



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 20. Juni 2013¹

Rechtssache C-319/12

Minister Finansów
gegen
MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu, Sp. komandytowa

(Vorabentscheidungsersuchen des Naczelnny Sąd Administracyjny [Polen])

„Steuerrecht — Mehrwertsteuer — Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 2006/112/EG — Steuerbefreiung für Bildungsleistungen gewerblicher Einrichtungen — Unmittelbare Wirkung“

I – Einleitung

1. Mehrwertsteuerrecht ist nicht immer auf Anhieb verständlich. So überrascht zunächst auch der Rechtsstreit, der dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen zu Grunde liegt. Denn dort begehrt eine Steuerpflichtige die Feststellung, dass ihre Tätigkeit *nicht* von der Steuer befreit ist. Grund ist einmal mehr das Recht auf Vorsteuerabzug, das grundsätzlich nur für besteuerte Tätigkeiten besteht. Deshalb kann es insbesondere dann für einen Steuerpflichtigen vorteilhaft sein, dass seine eigene Tätigkeit besteuert wird, wenn seine Abnehmer selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt sind².

2. Das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen will nun zum einen die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen ergründen. Dabei geht es um den Umfang des Ermessens, das den Mitgliedstaaten bei der Bestimmung der privaten Bildungseinrichtungen zusteht, die von der Mehrwertsteuer befreit sind. Da die hierfür auszulegenden Vorschriften des Unionsrechts nicht nur im Bildungswesen, sondern in vergleichbarer Form u. a. auch im Gesundheitsbereich, in der Sozialfürsorge sowie im Kulturbereich Anwendung finden, kann die Antwort des Gerichtshofs weiter reichende Bedeutung haben.

3. Noch weiter reichend ist die zum anderen gestellte Frage nach den Konsequenzen einer fehlerhaften Ermessensausübung eines Mitgliedstaats bei der Bestimmung der steuerbefreiten Einrichtungen. Insbesondere ist hier zu klären, ob sich ein Steuerpflichtiger nachträglich auf eine unionsrechtlich gebotene Steuerpflicht seiner Umsätze berufen kann, um in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu gelangen, ohne dabei aber der Verpflichtung zur Nachversteuerung seiner Umsätze zu unterliegen, die er zuvor gemäß den Bestimmungen des nationalen Rechts als steuerfrei behandelt hat.

¹ — Originalsprache: Deutsch.

² — Vgl. zu den Vorteilen einer Besteuerung die ausführliche Darstellung in den Schlussanträgen der Generalanwältin Sharpston vom 8. März 2007, Horizon College und Haderer (C-434/05 und C-445/05, Slg. 2007, I-4793, Nrn. 20 ff.).

II – Rechtlicher Rahmen

A – Unionsrecht

4. Die Erhebung der Mehrwertsteuer in der Union regelt die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem³ (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie). Das zweite Kapitel des neunten Titels enthält „Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“. Teil des Kapitels ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, nach dem die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Mehrwertsteuer befreien:

„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“.

5. Die Mitgliedstaaten können die Gewährung u. a. dieser Befreiung gemäß Art. 133 der Mehrwertsteuerrichtlinie „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; ...

...“

6. Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt eine Einschränkung u. a. der Befreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i:

„In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung ... 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.“

7. Den vorgenannten Bestimmungen entsprechen die Vorschriften des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und Abs. 2 Buchst. a und b der bis zum 31. Dezember 2006 anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage⁴ (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3 – ABl. L 347, S. 1.

4 – ABl. L 145, S. 1.

8. Das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Gegenstände und Dienstleistungen „für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze“ verwendet:

„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;

...“

B – Nationales Recht

9. Nach Art. 43 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit Pos. 7 des Anhangs Nr. 4 der Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (im Folgenden: polnisches Umsatzsteuergesetz) sind für das hier relevante Jahr 2010 Bildungsdienstleistungen unabhängig von der Person, die sie erbringt, von der Steuer befreit.

III – Ausgangsverfahren und Verfahren vor dem Gerichtshof

10. Die private Gesellschaft MDDP Sp. z o.o. Akademia Biznesu Sp. komandytowa (im Folgenden: MDDP) bietet in Polen Schulungen u. a. im Bereich Steuern und Personalwesen an. Ihre Tätigkeit ist auf regelmäßige Gewinnerzielung ausgerichtet.

11. MDDP beantragte beim Minister Finansów eine verbindliche Auskunft im Hinblick auf die mehrwertsteuerliche Behandlung ihrer Tätigkeit. Ihrer Auffassung nach hindere sie das polnische Umsatzsteuergesetz unionsrechtswidrig an der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs. Denn die für ihre Schulungen im polnischen Recht vorgesehene Steuerbefreiung sei nicht mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar. Die Richtlinie gestatte keine Steuerbefreiung von Bildungsleistungen bei Einrichtungen, die als einziges Ziel die systematische Gewinnerzielung verfolgten. Wenn die Leistungen von MDDP aber steuerpflichtig sein müssten, stehe ihr auch ein Recht auf Vorsteuerabzug zu.

12. Diese Sichtweise lehnte der Minister Finansów ab. Mit der dagegen gerichteten Klage hatte MDDP in erster Instanz Erfolg. MDDP steht danach sogar insoweit ein Recht auf Vorsteuerabzug zu, wie sie in der Vergangenheit die Steuerbefreiung des polnischen Rechts in Anspruch genommen hat.

13. Der nunmehr mit dem Rechtsstreit befasste Naczelny Sąd Administracyjny (Hauptverwaltungsgericht) hat Zweifel am Urteil der Vorinstanz und daher dem Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen vorgelegt:

1. Sind Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, Art. 133 und Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen, dass sie der Einbeziehung der von nichtöffentlichen Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbrachten Bildungsleistungen in die Mehrwertsteuerbefreiung entgegenstehen, die sich aus Art. 43 Abs. 1 Nr. 1 des polnischen Umsatzsteuergesetzes in Verbindung mit Pos. 7 des Anhangs Nr. 4 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?

14. Vor dem Gerichtshof haben im schriftlichen Verfahren MDDP, die Hellenische Republik, die Republik Polen, die Portugiesische Republik sowie die Kommission Erklärungen abgegeben. An der mündlichen Verhandlung vom 15. Mai 2013 haben der Minister Finansów, MDDP, die Republik Polen, das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland sowie die Kommission teilgenommen.

IV – Rechtliche Würdigung

A – Die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen

15. Mit seiner ersten Vorlagefrage will das vorlegende Gericht wissen, ob die Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten verwehrt, die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i auch privaten Einrichtungen zu gewähren, die lediglich *zu gewerblichen Zwecken* handeln. Mangels näherer Erläuterung dieses Begriffs durch das vorlegende Gericht werde ich im Folgenden davon ausgehen, dass er gleichbedeutend ist mit der Ausrichtung der Tätigkeit auf Gewinnerzielung.

16. Diese Frage stellt sich vor dem Hintergrund, dass im polnischen Recht jede Einrichtung, die Bildungsleistungen erbringt, der Steuerbefreiung unterfällt.

1. Freies Ermessen der Mitgliedstaaten?

17. Die Vorlagefrage wäre ohne Weiteres zu verneinen, wenn die Mitgliedstaaten die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie befreiten privaten Einrichtungen nach freiem Ermessen bestimmen könnten.

18. Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Bildungsleistungen sind nach dem Wortlaut der Vorschrift jedoch nur dann von der Steuer befreit, wenn sie entweder von Einrichtungen des öffentlichen Rechts bewirkt werden, die mit Bildungsaufgaben betraut sind, oder von anderen Einrichtungen erbracht werden, die eine vom Mitgliedstaat anerkannte vergleichbare Zielsetzung haben. Danach haben die „anderen“, also privaten, Einrichtungen die Bedingung zu erfüllen, dass sie eine vergleichbare Zielsetzung wie die genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts verfolgen.

19. Da Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie die Voraussetzungen der Anerkennung einer solchen vergleichbaren Zielsetzung nicht regelt, ist es zwar grundsätzlich Sache des nationalen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen eine solche Anerkennung erfolgt⁵. Insoweit steht den Mitgliedstaaten – ebenso wie bei der Anerkennung steuerbefreiter Einrichtungen in anderen Tatbeständen des Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie⁶ – ein Ermessen zu. Diese gesetzgeberische Gestaltung der Steuerbefreiung dürfte darin begründet sein, dass die Bildungssysteme

5 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 6. November 2003, Dornier (C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 64), und vom 8. Juni 2006, L.u.P. (C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Randnr. 42), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sowie vom 26. Mai 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 49), und vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, Randnr. 26), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g bzw. h der Sechsten Richtlinie.

6 — Vgl. Urteile L.u.P. (zitiert in Fn. 5, Randnr. 42), und vom 10. Juni 2010, CopyGene (C-262/08, Slg. 2010, I-5053, Randnr. 63), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sowie vom 10. September 2002, Kügler (C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 54), Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 5, Randnr. 51) und Zimmermann (zitiert in Fn. 5, Randnr. 26) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g bzw. h der Sechsten Richtlinie.

der Mitgliedstaaten durchaus unterschiedlich verfasst sind. Die Steuerbefreiungen für Bildungsleistungen nach den Buchst. i und j des Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sollen aber trotz dieser unterschiedlichen Bildungssysteme der Mitgliedstaaten im Ergebnis möglichst gleichmäßig angewendet werden⁷.

20. Allerdings ist es nicht möglich, der Auffassung der Republik Polen zu folgen, wonach es den Mitgliedstaaten freisteht, sämtliche Einrichtungen, die Bildungsleistungen erbringen, als Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung anzusehen. Eine solche Sichtweise ignoriert die Anforderungen, die Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie an die Person stellt, die Bildungsleistungen erbringt. Würde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit zugestanden, die Bildungsleistungen sämtlicher Personen zu befreien, so würde dem ausdrücklich in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Merkmal der vergleichbaren Zielsetzung entgegen dem offenkundigen Willen des Unionsgesetzgebers jede Bedeutung genommen.

21. Auch der Gerichtshof hat bereits erkennen lassen, dass nicht sämtliche Einrichtungen von der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen profitieren können. So schloss er in einer Entscheidung aus, dass eine Gesellschaft, die Schul- und Universitätsaufenthalte im Ausland organisiert, eine Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne der Steuerbefreiung des jetzigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie sein kann⁸.

22. Somit ist der Auffassung des vorlegenden Gerichts zuzustimmen, nach der die Mitgliedstaaten die gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie befreiten privaten Einrichtungen nicht nach freiem Ermessen festlegen können.

2. Grenzen des Ermessens

23. Daher stellt sich nun die Frage, ob es die Grenzen mitgliedstaatlichen Ermessens überschreitet, wenn private Einrichtungen, die Bildungsleistungen zu gewerblichen Zwecken erbringen, der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie unterliegen.

24. Das vorliegende Gericht hat insoweit Zweifel geäußert, weil die Steuerbefreiungen des Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie seiner Überschrift nach nur Tätigkeiten betreffen, die dem Gemeinwohl dienen. Allerdings hat der Gerichtshof bereits in allgemeiner Form festgestellt, dass der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit grundsätzlich nicht ausschließt, dass es sich dabei um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit im Sinne des Artikels handelt⁹.

25. Gleiches gilt auch speziell für die Steuerbefreiung der Bildungsleistungen nach Buchst. i dieser Vorschrift.

26. Der Begriff „Einrichtung“ ist zum einen weit genug, um auch natürliche Personen und private Gesellschaften mit Gewinnerzielungsabsicht zu erfassen¹⁰. Zum anderen schließt die Beschränkung auf private Einrichtungen, die eine mit den Einrichtungen öffentlichen Rechts vergleichbare Zielsetzung verfolgen, wie sie Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht, ebenfalls keine Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter aus.

7 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Januar 2010, Eulitz (C-473/08, Slg. 2010, I-907, Randnr. 36), zur Auslegung des Begriffs „Schul- und Hochschulunterricht“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. j der Sechsten Richtlinie.

8 — Urteil vom 13. Oktober 2005, iSt (C-200/04, Slg. 2005, I-8691, Randnrn. 45 bis 47), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie.

9 — Vgl. Urteile vom 3. April 2003, Hoffmann (C-144/00, Slg. 2003, I-2921, Randnr. 38), und Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 5, Randnr. 31) zu Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie.

10 — Vgl. Urteile vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnrn. 15 ff.), und Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 5, Randnr. 35).

27. Die Republik Polen und die Portugiesische Republik haben zu Recht darauf hingewiesen, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie im Gegensatz zu anderen Steuerbefreiungen desselben Artikels keine Einschränkung im Hinblick auf den gewerblichen Charakter oder das Gewinnstreben einer Einrichtung enthält. Dies ist aber bei den Steuerbefreiungen der Buchst. l, m und q der Fall, die Einrichtungen mit Gewinnstreben bzw. Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter von ihrem Anwendungsbereich ausnehmen. *E contrario* ist daher zu schlussfolgern, dass von der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen nach dem Buchst. i grundsätzlich auch Einrichtungen mit gewerblichem Charakter, deren Tätigkeit allein auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist, profitieren können¹¹.

28. Der Einbeziehung gewerblicher Unternehmen in die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen steht auch nicht der Zweck dieser Befreiung entgegen¹². Eine Aussage des Gerichtshofs mit Bezug auf den Hochschulunterricht aufnehmend kann dieser Zweck nämlich darin gesehen werden, den Zugang zu Bildungsleistungen nicht durch höhere Kosten zu versperren, die mit einer Mehrwertsteuerpflicht der entsprechenden Leistungen entstünden¹³. Wenn auch diesem Ziel nicht unmittelbar zu entnehmen ist, nach welchen Kriterien die steuerbefreiten privaten Einrichtungen zu bestimmen sind, erscheint mir die Erreichung dieses Ziels aber grundsätzlich unabhängig von der Frage, ob derartige Bildungsleistungen zu gewerblichen Zwecken erbracht werden oder nicht.

29. Soweit die Kommission in ihrer schriftlichen Erklärung gegen die Einbeziehung gewerblicher Einrichtungen in die Steuerbefreiung auf der Grundlage der Art. 133 und 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie argumentiert hat, ist auf zweierlei hinzuweisen.

30. Zum einen hat der Gerichtshof bereits deutlich gemacht, dass Art. 133 den Mitgliedstaaten für die dort genannten Steuerbefreiungen ermöglicht, *zusätzlich* zu den Modalitäten und Bedingungen der Anerkennung privater Einrichtungen nach dem Tatbestand der Steuerbefreiung weitere, nämlich die in Art. 133 genannten Bedingungen vorzusehen¹⁴. Umgekehrt steht es den Mitgliedstaaten also auch frei, für private Einrichtungen keine der in Art. 133 genannten Bedingungen vorzuschreiben¹⁵. Gerade aus der Bedingung des Art. 133 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Gerichtshof deshalb gefolgert, dass das Streben nach Gewinnerzielung die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht ausschließen kann. Nach dieser Vorschrift können die Mitgliedstaaten nämlich u. a. die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen von der Bedingung abhängig machen, dass die private Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt. Diese Möglichkeit wäre aber gegenstandslos, wenn sie bereits als Voraussetzung für die Anerkennung privater Einrichtungen nach dem Tatbestand der Steuerbefreiung gefordert würde¹⁶.

31. Zum anderen spricht auch Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht gegen die Möglichkeit, private Einrichtungen, die Bildungsleistungen zu gewerblichen Zwecken erbringen, in die Steuerbefreiung einzubeziehen. Zwar schließt diese Bestimmung im Gegensatz zu Art. 133 bestimmte Umsätze zwingend u. a. von der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen aus¹⁷. Sie ist aber ihrer inneren Logik nach – insbesondere aufgrund der in Buchst. a genannten Bedingung – nur auf Umsätze

11 – Vgl. in diesem Sinne Urteil Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 5, Randnr. 37).

12 – Vgl. zu dieser Voraussetzung für die Ermessensausübung der Mitgliedstaaten die Schlussanträge des Generalanwalts Geelhoed vom 14. November 2002, Hoffmann (C-144/00, Slg. 2003, I-2921, Nr. 66), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Sechsten Richtlinie.

13 – Vgl. Urteil vom 20. Juni 2002, Kommission/Deutschland (C-287/00, Slg. 2002, I-5811, Randnr. 47), zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie.

14 – Vgl. Urteile Dornier (zitiert in Fn. 5, Randnrn. 64 bis 66), Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 5, Randnr. 38), L.u.P. (zitiert in Fn. 5, Randnrn. 41 bis 43) und Zimmermann (zitiert in Fn. 5, Randnr. 27) zu Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie.

15 – Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Poiares Maduro vom 7. März 2006, L.u.P. (C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Nr. 39), im Hinblick auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.

16 – Vgl. Urteil Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 5, Randnr. 40) zu Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a und Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie.

17 – Vgl. diese systematische Unterscheidung bereits in den Schlussanträgen des Generalanwalts Jacobs vom 13. Dezember 2001, Kennemer Golf (C-174/00, Slg. 2002, I-3293, Nr. 38), und des Generalanwalts Léger vom 15. September 2005, Ygeia (C-394/04, Slg. 2005, I-10373, Nr. 31), im Hinblick auf Art. 13 Teil A Abs. 2 der Sechsten Richtlinie.

anwendbar, die mit den befreiten Bildungsleistungen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie „eng verbunden“ sind¹⁸, also nicht auf die im Kernbereich befreiten Umsätze. Somit können aus dem Ausschluss der Steuerbefreiung von Umsätzen, die im Wettbewerb mit besteuerten Umsätzen gewerblicher Unternehmen bewirkt werden, den Art. 134 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsieht, keine Schlussfolgerungen im Hinblick auf die grundsätzliche Möglichkeit der Befreiung gewerblicher Unternehmen gezogen werden.

32. Im Ergebnis ist somit festzustellen, dass es die im Rahmen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie bestehenden Grenzen mitgliedstaatlichen Ermessens nicht überschreitet, wenn das nationale Recht auch private Einrichtungen, die Bildungsleistungen zu gewerblichen Zwecken erbringen, von der Steuer befreit.

3. Antwort auf die erste Vorlagefrage

33. Damit ist die erste Vorlagefrage zu verneinen.

34. Um dem vorlegenden Gericht jedoch eine hilfreiche Antwort im Hinblick auf das Ausgangsverfahren zu geben, reicht diese Feststellung nicht aus. Denn dem vorlegenden Gericht geht es, wie insbesondere die Formulierung der zweiten Vorlagefrage zeigt, letztlich um die Frage, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie in der Weise auszulegen ist, dass er der im polnischen Recht geregelten Steuerbefreiung für Bildungsleistungen entgegensteht.

35. Nun wurde oben unter 1 und 2 zwar festgestellt, dass die Republik Polen nicht gehindert ist, Bildungsleistungen privater Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer zu befreien. Sie darf dies aber auch nicht in einer Weise tun, die gar keine Anforderungen an die Anerkennung von Einrichtungen stellt. Das im Ausgangsverfahren anzuwendende polnische Recht hat die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie somit nicht zutreffend umgesetzt.

36. Somit ist auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, Art. 133 und Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Einbeziehung der von privaten Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbrachten Bildungsleistungen in die Steuerbefreiung nicht entgegenstehen. Sie stehen aber einer Umsetzung dieser Bestimmungen in der Weise entgegen, dass gar keine Anforderungen an die Anerkennung einer vergleichbaren Zielsetzung privater Einrichtungen gestellt werden.

B – Die unmittelbare Wirkung der Mehrwertsteuerrichtlinie

37. Vor diesem Hintergrund ist auch die zweite Vorlagefrage zu beantworten. Mit ihr will das vorlegende Gericht wissen, ob ein Steuerpflichtiger angesichts der Unvereinbarkeit einer nationalen Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nach Art. 168 dieser Richtlinie berechtigt ist, sowohl von der Steuerbefreiung Gebrauch zu machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen¹⁹.

18 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 1. Dezember 2005, Ygeia (C-394/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 26), und vom 9. Februar 2006, Kinderopvang Enschede (C-415/04, Slg. 2006, I-1385, Randnrn. 22 und 25), im Hinblick auf Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.

19 — Vgl. hierzu auch die erste Vorlagefrage in der Rechtssache C-144/13 (VDP Dental Laboratory).

38. Zur Rechtssache VDP Dental Laboratory hatte ich insoweit die Auffassung vertreten, dass eine „asymmetrische Berufung“ auf die Sechste Richtlinie ausgeschlossen ist. Ein Steuerpflichtiger könne sich nicht gleichzeitig sowohl unmittelbar auf die Richtlinie berufen, die für bestimmte Umsätze keine Steuerbefreiung vorsieht, um den Vorsteuerabzug zu erlangen, als auch von der unionsrechtswidrigen Steuerbefreiung des nationalen Rechts profitieren. Dies liefe nämlich dem zentralen Grundsatz des Mehrwertsteuersystems zuwider, nach dem Vorsteuerabzug grundsätzlich nur für besteuerte Ausgangsumsätze gewährt wird²⁰.

39. Der Gerichtshof schien sich in seinem Urteil dieser Sichtweise anzuschließen, indem er feststellte, dass sich ein Steuerpflichtiger unmittelbar auf die Sechste Richtlinie berufen könne, um die Erhebung von Mehrwertsteuer auf seine Tätigkeit zu erreichen und daraus folgend ein Recht auf Vorsteuerabzug zu erlangen. Eine unmittelbare Befassung mit der Möglichkeit einer „asymmetrischen Berufung“ enthält die Entscheidung allerdings nicht²¹.

40. MDDP hält dem nun entgegen, dass in einer Situation, in der sich ein Steuerpflichtiger auf sein aus der Mehrwertsteuerrichtlinie resultierendes Recht auf Vorsteuerabzug beruft, eine Besteuerung der Ausgangsumsätze nach nationalem Recht gar nicht möglich sei. Denn das nationale Recht sehe hierfür ja gerade eine Steuerbefreiung vor. Deshalb würden auch die Leistungsempfänger ein nachträglich aufgrund der Besteuerung erhöhtes Entgelt nicht akzeptieren. Eine Besteuerung entspreche zwar der Mehrwertsteuerrichtlinie. Diese binde aber gemäß Art. 288 AEUV nur die Mitgliedstaaten und könne insoweit gegenüber einem Steuerpflichtigen keine unmittelbare Wirkung haben. Auch die Kommission hat sich im Laufe des Verfahrens vor dem Gerichtshof dieser Sichtweise angeschlossen.

41. Vor dem Hintergrund dieser Argumente werde ich meine Auffassung im Folgenden im Hinblick auf den vorliegenden Fall überprüfen. Diese Überprüfung erfolgt anhand der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach sich der Einzelne in all den Fällen, in denen die Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen kann, wenn der Staat die Richtlinie nicht fristgemäß oder unzulänglich in nationales Recht umgesetzt hat²².

42. Demzufolge ist zunächst zu klären, welche der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie unzulänglich in nationales Recht umgesetzt ist (dazu unter 1), sodann, ob und inwieweit diese Bestimmung inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist (dazu unter 2), und schließlich, welche Rechtsfolgen sich im vorliegenden Fall ergeben, wenn sich ein Steuerpflichtiger auf diese Bestimmung beruft (dazu unter 3).

1. Unzulänglich umgesetzte Bestimmung

43. Zunächst ist zu klären, welche der Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie unzulänglich umgesetzt ist.

44. In dieser Hinsicht ist festzustellen, dass im vorliegenden Fall eine Berufung auf Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der das Recht auf Vorsteuerabzug regelt und auf den die Vorlagefrage Bezug nimmt, ausgeschlossen ist. Denn es ist nicht erkennbar, dass diese Bestimmung im polnischen Recht unzulänglich umgesetzt ist. Das polnische Recht dürfte vielmehr im Einklang mit Art. 168 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorsehen, dass der Vorsteuerabzug grundsätzlich für besteuerte Ausgangsleistungen gewährt wird.

20 — Schlussanträge vom 7. September 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Slg. 2006, I-12121, Nrn. 95 bis 97); vgl. ebenso bereits die Schlussanträge des Generalanwalts Fennelly vom 18. Juni 1998, Victoria Film (C-134/97, Slg. 1998, I-7023, Nr. 46).

21 — Vgl. Urteil vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Slg. 2006, I-12121, Randnr. 41).

22 — Vgl. u. a. Urteile vom 19. Januar 1982, Becker (8/81, Slg. 1982, 53, Randnr. 25), vom 22. Juni 1989, Costanzo (103/88, Slg. 1989, 1839, Randnr. 29), Kügler (zitiert in Fn. 6, Randnr. 51) und zuletzt vom 8. Mai 2013, Marinov (C-142/12, Randnr. 37); vgl. bereits Urteil vom 4. Dezember 1974, van Duyn (41/74, Slg. 1974, 1337, Randnr. 12).

45. Eine unzulängliche Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie besteht allein im Hinblick auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie. Denn das polnische Recht hat den Kreis der Personen, die von dieser Steuerbefreiung profitieren, zu weit gezogen, indem sie sämtliche Personen in die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen einbezog.

46. Man könnte die polnische Regelung zwar auch als eine unzulängliche Umsetzung des Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuerrichtlinie ansehen, der festlegt, dass grundsätzlich jede Dienstleistung der Mehrwertsteuer unterliegt. Der Gerichtshof hat aber bereits deutlich gemacht, dass Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur regelt, welche Tätigkeiten von der Steuer zu befreien sind, sondern auch, welche Tätigkeiten *nicht* von der Steuer befreit werden können²³.

47. Daraus folgt, dass sich ein Steuerpflichtiger im Fall der Unvereinbarkeit einer nationalen Steuerbefreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie gegebenenfalls nur auf die Steuerpflicht seiner Leistungen berufen kann, nicht aber auf ein selbständiges, unmittelbar aus der Mehrwertsteuerrichtlinie resultierendes Recht auf Vorsteuerabzug. Ein solches Recht auf Vorsteuerabzug ist vielmehr nur das Ergebnis eines Berufens auf die Steuerpflicht. Kann sich ein Steuerpflichtiger nämlich entgegen dem nationalen Recht auf die Steuerpflicht seiner Leistungen berufen, so profitiert er von dem national richtlinienkonform umgesetzten Recht auf Vorsteuerabzug, das die Besteuerung der Ausgangsumsätze voraussetzt.

48. Diese Differenzierung zwischen der umzusetzenden Steuerbefreiung und dem umzusetzenden Recht auf Vorsteuerabzug steht mit der bisherigen Rechtsprechung nicht im Widerspruch. In ähnlichen Fällen hat sich der Gerichtshof nämlich bislang noch nicht festgelegt, welche der genannten Bestimmungen unmittelbare Wirkungen erzeugt. Vielmehr hat er aus ihrer Kombination Rechte des Einzelnen gegenüber einem Mitgliedstaat abgeleitet²⁴.

49. Die Kommission kann hiergegen nicht mit Erfolg einwenden, dass nach der Rechtsprechung eine Richtlinie keine Verpflichtungen für einen Einzelnen begründen kann²⁵. Denn dies ist in der vorliegenden Konstellation nicht der Fall. Aus einer unzulänglich umgesetzten Steuerbefreiung resultiert für einen Steuerpflichtigen keine Pflicht, seine Leistungen zu versteuern. Er hat nur unter Umständen das Recht, sich auf die Steuerpflicht zu berufen.

50. Soweit die Kommission zur Stützung ihrer Sichtweise zusätzlich auf das Urteil RBS Deutschland Holding verweist, reicht der Hinweis, dass diese Entscheidung die Auslegung des jetzigen Art. 169 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft. Dieser Sondertatbestand für den Vorsteuerabzug setzt im Gegensatz zum vorliegend anzuwendenden Art. 168 gerade nicht die Verwendung für Zwecke besteuert Umsätze voraus. Im Übrigen betraf die Rechtssache RBS Deutschland Holding einen Fall der tatsächlichen Nichtbesteuerung eines Umsatzes aufgrund unterschiedlicher Rechtsansichten zweier Mitgliedstaaten über den Ort der Leistung, nicht aber eine von Rechts wegen steuerbefreite Leistung²⁶.

51. Da die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie nur im Hinblick auf eine unzulänglich umgesetzte Bestimmung bestehen kann, ist somit festzustellen, dass ein Steuerpflichtiger angesichts der Unvereinbarkeit einer nationalen Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nach Art. 168 dieser Richtlinie nicht berechtigt ist, sowohl von der Steuerbefreiung Gebrauch zu machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen.

23 — Urteil Zimmermann (zitiert in Fn. 5, Randnr. 51) zu Art. 13 Teil A der Sechsten Richtlinie.

24 — Vgl. Urteile vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Slg. 2001, I-493, Randnr. 35), und VDP Dental Laboratory (zitiert in Fn. 21, Randnr. 40).

25 — Siehe das Urteil vom 26. Februar 1986, Marshall (152/84, Slg. 1986, 723, Randnr. 48).

26 — Vgl. Urteil vom 22. Dezember 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Slg. 2010, I-13805, Randnrn. 37 und 41).

52. Damit ist die zweite Frage des vorlegenden Gerichts bereits beantwortet. Um dem vorlegenden Gericht jedoch eine hilfreiche Antwort im Hinblick auf das Ausgangsverfahren zu geben, ist noch zu prüfen, ob sich ein Steuerpflichtiger wie MDDP in der vorliegenden Konstellation überhaupt auf den unzulänglich umgesetzten Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann, um die Steuerpflicht seiner Bildungsleistungen und den daraus folgenden Vorsteuerabzug zu erreichen.

2. Inhaltlich unbedingt und hinreichend genau

53. Deshalb stellt sich nun die Frage, ob der unzulänglich umgesetzte Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die Steuerfreiheit von Bildungsleistungen privater Einrichtungen inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist.

54. Die erste dieser Voraussetzungen ist erfüllt. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie ist inhaltlich unbedingt, da er keine Option für die Mitgliedstaaten regelt, sondern jeden Mitgliedstaat verpflichtet, die dort normierte Steuerbefreiung zu gewähren.

55. Schwieriger ist aber die Beantwortung der Frage, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die zu befreienden Personen auch hinreichend bestimmt ist. Denn diese Steuerbefreiung erfordert wie gesehen noch die Festlegung derjenigen privaten Einrichtungen, die eine mit den Einrichtungen öffentlichen Rechts vergleichbare Zielsetzung verfolgen, durch den jeweiligen Mitgliedstaat²⁷.

56. Grundsätzlich setzt die unmittelbare Wirkung einer Richtlinienbestimmung aber voraus, dass sie keines weiteren Tätigwerdens der Unionsorgane oder der Mitgliedstaaten bedarf²⁸. Soweit ein Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten besteht, ist das Berufen des Einzelnen auf die Bestimmung einer Richtlinie grundsätzlich ausgeschlossen²⁹.

57. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie lässt nun aber zu, dass je nach Ausübung des Ermessens des Mitgliedstaates bei einem bestimmten Kreis von Einrichtungen sowohl die Befreiung als auch die Besteuerung von Bildungsleistungen mit den Vorgaben dieser Bestimmung zu vereinbaren ist³⁰. Vor diesem Hintergrund ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die von der Steuer befreiten privaten Einrichtungen nur insoweit hinreichend bestimmt, wie er die Grenzen des mitgliedstaatlichen Ermessens festlegt. Mit anderen Worten gibt es private Einrichtungen, deren vergleichbare Zielsetzung die Mitgliedstaaten anerkennen müssen, andere wiederum, bei denen dies ausgeschlossen ist. Soweit es sich aber um private Einrichtungen handelt, deren Anerkennung in Übereinstimmung mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie gerade im Ermessen der Mitgliedstaaten liegt, ist diese Vorschrift für eine unmittelbare Wirkung nicht hinreichend bestimmt.

58. Dem scheint zunächst zu widersprechen, dass der Gerichtshof bereits in anderen Fällen mitgliedstaatlichen Ermessens bei der Bestimmung des Anwendungsbereichs von Steuerbefreiungen davon ausgegangen ist, dass die entsprechende unionsrechtliche Vorschrift auch innerhalb des Bereichs mitgliedstaatlichen Ermessens für eine unmittelbare Wirkung hinreichend bestimmt ist.

27 — Siehe oben, Nr. 19.

28 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2011, *Auto Nikolovi* (C-203/10, Slg. 2011, I-1083, Randnr. 62).

29 — Vgl. Urteil vom 1. Februar 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (51/76, Slg. 1977, 113, Randnr. 25/29).

30 — Vgl. in diesem Sinne auch Urteil *CopyGene* (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 77 f.) im Hinblick auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.

59. So stellte er beispielsweise fest, dass sich ein Steuerpflichtiger grundsätzlich unmittelbar auf die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen nach dem jetzigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen kann, wenn die Mitgliedstaaten die Anerkennung der steuerbefreiten Einrichtungen in einer Weise geregelt haben, die trotz ihres insoweit bestehenden Ermessens nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist³¹. Ebenso entschied der Gerichtshof im Hinblick auf den jetzigen Art. 135 Abs. 1 Buchst. g der Mehrwertsteuerrichtlinie, der die Verwaltung bestimmter Sondervermögen von der Steuer befreit. Obwohl diese Bestimmung den Mitgliedstaaten ein Ermessen bei der Definition der begünstigten Sondervermögen belässt, entfaltet sie unmittelbare Wirkung, sofern die Mitgliedstaaten die begünstigten Sondervermögen nicht unionsrechtskonform definieren³². Auch Art. 135 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie, der den Mitgliedstaaten Beschränkungen der Steuerbefreiung für Glücksspiele nach ihrem Ermessen erlaubt, beschied der Gerichtshof unmittelbare Wirkung für den Fall einer nationalen Beschränkung, die mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist³³.

60. Alle diese Fälle betreffen allerdings die Beschränkung des Anwendungsbereichs einer Steuerbefreiung, bei denen die Mitgliedstaaten ihr Ermessen zwar ausgeübt, dies aber nicht im Einklang mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität getan haben. Denn sie hatten Steuerpflichtige von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, die mit ihren Wettbewerbern gleich zu behandeln waren³⁴. Die unmittelbare Wirkung gebietet in diesen Fällen daher die Befreiung der zuvor gleichheitswidrig Ausgeschlossenen.

61. Anders ist die Situation jedoch im vorliegenden Fall. Hier sieht das polnische Recht keine unionsrechtswidrige Beschränkung der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen vor, die durch eine unmittelbare Wirkung von Art. 135 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie beseitigt werden könnte. Die Befreiung des polnischen Umsatzsteuergesetzes ist vielmehr umgekehrt deshalb nicht mit dem Unionsrecht zu vereinbaren, weil sie überhaupt keine Beschränkung vorsieht. Die Grenzen des durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie gewährten Ermessens verletzt ein Mitgliedstaat deshalb in einem solchen Fall nur insoweit, wie er dadurch Steuerpflichtige befreit, die er in Ausübung seines Ermessens nicht hätte befreien dürfen. Dies betrifft Steuerpflichtige, die unter keinen Umständen als Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung hätten anerkannt werden können.

62. Somit ist festzustellen, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die Steuerfreiheit von Bildungsleistungen privater Einrichtungen zwar inhaltlich unbeding, aber im Hinblick auf den vorliegenden Fall nur insoweit hinreichend genau bestimmt ist, als er die Steuerbefreiung sämtlicher privater Einrichtungen durch das nationale Recht nicht gestattet.

3. Rechtsfolgen des Berufens

63. Die Rechtsfolgen des Berufens auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie hängen im vorliegenden Fall nun von der Beantwortung der Frage ab, ob ein Steuerpflichtiger, der die unmittelbare Wirkung dieser Bestimmung begehrt, vom Mitgliedstaat bei der Ausübung seines Ermessens als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung hätte angesehen werden *können*. Ist dies der Fall, so führt ein Berufen auf diese Vorschrift nicht zu einer Abweichung vom nationalen Recht. Nur wenn der Mitgliedstaat einen Steuerpflichtigen im Rahmen seines Ermessens nicht als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung hätte anerkennen dürfen, kann sich der Steuerpflichtige somit gegenüber dem nationalen Recht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie berufen und so die Steuerpflicht seiner Leistungen bewirken.

31 — Urteil Dornier (zitiert in Fn. 5, Randnrn. 81 f.).

32 — 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, Randnrn. 59 bis 62).

33 — Urteile vom 17. Februar 2005, Linneweber und Akritidis (C-453/02 und C-462/02, Slg. 2005, I-1131, Randnr. 37), und vom 10. November 2011, Rank Group (C-259/10 und C-260/10, Slg. 2011, I-10947, Randnr. 68).

34 — Vgl. Urteile Dornier (zitiert in Fn. 5, Randnrn. 69 f.), Linneweber und Akritidis (zitiert in Fn. 33, Randnr. 37) und JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (zitiert in Fn. 32, Randnr. 48).

64. Der Gerichtshof hat allerdings in einigen Fällen, die den jetzigen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b bzw. g der Mehrwertsteuerrichtlinie betrafen, zwar die Unvereinbarkeit der durch den Mitgliedstaat geregelten Anerkennung privater Einrichtungen mit dem Unionsrecht und darüber hinaus auch die unmittelbare Wirkung der Bestimmungen festgestellt, hieraus aber keine unmittelbare Rechtsfolge des Unionsrechts abgeleitet. Vielmehr hat er dem nationalen Gericht jeweils aufgegeben, anhand aller relevanten Gesichtspunkte und insbesondere der tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens selbst im Einzelfall zu prüfen, ob der Steuerpflichtige die Voraussetzungen für eine anzuerkennende Einrichtung erfüllt³⁵. Damit wird im Ergebnis die fehlerhafte gesetzgeberische Ermessensausübung des Mitgliedstaates durch das Ermessen des entscheidenden nationalen Gerichtes im Einzelfall ersetzt.

65. Übertragen auf den vorliegenden Fall würde dieser Ansatz bedeuten, dass im Fall eines Berufens von MDDP auf die unmittelbare Wirkung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie das nationale Gericht untersuchen müsste, ob MDDP *nach dem Ermessen des Gerichts* als eine Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anzuerkennen ist. Wenn dies das nationale Gericht verneinte, könnte sich MDDP auf die Steuerpflicht ihrer Bildungsleistungen berufen.

66. Der Ursprung dieses Ansatzes dürfte darin liegen, dass der Gerichtshof für die Anerkennung von Steuerpflichtigen durch die Mitgliedstaaten im Rahmen der Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bislang noch nicht klar festgelegt hat, in welcher Form die Mitgliedstaaten ihr Ermessen bei dieser Anerkennung auszuüben haben: durch eine abstrakte gesetzliche Regelung oder durch eine Ermessensausübung im Einzelfall. So spricht der Gerichtshof einerseits davon, dass es Sache des nationalen Rechts jedes Mitgliedstaats ist, die Regeln aufzustellen, nach denen eine solche Anerkennung erfolgt³⁶. An anderer Stelle vermittelt der Gerichtshof aber den Eindruck, als sei es Sache der nationalen Behörden, im Einzelfall selbst das Ermessen bei der Bestimmung der anzuerkennenden Einrichtungen auszuüben³⁷.

67. Nach meiner Überzeugung kann aber die Ausübung des mitgliedstaatlichen Ermessens hinsichtlich der Anerkennung privater Einrichtungen für die Steuerbefreiungen des Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie weder den nationalen Behörden noch den nationalen Gerichten überlassen werden. Ihre notwendig auf den Einzelfall bezogenen Betrachtungen können nicht die Ermessensausübung des nationalen Gesetzgebers für eine abstrakte Anerkennungsregel ersetzen. Wie bereits Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer zu Recht feststellte, müssen derartige Einstufungskriterien nämlich neutral, abstrakt und im Voraus festgelegt sein³⁸.

68. Darüber hinaus hat der Gerichtshof erst kürzlich darauf hingewiesen, dass die Vorgehensweise der Steuerbehörden bei der Prüfung vergleichbarer, miteinander im Wettbewerb stehender Einrichtungen kohärent sein muss³⁹. Diese Kohärenz ist nicht erreichbar, wenn jede nationale Behörde oder jedes nationale Gericht im Einzelfall eine Ermessensentscheidung trifft, die fast zwangsläufig zu unterschiedlicher Behandlung vergleichbarer Steuerpflichtiger führen muss.

35 — Vgl. Urteile Kügler (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 55 bis 61), Dornier (zitiert in Fn. 5, Randnrn. 81 f.) und Zimmermann (zitiert in Fn. 5, Randnr. 32).

36 — Vgl. Urteile Dornier (zitiert in Fn. 5, Randnr. 64), L.u.P. (zitiert in Fn. 5, Randnr. 42) und CopyGene (zitiert in Fn. 6, Randnr. 63) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sowie Kingscrest Associates und Montecello (zitiert in Fn. 5, Randnr. 49) und Zimmermann (zitiert in Fn. 5, Randnr. 26) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g bzw. h der Sechsten Richtlinie.

37 — Vgl. Urteile CopyGene (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 64 f.) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sowie Kügler (zitiert in Fn. 6, Randnrn. 56 f.) und Zimmermann (zitiert in Fn. 5, Randnrn. 31 und 33) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie.

38 — Schlussanträge des Generalanwalts Ruiz-Jarabo Colomer vom 22. Februar 2005, Kingscrest Associates und Montecello (C-498/03, Slg. 2005, I-4427, Nr. 36), im Hinblick auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der Sechsten Richtlinie.

39 — Urteil CopyGene (zitiert in Fn. 6, Randnr. 73) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.

69. Wenn somit ein Mitgliedstaat das ihm nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf die Anerkennung privater Einrichtungen zustehende Ermessen im Rahmen einer gesetzlichen Regelung unionsrechtswidrig ausgeübt hat, dann kann dieser Fehler nur durch eine abstrakte gesetzliche Regelung und nicht durch eine Ermessensausübung des nationalen Gerichts behoben werden.

70. Das vorliegende Gericht muss daher im Ausgangsverfahren nur prüfen, ob es außerhalb des Ermessens des polnischen Gesetzgebers liegt, eine Einrichtung wie MDDP gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer zu befreien. Es ist Aufgabe des nationalen Gerichts, hierfür 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. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass die Befreiung einer Einrichtung wie MDDP nicht außerhalb des Ermessens des polnischen Gesetzgebers läge, wenn der einzige Grund, der für eine Verneinung der Vergleichbarkeit spräche, die Tätigkeit zu gewerblichen Zwecken wäre. Denn diese ist wie bereits dargelegt kein Hinderungsgrund für eine Anerkennung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie⁴⁰.

71. Falls das vorliegende Gericht gleichwohl feststellen sollte, dass die Vergleichbarkeit der Zielsetzung einer Einrichtung wie MDDP vom polnischen Gesetzgeber unter keinen Umständen anerkannt werden kann, so könnte sich MDDP im vorliegenden Fall darauf berufen, dass die Steuerbefreiung des nationalen Rechts nicht auf sie angewendet wird, weil sie mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist. In diesem Fall unterlägen ihre Bildungsleistungen der Mehrwertsteuer, und MDDP könnte insoweit nach polnischen Vorschriften ein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen.

72. Darüber hinaus hätte MDDP unter Umständen zusätzlich das Recht, Schadensersatz geltend zu machen, worauf der Gerichtshof in einem vergleichbaren Fall bereits im Urteil Stockholm Lindöpark hingewiesen hat⁴¹. Ein wiedergutzumachender Schaden könnte für MDDP nämlich darin bestehen, dass ihre Leistungsempfänger ein nachträglich aufgrund der Besteuerung erhöhtes Entgelt nicht akzeptieren.

4. Antwort auf die zweite Vorlagefrage

73. Im Ergebnis ist auf die zweite Vorlagefrage zu antworten, dass ein Steuerpflichtiger angesichts der Unvereinbarkeit einer nationalen Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht berechtigt ist, sowohl von der Steuerbefreiung Gebrauch zu machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen. Ein unmittelbares Berufen auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie führt im Übrigen in einem Fall wie dem vorliegenden nur dann zur Steuerpflicht der Bildungsleistungen, wenn es die Grenzen des mitgliedstaatlichen Ermessens überschreiten würde, den betreffenden Steuerpflichtigen als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anzuerkennen.

40 — Siehe oben, Nrn. 23 ff.

41 — Vgl. Urteil Stockholm Lindöpark (zitiert in Fn. 24, Randnrn. 34 ff.).

V – Ergebnis

74. Nach allem schlage ich vor, auf die Vorlagefragen des Naczelny Sąd Administracyjny wie folgt zu antworten:

1. Art. 132 Abs. 1 Buchst. i, Art. 133 und Art. 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind dahin auszulegen, dass sie der Einbeziehung der von privaten Einrichtungen zu gewerblichen Zwecken erbrachten Bildungsleistungen in die Steuerbefreiung nicht entgegenstehen. Sie stehen aber einer Umsetzung der Steuerbefreiung entgegen, die gar keine Anforderungen an die Anerkennung einer vergleichbaren Zielsetzung privater Einrichtungen stellt.
2. Ein Steuerpflichtiger ist angesichts der Unvereinbarkeit einer nationalen Befreiung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht berechtigt, sowohl von der Steuerbefreiung Gebrauch zu machen als auch das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen. Ein unmittelbares Berufen auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. i der Mehrwertsteuerrichtlinie führt in einem Fall wie dem vorliegenden nur dann zur Steuerpflicht der Bildungsleistungen, wenn es die Grenzen des mitgliedstaatlichen Ermessens überschreiten würde, den betreffenden Steuerpflichtigen als Einrichtung mit vergleichbarer Zielsetzung anzuerkennen.