist?

2. Ändert sich die Beantwortung der ersten Frage, wenn die Leistungen im Rahmen eines von einer unabhängigen Justizbehörde erteilten Auftrags erbracht werden?

3. Ändert sich die Beantwortung der ersten Frage, je nachdem, ob die Vergütung des von einer staatlichen Einrichtung mit der Erbringung der Leistungen beauftragten Dienstleistenden vom Leistungsempfänger zu tragen ist oder vom Staat übernommen wird?

4. Ist der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass er Leistungen erfasst oder ausschließt, wenn die Vergütung des Dienstleistenden nicht gesetzlich vorgeschrieben ist und, wenn sie gewährt wird, ihre Höhe a) auf einer im Rahmen einer Einzelfallprüfung vorgenommenen Beurteilung beruht und b) immer von den Vermögensverhältnissen des Leistungsempfängers abhängt sowie c) entweder an einem Pauschalbetrag oder an einem Anteil der Einkünfte des Leistungsempfängers oder an den erbrachten Leistungen ausgerichtet wird?

5. Ist der Begriff „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass er Leistungen erfasst oder ausschließt, die im Rahmen eines durch Gesetz eingeführten und der Kontrolle durch eine unabhängige Justizbehörde unterliegenden Systems der Beistandschaft für Erwachsene erbracht werden?

6. Ist der Begriff „als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 im Hinblick auf die Anerkennung des sozialen Charakters der Einrichtung dahin auszulegen, dass er in Bezug auf die Form des Betriebs des Dienstleistenden oder der uneigennützigen oder gewinnorientierten Zielsetzung der Tätigkeit des Dienstleistenden bestimmte Anforderungen stellt, oder dahin, dass er ganz allgemein den Anwendungsbereich der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie vorgesehenen Befreiung durch

weitere Kriterien oder Voraussetzungen beschränkt, oder reicht allein die Erbringung von „mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene[n]" Leistungen, um der betreffenden Einrichtung einen sozialen Charakter zu verleihen?

7. Ist der Begriff „als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass danach ein auf ein im Voraus festgelegtes Verfahren und ebensolche Kriterien gestützter Anerkennungsprozess erforderlich ist, oder kann im Einzelfall eine *Ad-hoc*-Anerkennung gegebenenfalls durch eine Justizbehörde erfolgen?

8. Darf die mit der Einziehung der Mehrwertsteuer betraute Verwaltung nach dem Grundsatz des Vertrauensschutzes in seiner Auslegung durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union von einem Mehrwertsteuerpflichtigen die Zahlung der Mehrwertsteuer verlangen, die auf wirtschaftliche Vorgänge entfällt, die sich auf einen Zeitraum beziehen, der zu dem Zeitpunkt, zu dem die Verwaltung den Steuerbescheid erlassen hat, bereits verstrichen war, nachdem dieselbe Verwaltung vor diesem Zeitraum für eine lange Zeit die Mehrwertsteuererklärungen dieses Steuerpflichtigen akzeptiert hatte, in denen die gleichartigen wirtschaftlichen Vorgänge nicht bei den steuerbaren Umsätzen aufgeführt wurden? Unterliegt diese der mit der Einziehung der Mehrwertsteuer betrauten Verwaltung eröffnete Möglichkeit bestimmten Voraussetzungen?

III. Rechtliche Würdigung

29. Mit den Vorlagefragen soll geklärt werden, ob die von einem Anwalt als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer von nicht geschäftsfähigen, volljährigen Personen ausgeübten Tätigkeiten der Mehrwertsteuer unterliegen oder davon befreit sind.

30. Wie die Kommission vorgeschlagen hat, lassen sich die acht Vorlagefragen in drei Gruppen unterteilen:

A) Die ersten vier Fragen betreffen den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit, und zwar insbesondere die, ob die oben genannten Tätigkeiten unter den Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit" im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit deren Art. 2 Abs. 1 Buchst. c fallen;

B) die Fragen 5 bis 7 beziehen sich auf den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie, und zwar insbesondere darauf, ob die Tätigkeiten als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen" von der Steuer befreit sind und ob der Anwalt, der sie ausübt, als im Sinne dieser Bestimmung „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung" betrachtet werden kann;

C) mit der letzten Vorlagefrage soll geklärt werden, ob der Grundsatz des Vertrauensschutzes ausschließt, dass auf diese Tätigkeiten Mehrwertsteuer erhoben wird, wenn die Steuerbehörden in der Vergangenheit und über einen langen Zeitraum hinweg angenommen haben, dass diese Tätigkeiten nicht der Mehrwertsteuer unterlägen.

31. Auf Ersuchen des Gerichtshofs konzentrieren sich die vorliegenden Schlussanträge auf die unter Buchst. B zusammengefassten Vorlagefragen 5 bis 7, die die Tragweite der Steuerbefreiung von eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen betreffen. Die wirtschaftliche Natur der Dienstleistungen gemäß den Kriterien in Art. 9 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, die Gegenstand der unter Buchst. A zusammengefassten Fragen ist, wird somit als gegeben vorausgesetzt.

32. Vorab weise ich darauf hin, dass das Interesse an diesen Fragen über die vorliegende Rechtssache hinausgeht, da beim Gerichtshof gegenwärtig ein ähnliches Ersuchen zur selben Rechtsmaterie anhängig ist, das vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof eingereicht wurde und eine einzige Vorlagefrage betrifft, die sich weitgehend mit den Fragen der Gruppe B überschneidet [4].

33. In der Rechtssache C-1/20 ist der Revisionswerber auch ein Anwalt, den das Gericht häufig als Vertreter von nicht geschäftsfähigen, volljährigen Personen bestellt. Das Finanzamt stellte fest, dass die Umsätze, die sich aus den von dem Anwalt als Vertreter ausgeübten Tätigkeiten ergäben, mehrwertsteuerpflichtig seien. Der Revisionswerber legte einen Rechtsbehelf vor dem Bundesfinanzgericht (Österreich) ein, das diesen aber zurückwies und dabei davon ausging, dass die Berufsgruppe der Anwälte nicht als mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung anzusehen sei.

34. Aus der Lektüre des vom österreichischen Gericht eingereichten Vorabentscheidungsersuchens ergibt sich allerdings eine Reihe von Aspekten, die auch für die Beantwortung der Fragen im vorliegenden Verfahren nützlich sein können.

35. Insbesondere ist für die Zwecke der vorliegenden Schlussanträge der Umstand von Nutzen, dass „der Bundesfinanzhof zu der im deutschen Recht vergleichbaren Tätigkeit eines Berufsbetreuers im Sinne des § 1896 deutsches BGB zum Ergebnis gelangte, dass sich dieser Berufsbetreuer auf die Steuerfreiheit des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG stützen könne, es sei denn[,] es handle sich um Leistungen, die etwa einem als Betreuer tätigen Rechtsanwalt für eine anwaltliche Tätigkeit im Rahmen der Betreuung vergütet werden (Bundesfinanzhof 25.4.2013, V R 7/11). Diese Rechtsprechung wurde vom deutschen Gesetzgeber zum Anlass genommen, für diese Leistungen in § 4 Nummer 16 Buchstabe k des deutschen Umsatzsteuergesetzes eine gesonderte Befreiungsbestimmung vorzusehen“ [5].

36. Für die Beantwortung der unter Buchst. B zusammengefassten Vorlagefragen ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie die Erfüllung zweier kumulativer Voraussetzungen verlangt, damit die in dieser Vorschrift geregelte Befreiung von der Mehrwertsteuer zur Anwendung kommen kann: Die in Rede stehenden Dienstleistungen müssen „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden …“ sein und „durch … Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ bewirkt werden [6].

37. Es geht also darum, zu prüfen, ob die von einem Anwalt als Vertreter, Pfleger oder Betreuer eines nicht geschäftsfähigen Erwachsenen ausgeübten Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen und ob diese Tätigkeiten daher „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden …“ sind und ob der Anwalt, der sie ausgeübt hat, als „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ betrachtet werden kann.

4 Vorabentscheidungsersuchen des Verwaltungsgerichtshofs (Österreich), eingereicht am 3. Januar 2020 – B/Finanzamt Wien (C-1/20).

5 Rechtssache C-1/20, Vorabentscheidungsersuchen Rn. 41. In den Antworten auf die Fragen des Gerichtshofs, insbesondere in der auf die dritte Frage, macht EQ geltend, dass in Belgien die als vorübergehende Vertreter für nicht geschäftsfähige Erwachsene bestellten Anwälte hinsichtlich ihrer Vergütung für diese Tätigkeit nicht der Mehrwertsteuer unterlägen, sehr wohl aber für die anderen Tätigkeiten in ihrer Funktion als Anwälte.

6 Vgl. Urteile vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 30), vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 21), und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 34).

38. Konkret ist zu prüfen, ob die von der luxemburgischen Regierung vorgeschlagene Auslegung, nach der ein Anwalt, der die zuvor genannten Tätigkeiten ausübt, von der Mehrwertsteuerbefreiung auszunehmen sei, mit einer wörtlichen, systematischen und teleologischen Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie im Einklang steht [7] und ob des Weiteren die Mitgliedstaaten über einen Ermessensspielraum verfügen, um diese Befreiung um Wege der Auslegung einzuführen.

39. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs „sind die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen“ [8], da diese Befreiungen eine Ausnahme von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt.

40. Allerdings kann diese enge Auslegung durch den Mitgliedstaat zum Zeitpunkt der Umsetzung der Richtlinie nicht so weit reichen, dass die Durchführung der Regelung der Befreiungen übermäßig erschwert würde, so dass dem eigenständigen Begriff derselben die Wirkung genommen würde.

41. Es ist daher erforderlich, auf den Zweck dieser Bestimmung einzugehen.

42. Das Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es, die nationalen Rechtsvorschriften zu harmonisieren, um ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem und somit eine einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage festzulegen.

43. Die Auslegung der in der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltenen Begriffe muss daher mit den Zielen im Einklang stehen, die mit diesen Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität in Bezug auf das gemeinsame Mehrwertsteuersystem entsprechen. Die zur Umschreibung der Befreiungen gemäß Art. 132 verwendeten Begriffe dürfen also nicht so ausgelegt werden, dass sie diesen Befreiungen ihre Wirkung nehmen [9].

44. Indem bestimmten im sozialen Sektor erbrachten Leistungen, die dem Gemeinwohl dienen, eine günstigere Mehrwertsteuerbehandlung gewährt wird, wird nämlich darauf abgezielt, die Kosten dieser Leistungen zu senken und diese dem Einzelnen, der sie in Anspruch nehmen könnte, leichter zugänglich zu machen [10].

45. Aus den Akten – zumindest aus dem Vorbringen des Klägers des Ausgangsverfahrens – scheint hervorzugehen, dass auch nach Ansicht des luxemburgischen Justizministeriums die Leistungen der sozialen Fürsorge, selbst wenn sie von Anwälten erbracht werden, von der Mehrwertsteuer zu befreien sind, um die der Gesellschaft entstehenden Kosten nicht zu erhöhen [11].

7 Vgl. Urteil vom 21. September 2017, DNB Banka (C-326/15, EU:C:2017:719, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

8 Vgl. zuletzt Urteil vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 28).

9 Vgl. Urteile vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 28), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 22). Vgl. in diesem Sinne in Bezug auf die Auslegung der genannten Vorschrift Urteil vom 11. Dezember 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung). Der Gerichtshof führt aus, dass zwar eine enge Auslegung notwendig sei, dies aber nicht bedeute, dass die zur Umschreibung der Befreiungen verwendeten Begriffe so auszulegen seien, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen oder sie diese Befreiungen praktisch unanwendbar macht.

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

11 Vgl. Vorabentscheidungsersuchen, S. 3 zur Darstellung des Vorbringens des Klägers des Ausgangsverfahrens.

a) Zur Voraussetzung, dass die Dienstleistungen „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden …" sein müssen

46. Der Begriff „enge Verbindung" verlangt im Kontext der Fürsorge, die den Begriff in Hinblick auf seine Zwecke kennzeichnet, keine besonders strenge Auslegung, auch aufgrund des Umstands, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelte Steuerbefreiung der zusätzlichen Voraussetzung unterliegt, dass die betreffenden Dienstleistungen gemäß Art. 134 Buchst. a der Richtlinie für die Einsätze der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit „notwendig" sind [12].

47. Die Konzepte „Sozialfürsorge und soziale Sicherheit" werden in der Mehrwertsteuerrichtlinie zwar nicht definiert, doch hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung mehrfach den sozialen Charakter einiger Tätigkeiten anerkannt, die mit der Pflege, der Betreuung und dem Beistand nicht geschäftsfähiger Erwachsener verbunden sind.

48. Im Urteil Kügler [13] hat der Gerichtshof festgestellt, dass Leistungen der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung, die körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen von ambulanten Pflegediensten erbracht werden, eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie darstellen [14].

49. Auf dieser Linie war im Urteil Zimmermann [15] zwischen den Parteien unstreitig, dass die von einer ausgebildeten Krankenschwester erbrachten Leistungen der ambulanten Pflege als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden …" im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie angesehen werden können.

50. Des Weiteren ist festzustellen, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie seinem Wortlaut nach 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. Dieser Umstand wurde vom Gerichtshof im Urteil Les Jardins de Jouvence hervorgehoben [16].

51. Den Akten ist zu entnehmen, dass die Bestellung eines gesetzlichen Vertreters voraussetzt, dass eine erwachsene Person nicht in der Lage ist, eigenständig ihre Interessen wahrzunehmen, da sie unter einer psychischen Krankheit, einer geistigen Beeinträchtigung, einer altersbedingten Invalidität oder einer anderen Behinderung leidet.

52. Für die Beurteilung des sozialen Charakters der von dem gesetzlichen Vertreter ausgeübten Tätigkeit und somit ihrer engen Verbindung mit der Sozialfürsorge ist zunächst der konkrete Inhalt dieser Tätigkeiten zu berücksichtigen. Hierzu erweisen sich insbesondere die schriftlichen Antworten der Parteien auf die vom Gerichtshof zu diesem Thema gestellte Frage als nützlich.

53. Nach Ansicht des Klägers des Ausgangsverfahrens besteht der Großteil der Leistungen, die von den als Beauftragte, Pfleger oder Betreuer von nicht geschäftsfähigen Erwachsenen bestellten Anwälten erbracht werden, aus: 1) Hausbesuchen bei den Betreuten, um sich deren Wohlergehens zu vergewissern und ihre Bedürfnisse zu kennen; 2) Kontakten mit der Familie, den Sozialarbeitern und

12 Vgl. Urteil vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 31).

13 Vgl. Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 61).

14 Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie). Die Sechste Richtlinie wurde zum 1. Januar 2007 durch die Mehrwertsteuerrichtlinie aufgehoben und ersetzt.

15 Vgl. Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 24).

16 Vgl. Urteil vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 42).

dem Pflegepersonal; 3) der Auswahl des Wohnraums; 4) Renten- und Sozialhilfeanträgen; 5) der Einrichtung von Haushaltshilfen; 6) der Begleichung von Rechnungen, der Entgegennahme der Rückerstattung ärztlicher Behandlungskosten, Steuererklärungen und der Geldübergabe für die Ausgaben des täglichen Bedarfs.

54. Es könne vorkommen, dass der Vertreter auch Leistungen juristischer Natur erbringe, wobei diese Tätigkeiten nicht ausschließlich Anwälten vorbehalten seien: Verhandlung, Unterzeichnung oder Auflösung eines Mietvertrags, Verkauf von beweglichem oder unbeweglichem Vermögen, Betreuung oder Vertretung des Erwachsenen bei der Rechtsnachfolge. Nach innerstaatlichem luxemburgischen Recht könnten nämlich auch die engen Verwandten des Leistungsempfängers oder die dem Beistand von geistig oder körperlich beeinträchtigten Personen dienenden Einrichtungen als Beauftragte, Pfleger oder Betreuer bestellt werden.

55. Zudem könnten diese Mandate Leistungen umfassen, die in die ausschließliche Zuständigkeit der Anwälte fallen, wie die Vertretung der nicht geschäftsfähigen Person in Rechtsstreitigkeiten, doch sei diese Art von Leistungen zahlenmäßig geringer.

56. Die Antwort der luxemburgischen Regierung hierzu lautet, dass nach der bei der luxemburgischen Anwaltskammer eingeholten Auskunft die Tätigkeiten der Anwälte in diesem Bereich vielfältig seien und sich nicht auf die Vertretung im Alltag beschränkten; vielmehr könne ein „Teil der Anwaltstätigkeit … als ‚sozial' betrachtet werden: Kontakt zu Sozialarbeitern, Ärzten, Banken und Familien. Beispielsweise müssen sich die Anwälte häufig um die Aufnahme in Pflegeheime kümmern, finanzielle Hilfen beantragen oder einen Umzug bewerkstelligen" [17].

57. Die Antworten der Parteien auf die Frage des Gerichtshofs zum konkreten Inhalt der Tätigkeiten des gesetzlichen Vertreters weichen also in ihrem Kern nicht voneinander ab: Die Anwälte üben vielfältige Tätigkeiten zugunsten der nicht geschäftsfähigen Person aus, und ein Teil dieser Tätigkeiten kann als „sozial" eingestuft werden, auch im zuvor genannten Sinne der „engen Verbindung mit der Sozialfürsorge".

58. Was in der Sachverhaltsdarstellung der Parteien abweicht, ist das Ausmaß und das Verhältnis der ausgeübten Tätigkeiten: Für den Kläger des Ausgangsverfahrens überwiegen die Tätigkeiten „sozialer" Natur gegenüber den anderen, für die luxemburgische Regierung stellen sie einen „Teil" der zahlreichen ausgeübten Tätigkeiten dar.

59. Zur Bestimmung des sozialen Charakters der Vertretungstätigkeiten sind auch einige Aspekte zu berücksichtigen, die in den Durchführungsbestimmungen (im vorliegenden Fall die Großherzogliche Verordnung) vorgesehen sind: a) Falls der Volljährige nicht über ausreichende finanzielle Mittel verfügt, trägt der Staat die Kosten dieser Mandate; b) die Vergütung dieser Leistungen, die gerichtlich festgelegt werden muss, ist insbesondere von den Einkünften und vom Vermögen der nicht geschäftsfähigen Person abhängig; c) der Vertreter unterliegt einer Überprüfung durch das Gericht; d) die zuerkannte Entschädigung ist häufig ein Pauschalbetrag und entspricht selten den erbrachten Dienstleistungen.

60. Wie sich aus den Akten ergibt, könnten diese Aspekte im vorliegenden Fall gegeben sein.

61. Es ist daher ausgehend von der übereinstimmenden Lektüre des Vorbringens der Parteien – einschließlich der von der luxemburgischen Regierung vertretenen staatlichen Seite – festzustellen, dass ein Teil der von dem Anwalt als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer für nicht geschäftsfähige Erwachsene ausgeübten Tätigkeiten als „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" betrachtet werden kann, da dieser Teil mit der Pflege und den persönlichen

17 Schriftliche Antwort der luxemburgischen Regierung, Rn. 16.

Lebensentscheidungen der nicht geschäftsfähigen Person verbunden ist und auch für die Durchführung der Sozialfürsorgeleistungen durch den Beauftragten, Pfleger oder gesetzlichen Betreuer „notwendig" ist, denn dieser Teil ist erforderlich, um dem Leistungsempfänger in Bezug auf seine geistigen oder körperlichen Beeinträchtigungen würdevolle Lebensbedingungen zu gewährleisten [18]. Es geht also um Tätigkeiten, die sich aus dem Pflege-, Fürsorge- und Beistandsbedarf von Personen ergeben, die unter einer geistigen oder körperlichen Beeinträchtigung leiden und andernfalls nicht in der Lage wären, sich selbständig darum zu kümmern. Man denke insbesondere an die Wahl, ob der Betroffene in ein Pflegeheim, das seinen Bedürfnissen entspricht, zugewiesen werden oder ob eine Haushaltshilfe bereitgestellt werden soll.

62. Wie auch die luxemburgische Regierung anerkannt hat, kann das Konzept der „Sozialfürsorge" nämlich auch als eine Hilfe beschrieben werden, die einer natürlichen Person das würdevolle Überstehen von Notlagen ermöglicht [19].

63. Die Vermögensverwaltung kann (zumindest in einigen Fällen) eine zweckmäßige Tätigkeit sein, um eine würdevolle Lebensführung des Leistungsempfängers zu gewährleisten und ihn vor dem Begehen von Verfügungen, die ihm schaden würden, zu schützen.

64. Andererseits wird eine würdevolle Lebensführung sicherlich gefährdet, wenn die jeweiligen Alltagstätigkeiten – einschließlich jener finanzieller Natur – nicht mit der nötigen Vorsicht verwaltet werden.

65. In Hinblick auf die zweite Kategorie der Tätigkeiten, die von einem Anwalt als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer des nicht geschäftsfähigen Erwachsenen ausgeübt werden und ausschließlich dem Anwaltsberuf zuzurechnen sind; diese stellen einen Teil der von dem Anwalt als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer ausgeübten Tätigkeit dar.

66. Ich schließe aus, dass diese von dem Anwalt als Beauftragten, Pfleger oder Betreuer in seiner Eigenschaft als Berufsangehöriger ausgeübten Tätigkeiten eine eng mit der Sozialfürsorge verbundene und für die Durchführung der steuerbefreiten Dienstleistungen notwendige Tätigkeit darstellen können. Es geht nämlich um berufliche Tätigkeiten, die ausschließlich den Anwälten vorbehalten sind und die in Ausübung eines freien Berufs statt in Erfüllung der sozialen Aufgabe als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer erbracht werden.

67. Um zu beurteilen, ob die Steuerbefreiung eines Anwalts, der Tätigkeiten mit klarem Sozialfürsorgeziel wie die oben genannten ausübt, möglich ist, ist zu prüfen, ob die zweite in der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegte Voraussetzung (Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter durch den Mitgliedstaat) erfüllt ist. Es gibt meines Erachtens eine enge Verbindung zwischen den beiden Voraussetzungen, und zwar in dem Sinne, dass das deutliche Überwiegen von Tätigkeiten sozialfürsorglicher Natur die Natur der Person bestimmen kann, die die Leistungen erbringt, indem es deren Tätigkeit als fest im sozialen Bereich verankert konnotiert und damit als in diesem Sinne anerkennungswürdig wertet.

68. Wie wir sehen werden, kann meines Erachtens nämlich ein Anwalt in Bezug auf die Dienstleistungen sozialer Art unter die Steuerbefreiung fallen, wenn er überwiegend Aufgaben mit sozialem Charakter (die eng mit der Sozialfürsorge verbunden sind), die nicht streng juristisch sind, wahrnimmt. Dies kann nicht an sich allein deshalb ausgeschlossen werden, weil es sich um Anwälte handelt.

18 Vgl. Urteil vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 54).

19 Schriftliche Antwort der luxemburgischen Regierung, Rn. 14.

b) Zur Voraussetzung der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter durch den Mitgliedstaat

69. Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie verdeutlicht weder die Voraussetzungen noch die speziellen Modalitäten der Anerkennung des sozialen Charakters von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts.

70. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann [20].

71. Im Einzelnen gibt Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, die in Abs. 1 Buchst. g geregelte Steuerbefreiung anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts zu gewähren, unter der Bedingung, dass eine oder mehrere der in diesem Artikel genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Diese fakultativen Bedingungen für die Gewährung der betreffenden Befreiung können von den Mitgliedstaaten nach freiem Ermessen zusätzlich vorgesehen werden [21].

72. Daraus folgt, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage einräumt, ob sie bestimmten Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, sozialen Charakter zuerkennen [22].

73. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass Art. 131 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Umfang des Ermessens der Mitgliedstaaten einschränkt, indem er festlegt, dass sie zusätzlich zu den in der Richtlinie vorgesehenen Voraussetzungen „zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Befreiungen und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch“ weitere Voraussetzungen einführen können.

74. Der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten bei der Festlegung der Voraussetzungen für den Zugang zur Steuerbefreiung kann daher nicht so weit gehen, dass er sich auf die Änderung des Inhalts der in der Richtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen erstreckt.

75. Der Ausdruck „zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen“ verfolgt meines Erachtens den Zweck, den Mitgliedstaaten die Einführung nationaler Rechtsvorschriften zu gestatten, die geeignet sind, die Anwendung der Befreiungen für die Wirtschaftsteilnehmer nicht übermäßig kompliziert zu machen und gegebenenfalls auch die Kontrollmodalitäten zu rationalisieren.

76. So kann sich der Zweck „zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch“ jedenfalls nicht auf bloß subjektive Ausnahmen beziehen, die mit der konkreten Art der ausgeübten Tätigkeiten nicht verknüpft sind.

77. Es ist jedenfalls davon auszugehen, dass das Ermessen der Staaten im Licht der allgemeinen Grundsätze im Einklang mit dem Unionsrecht ausgeübt werden muss [23].

20 Vgl. Urteile vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 43), vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 32), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

21 Vgl. Urteile vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 33), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 Vgl. Urteil vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

23 Vgl. Urteile vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 54 und 57), sowie vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 51 und 52).

78. Ficht ein Steuerpflichtiger die Anerkennung oder Nichtanerkennung der Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie an, haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen von dieser Vorschrift eingeräumten Ermessens bei der Anwendung der Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, der im Bereich der Mehrwertsteuer durch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität konkretisiert wird, beachtet haben [24].

79. Im vorliegenden Fall hat die luxemburgische Regierung EQ die Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter in Bezug auf die von ihm als Beauftragter, Pfleger und Betreuer ausgeübten Tätigkeiten nicht zuerkannt, da seine Eigenschaft als Anwalt offenbar als hinderlich angesehen wurde.

80. Der Gerichtshof hat bereits in früheren Urteilen ausgeschlossen, dass die Berufsgruppe der Anwälte grundsätzlich als Einrichtung mit sozialem Charakter betrachtet werden kann. Nach Ansicht des Gerichtshofs kann ein Mitgliedstaat auf Dienstleistungen, die von privaten Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden, nicht allein aufgrund der Art dieser Dienstleistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden, ohne u. a. die Ziele, die diese Einrichtungen in ihrer Gesamtheit betrachtet verfolgen, und die Dauerhaftigkeit ihres sozialen Engagements zu berücksichtigen. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass die Berufsgruppe der Rechtsanwälte und „avoués“ grundsätzlich nicht als gemeinnützig angesehen werden kann [25].

81. In Anwendung dieser Argumentation hat der Gerichtshof entschieden, dass Dienstleistungen, die Rechtsanwälte im Rahmen des nationalen Systems der Gerichtskostenhilfe erbringen, nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind [26].

82. Ein Fall wie der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende scheint jedoch einige Besonderheiten aufzuweisen, aufgrund deren die Anwendbarkeit der Mehrwertsteuerbefreiung nicht von vornherein ausgeschlossen sein könnte.

83. Wie aus den obigen Ausführungen in Bezug auf die Art der von einem Anwalt als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer der nicht geschäftsfähigen Person erbrachten Leistungen hervorgeht, hat zumindest ein Teil dieser Leistungen einen klaren sozialen Bezug und könnte daher als eng mit dem Begriff „Sozialfürsorge“ verbunden betrachtet werden.

84. Diese Leistungen sind nämlich nicht ausschließlich Anwälten vorbehalten, sondern sind hingegen von der Anwaltseigenschaft des Leistungserbringers unabhängig.

85. Meines Erachtens sind an dieser Stelle einige weitere Voraussetzungen zu prüfen, um die Mehrwertsteuerbefreiung in einer der vorliegenden Rechtssache vergleichbaren Situation anzuwenden: die Bedeutung der Anwaltseigenschaft der Person, die die Aufgaben des Beauftragten, Pflegers oder Betreuers der nicht geschäftsfähigen Person wahrnimmt, sowie das Ausmaß und die Dauerhaftigkeit des sozialen Engagements durch den die Befreiung beantragenden Steuerpflichtigen, auch um die Einhaltung der Grenzen des Ermessens des Mitgliedstaats bei der Einführung zusätzlicher Voraussetzungen, die über jene der Richtlinie für die Anerkennung der Steuerbefreiung hinausgehen, festzustellen.

86. All diese Voraussetzungen müssen im konkreten Fall vom nationalen Gericht festgestellt werden, dem der Gerichtshof aber die Maßstäbe bereitzustellen hat, um diese Feststellung in Einklang mit dem Unionsrecht vorzunehmen.

24 Vgl. Urteile vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 56), und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 52 und 54).

25 Vgl. Urteil vom 17. Juni 2010, Kommission/Frankreich (C-492/08, EU:C:2010:348, Rn. 45 und 46).

26 Vgl. Urteil vom 28. Juli 2016, Conseil des ministres (C-543/14, EU:C:2016:605, Rn. 65).

87. Wäre die Voraussetzung der engen Verbindung der erbrachten Leistungen mit der Sozialfürsorge als erfüllt zu betrachten, würde dies nämlich nicht ausreichen, um auch die zweite Voraussetzung betreffend die Anerkennung, die ausdrücklich verlangt, dass die die oben genannten Leistungen anbietende Person als „Einrichtung mit sozialem Charakter" anerkannt wird, als geprüft zu erachten [27].

88. So ist meines Erachtens die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu verstehen, die besagt: „Stünde es einem Mitgliedstaat frei, private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht allein deshalb als Einheiten im Sinne von Nr. 15 zu qualifizieren, weil sie auch Leistungen mit sozialem Charakter erbringen, widerspräche dies dem Willen des Unionsgesetzgebers, die Möglichkeit der Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes davon abhängig zu machen, dass die Leistungen von Einrichtungen erbracht werden, die diese beiden Voraussetzungen erfüllen." [28]

89. Meines Erachtens trifft aber genauso das Gegenteil zu: Der Wille des Unionsgesetzgebers würde auch beeinträchtigt, würde sich ein Mitgliedstaat weigern, private Einrichtungen, die zwar (beschränkt) eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgen, aber Sozialdienste erbringen, um die Dauerhaftigkeit ihres sozialen Engagements nachzuweisen, als „Einrichtungen mit sozialem Charakter" einzustufen.

90. Ich denke nämlich nicht, dass die oben angeführte Rechtsprechung des Gerichtshofs dahin ausgelegt werden kann, dass eine Person, die vorwiegend eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen erbringt und damit die Dauerhaftigkeit ihres sozialen Engagements nachweist, allein deshalb von vornherein von der Möglichkeit der Mehrwertsteuerbefreiung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie ausgeschlossen wird, weil sie ins Anwaltsverzeichnis eingetragen ist.

91. Dies beruht erstens auf dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, der zu den allgemeinen Grundsätzen des Unionsrechts gehört. Der Gerichtshof hat mehrfach darauf hingewiesen, dass die Mittel zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele geeignet sein müssen und nicht über das dazu Erforderliche hinausgehen dürfen [29].

92. Bei Versagung der Befreiung gegenüber einer Person allein aufgrund ihrer Eintragung ins Anwaltsverzeichnis bestünde hingegen die Gefahr, die Ausgewogenheit der Unionsrechtsbestimmung in einer „ausschließenden" Absicht zu verändern, die dem Geist der Richtlinie fremd ist.

93. Es erscheint richtiger, für die Anwendung der Befreiung die vom Rechtsträger ausgeübte Tätigkeit zu betrachten und nicht die Art des Rechtsträgers selbst.

94. Zweitens ist die Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zu berücksichtigen. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige die Anwaltseigenschaft besitzt, dürfte im Vergleich zu demjenigen, der trotz Erbringung der im Wesentlichen selben Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit wäre, zu keiner anderen steuerlichen Behandlung führen, wenn es Personen oder Vereinigungen gibt, die gleichartige Dienstleistungen erbringen und anerkannt worden sind [30].

27 Vgl. Urteile vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 30), vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 21), und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 34).

28 Vgl. Urteil vom 17. Juni 2010, Kommission/Frankreich (C-492/08, EU:C:2010:348, Rn. 44).

29 Vgl. Urteile vom 23. November 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, Rn. 25), und vom 26. April 2012, Kommission/Niederlande (C-508/10, EU:C:2012:243, Rn. 75).

30 Vgl. Urteil vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 49).

95. Ein solcher Ansatz würde nämlich einem Abstellen auf die Bezeichnung des betreffenden Steuerpflichtigen gleichkommen und könnte daher in Widerspruch zu dem Umstand stehen, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung der Mehrwertsteuer ist. Er könnte außerdem im Hinblick auf den Grundsatz der steuerlichen Neutralität problematisch sein, der verhindert, dass gleichartige wirtschaftliche Tätigkeiten, die also untereinander im Wettbewerb stehen, auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden.

96. Drittens ist festzustellen, dass die in Rede stehenden Tätigkeiten von dem Anwalt nicht primär aufgrund dessen beruflicher Ausbildung, sondern infolge der gerichtlichen Bestellung als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer nicht geschäftsfähiger Erwachsener ausgeübt werden. Die Justizbehörde überträgt dem Bestellten eine spezielle Aufgabe, die zugunsten nicht geschäftsfähiger volljähriger Personen gesetzlich vorgesehen ist und die Befugnis/die Pflicht zur Vertretung und zum Schutz des nicht geschäftsfähigen Erwachsenen sowie zur Ausübung der hierzu dienenden Tätigkeiten begründet. Ich frage mich daher, ob die im luxemburgischen Recht vorgesehene Rolle des Beauftragten, Pflegers oder Betreuers aufgrund ihrer gesetzlich festgelegten besonderen sozialen Bedeutung als „Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung" verstanden werden kann. In diesem Fall würde sich die Anerkennung des sozialen Charakters der Aufgabe des Beauftragten, Pflegers oder Betreuers direkt aus dem nationalen Gesetz ergeben, während sich die gerichtliche Bestellungsanordnung auf die Auswahl der Person, der diese Aufgabe übertragen wird, beschränken würde.

97. Schließlich halte ich die Einschätzung der luxemburgischen Regierung und der Kommission, wonach der Umstand, dass die Gewinnerzielungsabsicht typisch für den Anwaltsberuf sei, der Anerkennung entgegenstehe, für nicht überzeugend.

98. Der Begriff „Einrichtung" ist grundsätzlich weit genug, um auch private Einheiten mit (beschränkter) Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen: Der Umstand, dass EQ einige seiner Tätigkeiten mit dieser Absicht ausübt, schließt keineswegs aus, dass er unter die Eigenschaft „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie fällt [31].

99. Aus den nachstehenden Gründen gilt dies meines Erachtens unter der Voraussetzung, dass die Gewinnerzielungsabsicht beschränkt ist.

100. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Vergütung für die Leistung des Anwalts vom Staat gezahlt werden kann, wenn der nicht geschäftsfähige Erwachsene über keine ausreichenden finanziellen Mittel verfügt.

101. Diese Entschädigung, die – wie bereits ausgeführt – auf Grundlage einer Großherzoglichen Verordnung festgelegt wird, wird weder im Voraus bestimmt noch erfolgt sie automatisch, weil sie der Beurteilung durch das Gericht unterliegt, und es kann sein, dass sie die Kosten nicht vollständig deckt, da nicht zwischen den Kosten und den Dienstleistungen des Anwalts unterschieden wird [32].

102. Dieser Umstand kann nach der bereits wiedergegebenen Rechtsprechung [33] zu den Gesichtspunkten gezählt werden, die für die Feststellung zu berücksichtigen sind, ob die in Rede stehende Einrichtung sozialen Charakter hat und nachweist, dass die Tätigkeiten sozialer Art – wenn auch gegen Entgelt – aus einem marktfremden Verständnis heraus ausgeübt werden.

31 Vgl. Urteile vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 39), und vom 12. März 2015, „go fair" Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, Rn. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

32 Siehe die Antworten von EQ auf die Fragen des Gerichtshofs, insbesondere die Antwort auf die erste Frage.

33 Vgl. Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

103. Der Gerichtshof hat bereits entschieden, dass die nationalen Behörden bei der Anerkennung des sozialen Charakters von anderen Einrichtungen als solchen des öffentlichen Rechts im Einklang mit dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte mehrere Indizien zu berücksichtigen haben: das Bestehen spezifischer Vorschriften, das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Steuerbefreiung kommen, und der Gesichtspunkt, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil vom Staat übernommen werden [34].

104. Im vorliegenden Fall scheinen mir einige der vom Gerichtshof für die Anerkennung des sozialen Charakters einer bestimmten Einrichtung bestimmten Indizien vorzuliegen, wenn auch nur zum Teil: das mit zumindest einigen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, der Umstand, dass andere Steuerpflichtige mit denselben Tätigkeiten in den Genuss der Steuerbefreiung kommen [35], der Umstand, dass zumindest ein Teil der Kosten der Dienstleistungen der Sozialfürsorge vom Staat getragen werden oder jedenfalls, wie im vorliegenden Fall, auf Anordnung und durch Beurteilung der Justizbehörde festgelegt werden. Es wird natürlich Sache des nationalen Gerichts sein, im Ausgangsverfahren gegebenenfalls das tatsächliche Vorliegen dieser Voraussetzungen festzustellen, wobei anzumerken ist, dass es sich um Indizien handelt, die für die Zwecke der Anerkennung nicht notwendigerweise gleichzeitig gegeben sein müssen.

105. Gerade weil die Situation, die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist, nicht *ohne Weiteres* unter die typische Situation fällt, die zur Steuerbefreiung berechtigt, ist meines Erachtens – wie sich mittelbar aus der oben angeführten Rechtsprechung ergibt – der eigentliche Gesichtspunkt, der die Rolle des Steuerpflichtigen kennzeichnet, um ihn als „Einrichtung mit sozialem Charakter" betrachten zu können, das dauerhafte soziale Engagement.

106. Dieser Umstand ist zwar leicht feststellbar, wenn Dienstleistungen der Sozialfürsorge den Gesellschaftszweck oder den einzigen Zweck der Tätigkeit einer Person bilden, aber dessen Vorliegen ist schwieriger (jedoch nicht ausgeschlossen), wenn die Person wie ein Berufsangehöriger und insbesondere ein Anwalt eine weiter gefächerte Tätigkeit ausübt.

107. Da – wie ausgeführt – die Möglichkeit der Anerkennung nicht allein aufgrund der Zugehörigkeit zu einem bestimmten Berufsstand von vornherein ausgeschlossen werden kann, bin ich in diesem Fall der Ansicht, dass der Aspekt, der die nationale Behörde bei der Anerkennung leiten könnte, an das quantitative Überwiegen der Tätigkeit mit sozialem Charakter gegenüber den anderen, wenn auch berechtigterweise ausgeübten Tätigkeiten anknüpfen sollte.

108. Ein Anwalt, der überwiegend Tätigkeiten ausübt, die auf „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene … Dienstleistungen" zurückzuführen sind, kann meines Erachtens wie jeder andere Berufsangehörige auch dann, wenn er in geringem Ausmaß und selbst in einem nicht mit sozialen Dienstleistungen verbundenen Fall juristische Kerntätigkeiten ausübt, als „Einrichtung mit sozialem Charakter" anerkannt werden.

34 Vgl. Urteile vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 44), vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 35), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Zu dieser Voraussetzung äußern sich der Kläger des Ausgangsverfahrens und die luxemburgische Regierung in den Antworten auf die schriftlichen Fragen des Gerichtshofs in unterschiedlicher Weise. Es wird daher Aufgabe des vorlegenden Gerichts sein, festzustellen, ob sie gegebenenfalls vorliegt.

109. Der Berufsangehörige müsste sich in diesem Fall darum kümmern, eine getrennte Buchhaltung zu führen, die für die Zwecke der Erhebung der Mehrwertsteuer die Unterscheidung zwischen den (überwiegenden) Tätigkeiten, die eng mit der Sozialfürsorge verbunden und von der Steuer befreit sind, und den (geringeren) anderen Tätigkeiten, die mehrwertsteuerpflichtig sind, ermöglicht [36].

110. Im Licht der vorstehenden Ausführungen wird es Aufgabe des vorlegenden Gerichts sein, unter Berücksichtigung aller relevanter – insbesondere der genannten – Gesichtspunkte festzustellen, ob die nationalen Behörden dabei, als sie EQ nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt haben, die Grenzen des ihnen in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Ermessens beachtet haben.

c) Zur Möglichkeit der Vornahme der Anerkennung durch das nationale Gericht

111. Abschließend ist in Bezug auf das Verfahren der Anerkennung anzumerken, dass nach Ansicht der luxemburgischen Regierung – und offenbar auch der Kommission – die Anerkennung eines Steuerpflichtigen als Einrichtung mit sozialem Charakter im luxemburgischen System nicht durch ein Gericht erfolgen kann, und zwar auch dann nicht, wenn festgestellt würde, dass der luxemburgische Staat im nationalen Recht keine Möglichkeit zur Anerkennung eines bestimmten Steuerpflichtigen vorgesehen und daher sein diesbezügliches Ermessen überschritten hat.

112. Zwar gewährt Art. 131 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten ein weites Ermessen bei der Anerkennung der fraglichen Einrichtungen, doch hat der Gerichtshof gerade in Bezug auf die Auslegung dieser Richtlinie ausdrücklich festgestellt, dass „sich weder der allgemeine Charakter [dieser Richtlinie] noch der Spielraum, den sie den Mitgliedstaaten … einräumt, dafür anführen [lassen], denjenigen Bestimmungen jegliche Wirkung zu versagen, auf die sich angesichts ihres Gegenstands die einzelnen sinnvollerweise vor Gericht berufen können, auch wenn die Richtlinie in ihrer Gesamtheit nicht durchgeführt worden ist“ [37].

113. Es obliegt in erster Linie dem Staat, diese Voraussetzung zu definieren, doch hat der Gerichtshof selbst klargestellt, dass ein Mitgliedstaat, der es versäumt hat, in der Richtlinie vorgesehene Durchführungsmaßnahmen zu erlassen, „sich nicht auf sein eigenes Unterlassen berufen [kann], um einem Steuerpflichtigen eine Steuerbefreiung zu verwehren, die dieser nach der Sechsten Richtlinie in Anspruch nehmen kann“ [38]. Wenn es daher möglich ist, die Voraussetzungen für die Anerkennung auf anderem Weg zu bejahen, dann verlangen die Grundsätze der Unionsrechtsordnung und insbesondere der Grundsatz der praktischen Wirksamkeit von Richtlinien, dass den Betroffenen die Ausübung eines Rechtsanspruchs, der ihnen nach der Richtlinie zusteht, nicht versagt wird.

114. Es sei daran erinnert, dass sich der Einzelne nach ständiger Rechtsprechung [39] in Ermangelung einer fristgemäß erlassenen Umsetzungsmaßnahme in allen Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften auf diese Bestimmungen berufen kann; er kann sich auf diese Bestimmungen auch berufen, soweit sie so gestaltet sind, dass sie Rechte festlegen, die der Einzelne dem Staat gegenüber geltend machen kann.

36 Zur teilweisen Steuerbefreiung nur einiger Tätigkeiten, nicht aber von anderen, siehe jüngst (d. h. das Vorliegen von Dienstleistungen anderer Art ändert nicht den Charakter der Steuerbefreiung) Urteile vom 20. November 2019, Infohos (C-400/18, EU:C:2019:992, Rn. 42 und 43), sowie vom 21. Januar 2016, Les Jardins de Jouvence (C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 54).

37 Vgl. Urteil vom 19. Januar 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, S. 53, Rn. 29).

38 Vgl. Urteile vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 60), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, Rn. 32).

39 Vgl. Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

115. Im Urteil Kügler hat der Gerichtshof entschieden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie hinreichend genau und unbedingt die Tätigkeiten aufzählt, die steuerfrei sind, und daher eine unmittelbar anwendbare Bestimmung ist [40].

116. Das Fehlen einer ausdrücklichen gesetzlichen Anerkennung der fraglichen Einrichtungen kann nicht als solches als Grund angesehen werden, um die unmittelbare Geltung der Vorschrift auszuschließen. Vielmehr ist zu prüfen, ob die Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats nicht auf anderem Weg erlaubt, eine Anerkennung des sozialen Charakters der Einrichtung in irgendeiner Form, sei sie auch nur faktischer Art, zu bejahen.

117. Soweit die Mitgliedstaaten die Grenzen des ihnen in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeräumten Ermessens beachten, kann der Einzelne mit Wirkung gegenüber dem betreffenden Mitgliedstaat die Eigenschaft einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht dadurch erlangen, dass er sich auf diese Bestimmung beruft.

118. Die unmittelbare Wirkung, die der Gerichtshof der in Rede stehenden Steuerbefreiung zuerkannt hat [41], veranlasst mich aber zu der Auffassung, dass das vorlegende Gericht, wenn der luxemburgische Staat die Grenzen seines Ermessens überschritten hat, indem er nicht die Möglichkeit zur Anerkennung in diesem speziellen Fall vorgesehen hat, bei Bedarf die Anerkennung selbst vornehmen könnte.

119. Begehrt ein Einzelner die Zuerkennung der Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter, obliegt es somit den nationalen Gerichten, zu prüfen, ob die zuständigen Behörden diese Grenzen bei der Anwendung der im Unionsrecht vorgesehenen Grundsätze beachtet haben, und „anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob der Steuerpflichtige eine als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung ist“ [42].

120. Die hier vorgeschlagene Lösung führt nicht zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung auf in der Richtlinie nicht vorgesehene Fälle, sondern beschränkt sich darauf, den Steuerpflichtigen die Vergünstigungen zu ermöglichen, auf die sie nach der Richtlinie Anspruch haben.

IV. Ergebnis

121. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die in den Nrn. 5, 6 und 7 aufgelisteten und in der Gruppe B zusammengefassten Vorlagefragen des Tribunal d'arrondissement du Luxembourg (Bezirksgericht Luxemburg), wie folgt zu beantworten:

1. 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 er unter den eng mit der Sozialfürsorge verbundenen Dienstleistungen auch diejenigen erfassen kann, die im Rahmen eines durch Gesetz eingeführten und der Kontrolle durch eine unabhängige Justizbehörde unterliegenden Systems der Beistandschaft für nicht geschäftsfähige Erwachsene erbracht werden. Einem Rechtsanwalt kann im Rahmen eines Systems der Beistandschaft für nicht geschäftsfähige Volljährige die Eigenschaft der als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannten Einrichtung zuerkannt werden, unter der Voraussetzung, sofern er sich in dem Sinne dauerhaft sozial engagiert, dass die Tätigkeiten sozialer Art im Vergleich zu anderen Tätigkeiten deutlich überwiegen. Für die Zwecke dieser Anerkennung ist ein auf ein Verfahren und auf vorab festgelegte Kriterien gegründetes Vorgehen zur Anerkennung nicht erforderlich; sie kann vielmehr

40 Vgl. Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 53).

41 Vgl. Urteil vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 52 bis 61).

42 Vgl. Urteil vom 8. Oktober 2020, E (C-657/19, EU:C:2020:811, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

im Einzelfall erfolgen, gegebenenfalls durch eine Justizbehörde, falls die fehlende Anerkennung durch den nationalen Gesetzgeber oder durch die Verwaltungsbehörden die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie überlassenen Ermessens überschreitet.

2. Zu diesem Zweck wird das nationale Gericht festzustellen haben, ob die von EQ ausgeübten Tätigkeiten als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer eng mit der Sozialfürsorge verbunden sind und ob EQ im Licht des Inhalts der angebotenen Dienste hinsichtlich der Ausübung der Dienstleistungen als Beauftragter, Pfleger oder Betreuer von Erwachsenen als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt werden kann sowie ob die fehlende Anerkennung durch den Gesetzgeber und die nationalen Verwaltungsbehörden die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch die Richtlinie überlassenen Ermessens überschreitet.