Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

28. November 2013 *

„Mehrwertsteuer — Richtlinie 2006/112/EG — Art. 132 bis 134 und 168 — Befreiungen — Von Einrichtungen des Privatrechts in Gewinnerzielungsabsicht erbrachte Bildungsleistungen — Recht auf Vorsteuerabzug“

In der Rechtssache C-319/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) mit Entscheidung vom 27. April 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Juli 2012, in dem Verfahren

Minister Finansów

gegen

MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richter C. G. Fernlund (Berichterstatter) und A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader und des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwältin: J. Kokott,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 15. Mai 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— des Minister Finansów, vertreten durch J. Kaute und T. Tratkiewicz als Bevollmächtigte,

— der MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa, vertreten durch T. Michalik als Berater,

— der polnischen Regierung, vertreten durch A. Kraińska, A. Kramarczyk, B. Majczyna und M. Szpunar als Bevollmächtigte,

— der griechischen Regierung, vertreten durch I. Pouli und M. Tassopoulou als Bevollmächtigte,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes und R. Laires als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Polnisch.

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Christie als Bevollmächtigten im Beistand von P. Mantle, Barrister,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch K. Herrmann und L. Lozano Palacios als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 20. Juni 2013

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, Art. 133 Abs. 1 Buchst. a bis d, Art. 134 und Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Minister Finansów (Finanzminister, im Folgenden: Minister) und der MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowa (im Folgenden: MDDP) über die Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, l, m und q der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

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

…

i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

…

l) Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, an ihre Mitglieder in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;

m) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;

…

q) Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter.“

4 Art. 133 Abs. 1 Buchst. a bis d der Mehrwertsteuerrichtlinie lautet:

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

a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

b) Leitung und Verwaltung dieser Einrichtungen müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse am wirtschaftlichen Ergebnis der betreffenden Tätigkeiten haben.

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

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

5 Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie sieht vor:

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

a) Sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;

b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.“

6 Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden;

…“

Polnisches Recht

7 Art. 43 Abs. 1 Nr. 1 des Gesetzes über die Steuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (Ustawa o podatku od towarów i usług) vom 11. März 2004 (Dz. U Nr. 54, Position 535) in geänderter Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz) sieht vor:

„Von der Steuer sind befreit:

1. die in Anhang 4 des Gesetzes genannten Dienstleistungen.

…“

8 Anhang 4 Position 7 des Mehrwertsteuergesetzes nennt die „Bildungsdienstleistungen“.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

9 MDDP, eine Gesellschaft polnischen Rechts, organisiert Fachschulungen und -konferenzen in verschiedenen Bildungs- und Schulungsbereichen, wie Steuern, Buchführung und Finanzen, sowie in Bereichen, die mit der Organisation und dem Management von Unternehmen zusammenhängen, darunter die Entwicklung beruflicher und persönlicher Kompetenzen.

10 Die betreffenden Veranstaltungen werden von MDDP im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten organisiert, die auf regelmäßige Gewinnerzielung ausgerichtet sind.

11 MDDP ist nicht in das Verzeichnis der nicht öffentlichen Schulen und Einrichtungen gemäß dem Gesetz über das Bildungssystem (Ustawa o systemie oświaty) vom 7. September 1991 eingetragen.

12 MDDP beantragte beim Minister eine Steuerauskunft zu der Frage, ob sie berechtigt ist, die Vorsteuer auf die Gegenstände und Dienstleistungen abzuziehen, die sie für die Erbringung ihrer Schulungsdienstleistungen erworben hat. Sie machte geltend, dass ihre Schulungsdienstleistungen nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden dürften, sondern mehrwertsteuerpflichtig sein müssten.

13 In diesem Zusammenhang trug sie vor, dass Art. 43 Abs. 1 Nr. 1 und Anhang 4 Position 7 des Mehrwertsteuergesetzes nicht mit den Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar seien.

14 Der Minister war hingegen der Ansicht, dass die Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie durch Art. 43 Abs. 1 Nr. 1 und Anhang 4 Position 7 des Mehrwertsteuergesetzes ordnungsgemäß umgesetzt worden seien.

15 Am 3. Januar 2011 erhob MDDP daher beim Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Woiwodschaftsverwaltungsgericht Warschau) Klage auf Aufhebung der Steuerauskunft und machte einen Verstoß gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i in Verbindung mit den Art. 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie geltend.

16 Mit Urteil vom 17. Oktober 2011 hob der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie die Steuerauskunft mit der Begründung auf, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Einrichtungen, die Bildungsdienstleistungen nicht im allgemeinen Interesse erbrächten, entgegenstehe.

17 Unter Berufung auf das Urteil vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Slg. 2001, I-493), stellte der Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie fest, dass sich der Steuerpflichtige im Fall einer mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht vereinbaren Befreiung unmittelbar auf Art. 168 dieser

Richtlinie berufen und die Vorsteuer auf den Erwerb der für seine Schulungsdienstleistungen verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen abziehen könne, selbst wenn diese Dienstleistungen mehrwertsteuerfrei seien, da die Befreiung nicht im Einklang mit der Mehrwertsteuerrichtlinie stehe. Dies führe allerdings zu der paradoxen Situation, dass ein Steuerpflichtiger, der mehrwertsteuerfreie Umsätze bewirke, zugleich ein Abzugsrecht nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie habe.

18 Der Minister legte gegen das Urteil vom 17. Oktober 2011 Kassationsbeschwerde beim Naczelny Sąd Administracyjny (Hauptverwaltungsgericht) ein.

19 Der mit der Kassationsbeschwerde des Ministers befasste Naczelny Sąd Administracyjny hat Zweifel hinsichtlich der Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie. Er ist sich nicht sicher, ob MDDP sowohl von der Befreiung der Schulungsdienstleistungen Gebrauch machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann.

20 Der Naczelny Sąd Administracyjny hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass sie der Einbeziehung der von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbrachten Bildungsdienstleistungen in die Mehrwertsteuerbefreiung entgegenstehen, die sich aus Art. 43 Abs. 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzes in Verbindung mit Anhang 4 Position 7 dieses Gesetzes nach der im Jahr 2010 geltenden Rechtslage ergibt?

2. Falls die erste Frage bejaht wird: Ist der Steuerpflichtige angesichts der Unvereinbarkeit der Befreiung mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie nach Art. 168 dieser Richtlinie berechtigt, sowohl von der Steuerbefreiung Gebrauch zu machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

21 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen entgegenstehen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden.

22 Nach Ansicht der polnischen, der griechischen und der portugiesischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs stehen die genannten Bestimmungen einer solchen Mehrwertsteuerbefreiung nicht entgegen.

23 Dagegen vertreten MDDP und die Europäische Kommission die Auffassung, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie es nicht erlaube, allgemein sämtliche von privaten Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbrachten Bildungsdienstleistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien, da eine solche Befreiung nur unter Berücksichtigung der Ziele dieser Einrichtungen angewandt werden könne.

24 Zunächst ist festzustellen, dass die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und 2 Buchst. a und b 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) entsprechen.

25 Nach ständiger Rechtsprechung sind die Begriffe, mit denen die in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet also nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 132 verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (vgl. u. a. Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann, C-174/11, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 Zum Ziel der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie geht aus dieser Bestimmung hervor, dass die Befreiung durch die Gewährleistung einer günstigeren mehrwertsteuerlichen Behandlung von Bildungsdienstleistungen den Zugang zu diesen Leistungen erleichtern soll, indem die höheren Kosten vermieden werden, die sich aus ihrer Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer ergeben würden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland, C-287/00, Slg. 2002, I-5811, Randnr. 47).

27 Angesichts dieses Ziels ist darauf hinzuweisen, dass der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit im Rahmen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht ausschließt, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit handelt (vgl. Urteile vom 3. April 2003, Hoffmann, C-144/00, Slg. 2003, I-2921, Randnr. 38, und vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello, C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 31).

28 Zudem ist der Begriff „Einrichtung“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich weit genug, um auch private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen (vgl. Urteil Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 35).

29 Darüber hinaus hätte der Gesetzgeber der Europäischen Union, wenn er die Gewährung der Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmten Personen, die keine Gewinnerzielung anstreben oder keine Gewerbetreibenden sind, hätte vorbehalten wollen, dies ausdrücklich zu erkennen gegeben, wie die Buchstaben l, m und q dieser Bestimmung zeigen (vgl. in diesem Sinne Urteil Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 37).

30 Ferner geht aus ständiger Rechtsprechung hervor, dass Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, der eine fakultative Bedingung darstellt, die die Mitgliedstaaten für die Gewährung bestimmter in Art. 132 Abs. 1 dieser Richtlinie genannter Befreiungen zusätzlich vorsehen können, die Mitgliedstaaten ermächtigt, aber nicht verpflichtet, die Inanspruchnahme der insbesondere in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i vorgesehenen Steuerbefreiungen Einrichtungen vorzubehalten, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind und keine systematische Gewinnerzielung anstreben (vgl. Urteile Hoffmann, Randnr. 38, Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 38, und vom 8. Juni 2006, L. u. P., C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Randnr. 43).

31 Soll Art. 133 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht gegenstandslos werden, ist deshalb notwendigerweise davon auszugehen, dass in den Fällen, in denen der Unionsgesetzgeber, wie in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie, die Inanspruchnahme der betreffenden Befreiungen nicht ausdrücklich vom Fehlen eines Gewinnstrebens abhängig gemacht hat, das Streben nach Gewinnerzielung die Inanspruchnahme dieser Befreiungen nicht ausschließen kann (vgl. Urteil Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 40).

32 Entgegen der Ansicht der Kommission schließt auch Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie keineswegs die Möglichkeit aus, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie vorgesehene Befreiung auf private Einrichtungen zu erstrecken, die Bildungsdienstleistungen zu gewerblichen Zwecken erbringen. Wie die Generalanwältin in Nr. 31 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie nämlich nur auf Umsätze anwendbar, die mit den befreiten Bildungsdienstleistungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie eng

verbunden sind, also nicht auf die im Kernbereich befreiten Umsätze (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. Dezember 2005, Ygeia, C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 26, und vom 9. Februar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Slg. 2006, I-1385, Randnrn. 22 und 25).

33 Demnach stehen die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden, nicht entgegen.

34 Art. 43 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Anhang 4 Position 7 des Mehrwertsteuergesetzes in der Fassung von 2010 befreit jedoch allgemein sämtliche Bildungsdienstleistungen unabhängig davon, welches Ziel die Einrichtungen verfolgen, die diese Leistungen erbringen.

35 Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie sind aber die dort genannten Bildungsdienstleistungen nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden. Diese anderen Einrichtungen, d. h. private Einrichtungen, müssen somit die Voraussetzung erfüllen, dass sie eine vergleichbare Zielsetzung wie die genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts haben. Aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i geht mithin eindeutig hervor, dass diese Bestimmung den Mitgliedstaaten nicht erlaubt, die Mehrwertsteuerbefreiung von Bildungsdienstleistungen sämtlichen privaten Einrichtungen zu gewähren, die solche Leistungen erbringen, unter Einschluss der Einrichtungen, deren Zielsetzung nicht mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist.

36 Eine Mehrwertsteuerbefreiung wie die im Ausgangsverfahren fragliche, die allgemein für sämtliche Bildungsdienstleistungen unabhängig davon gilt, welches Ziel die privaten Einrichtungen verfolgen, die diese Leistungen erbringen, ist daher mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie, so wie der Unionsgesetzgeber ihn konzipiert hat, unvereinbar.

37 Da Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht festlegt, unter welchen Voraussetzungen und nach welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann, ist es grundsätzlich Sache des nationalen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, die Regeln aufzustellen, nach denen den betreffenden Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen dabei über ein Ermessen (vgl. in diesem Sinne Urteile Kingscrest Associates und Montecello, Randnrn. 49 und 51, sowie Zimmermann, Randnr. 26).

38 Darüber hinaus haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die Mitgliedstaaten bei der Aufstellung solcher Bedingungen die Grenzen ihres Ermessen nicht überschritten haben und die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere den Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, beachtet haben (vgl. in diesem Sinne Urteile Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 52, sowie L. u. P., Randnr. 48).

39 Auf die erste Frage ist daher zu antworten, dass die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden, nicht entgegenstehen. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie untersagt jedoch, allgemein sämtliche Bildungsdienstleistungen zu befreien, ohne dass die Zielsetzung nicht öffentlicher Einrichtungen, die diese Leistungen erbringen, berücksichtigt wird.

Zur zweiten Frage

40 In Anbetracht der Antwort auf die erste Frage ist die zweite Frage so zu verstehen, dass das vorlegende Gericht wissen möchte, ob ein Steuerpflichtiger sich darauf berufen kann, dass die im nationalen Recht vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie

unvereinbar ist, um das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Anspruch zu nehmen und zugleich für die von ihm erbrachten Unterrichts- und Berufsbildungsleistungen von der Befreiung Gebrauch zu machen.

41 Zunächst ist festzustellen, dass entsprechend dem Vorbringen der polnischen und der portugiesischen Regierung sowie der Regierung des Vereinigten Königreichs ein zentraler Grundsatz des Mehrwertsteuersystems lautet, dass das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer nur gegeben ist, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der auf der Ausgangsstufe besteuerten, zum Abzug berechtigenden Umsätze gehören.

42 Aus dem einleitenden Teil von Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Entstehungsvoraussetzungen und den Umfang des Abzugsrechts regelt, ergibt sich nämlich, dass nur auf der Vorstufe belastete Umsätze zum Abzug der Mehrwertsteuer berechtigen, die für den Erwerb der für die Bewirkung dieser Umsätze verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen entrichtet wurde.

43 Folglich ist nach der Logik des mit der Mehrwertsteuerrichtlinie eingeführten Systems der Abzug der Vorsteuer an die Erhebung von Mehrwertsteuer auf der folgenden Stufe geknüpft.

44 Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang bereits entschieden, dass, wenn ein Steuerpflichtiger einem anderen Steuerpflichtigen Dienstleistungen erbringt, die dieser für einen steuerfreien Umsatz verwendet, der andere Steuerpflichtige abgesehen von den in den einschlägigen Richtlinien ausdrücklich vorgesehenen Fällen nicht berechtigt ist, die entrichtete Vorsteuer abzuziehen (vgl. u. a. Urteile vom 6. April 1995, BLP Group, C-4/94, Slg. 1995, I-983, Randnr. 28, und vom 26. September 1996, Debouche, C-302/93, Slg. 1996, I-4495, Randnr. 16).

45 Auch wenn eine im nationalen Recht vorgesehene Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist, erlaubt folglich deren Art. 168 einem Steuerpflichtigen nicht, sowohl von dieser Befreiung Gebrauch zu machen als auch das Abzugsrecht in Anspruch zu nehmen.

46 Zu prüfen ist, ob ein Steuerpflichtiger wie MDDP sich auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann, um seine Bildungsdienstleistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen und auf diese Weise in den Genuss des Abzugsrechts zu kommen.

47 Nach ständiger Rechtsprechung kann sich der Einzelne in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen; er kann sich auf diese Bestimmungen auch berufen, soweit sie so geartet sind, dass sie Rechte festlegen, die der Einzelne dem Staat gegenüber geltend machen kann (vgl. u. a. Urteil vom 28. Juni 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, Slg. 2007, I-5517, Randnr. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48 Somit stellt sich die Frage, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die Befreiung der Bildungsdienstleistungen privater Einrichtungen inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist.

49 Die erste Voraussetzung ist erfüllt. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie ist inhaltlich unbedingt, da er den Mitgliedstaaten keine Wahl lässt, sondern ihnen vorschreibt, die dort festgelegte Befreiung zu gewähren.

50 Zur zweiten Voraussetzung geht aus der Antwort des Gerichtshofs auf die erste Frage hervor, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten ein gewisses Ermessen bei der Festlegung der privaten Einrichtungen lässt, deren Zielsetzung mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist und die damit nach Art. 132 von der Mehrwertsteuer zu befreien sind.

51 Der Gerichtshof hat jedoch bereits festgestellt, dass der Umstand, dass eine Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie, die eine Befreiung vorsieht, den Mitgliedstaaten bei der Festlegung der von der Befreiung Begünstigten einen Ermessensspielraum gewährt, nicht daran hindert, die Bestimmung als so genau anzusehen, dass eine unmittelbare Berufung auf sie möglich ist, wenn die streitige Leistung nach objektiven Anhaltspunkten den Kriterien entspricht, auf die diese Befreiung abstellt (vgl. u. a. Urteil JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies, Randnrn. 60 und 61 und die dort angeführte Rechtsprechung).

52 Genauso kann sich der Betroffene, wenn ein Mitgliedstaat sein Ermessen überschreitet, indem er Leistungen oder Steuerpflichtige befreit, für die nach der fraglichen Bestimmung der Mehrwertsteuerrichtlinie eine solche Befreiung objektiv nicht gewährt werden kann, unmittelbar auf diese Bestimmung berufen, damit die Befreiung auf ihn nicht angewandt wird.

53 Nur wenn der Mitgliedstaat sein Ermessen überschritten hat, indem er einen Steuerpflichtigen als Einrichtung anerkannt hat, deren Zielsetzung mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist, kann sich folglich ein Steuerpflichtiger auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen, um diese Bestimmung der nationalen Regelung entgegenzuhalten und damit seine Leistungen der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

54 Wie die Generalanwältin in den Nrn. 70 und 71 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, ist es Aufgabe des nationalen Gerichts, zu prüfen, ob es außerhalb des Ermessens des polnischen Gesetzgebers liegt, die Leistungen einer Einrichtung wie MDDP gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer zu befreien. Es ist Aufgabe des nationalen Gerichts, die Zielsetzung und die Bedingungen der Tätigkeit von MDDP im Vergleich mit den polnischen Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, zu untersuchen. In diesem Zusammenhang geht aus der Antwort des Gerichtshofs auf die erste Frage hervor, dass der bloße Umstand, dass MDDP gewerbliche Ziele verfolgt, nicht genügt, um auszuschließen, dass ihre Zielsetzung mit der von Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist und dass ihre Leistungen somit nach der genannten Bestimmung befreit werden können.

55 Sollte das vorlegende Gericht feststellen, dass die Zielsetzung einer Einrichtung wie MDDP nicht als mit der Zielsetzung einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar angesehen werden kann, könnte sich MDDP darauf berufen, dass das nationale Recht ihre Unterrichts- und Berufsbildungsleistungen unter Verstoß gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit. In diesem Fall unterlägen die Leistungen der Mehrwertsteuer, und MDDP könnte insoweit ein Recht auf Vorsteuerabzug gemäß der polnischen Regelung geltend machen.

56 Auf die zweite Frage ist daher zu antworten,

— dass ein Steuerpflichtiger nicht gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie oder der zur Umsetzung dieses Artikels erlassenen nationalen Bestimmung ein Recht auf Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer in Anspruch nehmen kann, wenn seine auf der Ausgangsstufe erbrachten Bildungsdienstleistungen aufgrund einer im nationalen Recht unter Verstoß gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie vorgesehenen Befreiung nicht der Mehrwertsteuer unterliegen;

— dass sich der Steuerpflichtige jedoch auf die Unvereinbarkeit der Befreiung mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann, damit sie nicht auf ihn angewandt wird, wenn er – selbst unter Berücksichtigung des Ermessensspielraums, den diese Bestimmung den Mitgliedstaaten einräumt – nicht objektiv als Einrichtung angesehen kann, deren Zielsetzung im Sinne der genannten Bestimmung mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist, und

— dass im letzteren Fall die Bildungsdienstleistungen des Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuer unterliegen und er daher das Recht auf Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer in Anspruch nehmen kann.

Kosten

57 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, 133 und 134 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer Mehrwertsteuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen, die von nicht öffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden, nicht entgegenstehen. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie untersagt jedoch, allgemein sämtliche Bildungsdienstleistungen zu befreien, ohne dass die Zielsetzung nicht öffentlicher Einrichtungen, die diese Leistungen erbringen, berücksichtigt wird.**

2. **Ein Steuerpflichtiger kann nicht gemäß Art. 168 der Richtlinie 2006/112 oder der zur Umsetzung dieses Artikels erlassenen nationalen Bestimmung ein Recht auf Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer in Anspruch nehmen, wenn seine auf der Ausgangsstufe erbrachten Bildungsdienstleistungen aufgrund einer im nationalen Recht unter Verstoß gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie vorgesehenen Befreiung nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.**

   Der Steuerpflichtige kann sich jedoch auf die Unvereinbarkeit der Befreiung mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112 berufen, damit sie nicht auf ihn angewandt wird, wenn er – selbst unter Berücksichtigung des Ermessensspielraums, den diese Bestimmung den Mitgliedstaaten einräumt – nicht objektiv als Einrichtung angesehen werden kann, deren Zielsetzung im Sinne der genannten Bestimmung mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist, was zu prüfen Sache des nationalen Gerichts ist.

   Im letzteren Fall unterliegen die Bildungsdienstleistungen des Steuerpflichtigen der Mehrwertsteuer, und er kann daher das Recht auf Abzug der auf der Eingangsstufe entrichteten Mehrwertsteuer in Anspruch nehmen.

Unterschriften