URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

20. November 2003 *

In der Rechtssache C-212/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Landesgericht Innsbruck (Österreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Margarete Unterpertinger

gegen

Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c 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) sowie der Rechtsprechung des Gerichtshofes, namentlich des Urteils vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98 (D., Slg. 2000, I-6795),

* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters A. Rosas (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter D. A. O. Edward und A. La Pergola,

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,
Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— der österreichischen Regierung, vertreten durch C. Pesendorfer als Bevollmächtigte,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von N. Paines, QC,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch K. Gross und E. Traversa als Bevollmächtigte,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission in der Sitzung vom 20. November 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 30. Januar 2003

folgendes

Urteil

1 Das Landesgericht Innsbruck hat mit Beschluss vom 9. Mai 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 23. Mai 2001, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) sowie der Rechtsprechung des Gerichtshofes, namentlich des Urteils vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98 (D., Slg. 2000, I-6795), zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit ursprünglich zwischen der Klägerin Margarete Unterpertinger und der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter wegen Ablehnung ihres Antrags auf Zahlung einer Invaliditätsrente. Nach dem Tod der Klägerin geht es im Ausgangsrechtsstreit nur noch um die Verfahrenskosten, insbesondere um die Frage, ob die Leistungen eines vom vorlegenden Gericht beauftragten medizinischen Sachverständigen der Mehrwertsteuer unterliegen.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt".

4 Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind 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 auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst."

5 Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie bestimmt:

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

...

b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden."

6 Im Urteil D. hat der Gerichtshof entschieden, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass medizinische Leistungen, die nicht in der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung bestehen, sondern in der auf biologische Untersuchungen gestützten Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft, nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen.

Nationales Recht

7 § 1 Abs. 1 Z 1 und § 6 Abs. 1 Z 19 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (BGBl. Nr. 1994/663, im Folgenden: UStG 1994) haben folgenden Wortlaut:

„Steuerbare Umsätze

§ 1 (1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;

...

Steuerbefreiungen

§ 6 (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

19. Die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger ...; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern; ..."

8 Ein Erlass des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen vom 17. Januar 2001 bestimmt in Bezug auf die Mehrwertsteuer für ärztliche Gutachten:

„Rechtslage ab 1. 1. 2001

Auch die Ausstellung von ärztlichen Zeugnissen und die Erstattung ärztlicher Gutachten gehört zur Berufstätigkeit als Arzt (§ 2 Abs. 3 Ärztegesetz). Die

Steuerbefreiung geht nicht dadurch verloren, dass der Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens von einem Dritten erteilt wird (z. B. Gutachten über den Gesundheitszustand im Zusammenhang mit einer Versicherungsleistung).

Medizinische Leistungen sind jedoch nicht von der Steuerbefreiung umfasst, wenn sie nicht in der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung bestehen [Urteil D.]. Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 kommt daher nicht zur Anwendung:

— auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft [Urteil D.];

— auf die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen;

— auf psychologische Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken."

9 In dem Vorlagebeschluss führt das Landesgericht Innsbruck aus, dass ein solcher Erlass nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs die ordentlichen Gerichte in ihrer Auslegung und Anwendung der Rechtsvorschriften nicht binde. Er stelle lediglich eine Auslegungshilfe des Bundesministeriums für Finanzen für die Finanzämter im Interesse einer einheitlichen Verwaltungspraxis dar.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

10 Die Klägerin erhob vor dem Landesgericht Innsbruck als Arbeits- und Sozialgericht Klage gegen die Entscheidung der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter über die Ablehnung ihres Antrags auf Zahlung einer Invaliditätspension. Am 3. April 2000 ordnete das vorlegende Gericht die Erstellung verschiedener ärztlicher Gutachten zum Gesundheitszustand der Klägerin des Ausgangsverfahrens an und beauftragte zu diesem Zweck einen Facharzt für Psychiatrie und Neurologie.

11 Die Klägerin starb am 10. Februar 2001, als die Gutachten bereits erstellt und dem Landesgericht Innsbruck übermittelt worden waren. Nach dem Vorlagebeschluss beschränkt sich der Streitgegenstand auf die Verfahrenskosten und stehen sich nur noch der Sachverständige und die Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter gegenüber.

12 Gemäß § 77 des Arbeits- und Sozialgerichtsgesetzes, der eine Sondervorschrift im sozialrechtlichen Bereich darstellt, werden die Sachverständigengebühren unabhängig vom Prozessausgang von der beklagten Partei getragen, im vorliegenden Fall also von der Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter. In der Tagsatzung zur mündlichen Streitverhandlung vom 28. Februar 2001 erhob die Beklagte Gebühreneinwendungen gegen die vom medizinischen Sachverständigen vorgelegte Gebührennote, soweit darin die mit einem Satz von 20 % berechnete Mehrwertsteuer angegeben war. Die Sachverständigengebühren, die dem Grund und der Höhe nach anerkannt wurden, wurden in der Zwischenzeit ohne Mehrwertsteuer gezahlt.

13 Das Gebührenanspruchsgesetz bestimmt, dass ein Sachverständiger Anspruch auf Ersatz der auf seine Gebühr entfallenden Mehrwertsteuer hat, wenn und soweit seine Leistungen mehrwertsteuerpflichtig sind. Die Zuständigkeit zur Be-

stimmung der Gebühren liegt beim Landesgericht Innsbruck, das den Parteien bekannt gab, dass es über die Frage der Mehrwertsteuer schriftlich entscheiden werde. Der zukünftig zu fassende Beschluss sei anfechtbar.

14 In diesem Zusammenhang stellt sich dem Landesgericht Innsbruck die Frage, ob die von den medizinischen Sachverständigen erbrachten Leistungen von der Mehrwertsteuerpflicht befreit sind. Es ist der Auffassung, dass sich nicht eindeutig feststellen lasse, ob unter die „Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt" im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 auch ärztliche Untersuchungen fallen, die den Zweck haben, Invalidität, Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit festzustellen oder auszuschließen. Außerdem setze diese Bestimmung Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie in das nationale Recht um und sei daher richtlinienkonform auszulegen.

15 Das Landesgericht Innsbruck hat daher dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass die dort normierte Umsatzsteuerbefreiung nicht Umsätze aus der Tätigkeit eines Arztes betrifft, die in der Feststellung der Invalidität oder Nichtinvalidität eines Pensionswerbers besteht?

2. Ist [das Urteil D.] dahin auszulegen, dass ärztliche Befundungen und darauf basierende gutachterliche Schlüsse zur Feststellung bzw. Nichtfeststellung von Invalidität oder Berufsunfähigkeit oder Erwerbsunfähigkeit nicht in den Anwendungsbereich der unter Punkt 1 genannten Bestimmung fallen, sei der als Sachverständiger tätige Arzt von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt oder nicht?

Zu den Vorlagefragen

16 Mit seinen beiden Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob unter Berücksichtigung insbesondere des Urteils D. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die darin normierte Mehrwertsteuerbefreiung für die Leistung eines Arztes gilt, die in der Erstellung eines Gutachtens zum Gesundheitszustand einer Person im Hinblick darauf besteht, Anhaltspunkte zu gewinnen, die für oder gegen einen Antrag auf Zahlung einer Invaliditätspension sprechen, und ob es von Belang ist, dass der medizinische Sachverständige von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt wurde.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

17 Die österreichische Regierung und die Kommission sind der Auffassung, dass das Urteil D. die Frage, ob die Tätigkeit eines medizinischen Sachverständigen, die darin bestehe, die Invalidität oder Nichtinvalidität eines Pensionswerbers festzustellen, der Mehrwertsteuer unterliege, ausreichend geklärt und bejaht habe. Aus der Randnummer 19 dieses Urteils ergebe sich, dass die Ausnahmeregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nur bei ärztlichen Leistungen mit therapeutischem Ziel zur Anwendung komme.

18 Ausgehend von der Auslegung im Urteil D. und unter Berücksichtigung insbesondere des Grundsatzes, dass die Bestimmungen zur Mehrwertsteuerbefreiung eng auszulegen seien, gelangt die österreichische Regierung zu dem Ergebnis, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Leistung, die im Rahmen der Bewilligung einer Invaliditätspension erbracht werde, nicht von der Mehrwertsteuer befreit sei.

19 Die Kommission ist der Meinung, dass der Gerichtshof im Urteil D. klar angegeben habe, welche medizinischen Tätigkeiten nicht unter den Begriff der „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin" im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie fielen, indem er danach unterschieden habe, ob die medizinische Leistung einen therapeutischen Zweck verfolge oder nicht. Die in diesem Urteil entwickelten Grundsätze seien im Urteil vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249, Randnr. 24) und jüngst im Urteil vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnrn. 38 und 39) bestätigt worden.

20 Nach dieser Bestimmung sei nämlich nicht jede ärztliche Tätigkeit von der Mehrwertsteuer befreit. Vielmehr seien die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben würden, eng auszulegen, weil sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz seien, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Mehrwertsteuer unterliege. Die Bestimmungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, mit denen nur bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten befreit werden sollten, gälten nur für die einzeln aufgeführten und genau beschriebenen Fälle (Urteile vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnrn. 12 und 13, und vom 12. November 1998 in der Rechtssache C-149/97, Institute of the Motor Industry, Slg. 1998, I-7053, Randnrn. 17 und 18).

21 Die in der Feststellung der Invalidität eines Pensionswerbers im Rahmen eines Gerichtsverfahrens bestehende Leistung diene keinem therapeutischen Zweck. Es werde allein die Klärung einer Rechtsfrage angestrebt. Deshalb sei diese Leistung eines medizinischen Sachverständigen mehrwertsteuerlich genauso zu behandeln wie die Tätigkeiten von Gerichtssachverständigen anderer Fachdisziplinen wie etwa Buchprüfern oder Ingenieuren.

22 Schließlich sei es für die Frage, ob eine Leistung der Mehrwertsteuer unterliege, ohne Belang, dass der als Sachverständiger tätige Arzt vom Gericht beauftragt worden sei. Entscheidend sei allein das Ziel dieser Leistung.

23 Die Regierung des Vereinigten Königreichs trägt vor, dass sich die Umstände des Ausgangsverfahrens von denen unterschieden, die dem Urteil D. zugrunde lägen. In jener Rechtssache habe die Aufgabe des Arztes darin bestanden, als Gerichtssachverständiger eine anthropologisch-erbbiologische Untersuchung zur Feststellung eines Verwandtschaftsverhältnisses durchzuführen; dies sei eine Tätigkeit, die keinerlei Bezug zur Gesundheit der Beteiligten habe. Dagegen sei der Arzt im vorliegenden Fall vom vorlegenden Gericht beauftragt worden, eine medizinische Untersuchung durchzuführen und den Gesundheitszustand der Klägerin zu bestimmen, was dem Erstellen einer medizinischen Diagnose gleichkomme. Das seien wesentliche Tätigkeiten des Arztberufes, die deshalb eindeutig in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie fielen. Das Urteil D. bestätige in Randnummer 18, dass ärztliche Diagnosen von dieser Befreiung erfasst würden.

24 Bei den vom Landesgericht Innsbruck gestellten Fragen gehe es darum, ob die Feststellung, dass die medizinische Untersuchung und Diagnose der Mehrwertsteuer unterlägen, entweder vom Zweck, zu dem diese Leistungen verlangt würden — hier zur Feststellung des Anspruchs auf Bewilligung einer Invaliditätspension —, oder von der Person, die sie in Auftrag gebe — im Ausgangsverfahren ein Gericht —, abhänge. Keines dieser beiden Kriterien könne eine unterschiedliche Behandlung solcher Leistungen rechtfertigen.

25 Aus dem Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie ergebe sich klar, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber bei der Abfassung dieser Bestimmung berücksichtigt habe, dass die im Rahmen der ärztlichen Berufe ausgeübten Tätigkeiten weit reichend seien und über das schlichte Behandeln von Kranken hinausgingen. Er habe die Steuerbefreiung nicht auf ein enges Konzept der ärztlichen Behandlung, sondern weiter auf ärztliche Leistungen bezogen, die — wie der Gerichtshof im Urteil D. hervorgehoben habe — die menschliche Gesundheit beträfen.

26 In den Randnummern 21 und 23 seines Urteils Kommission/Frankreich habe der Gerichtshof erneut darauf verwiesen, dass Mehrwertsteuerbefreiungen zwar eng, aber nicht unangemessen eng auszulegen seien. Außerdem liege auch der Steu-

erbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie der vom Gerichtshof in dem Urteil Kommission/Frankreich in Bezug auf die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie hervorgehobene Zweck zugrunde, den Zugang zu ärztlichen Heilbehandlungen nicht durch die höheren Kosten zu versperren, die bei einer Unterstellung unter die Mehrwertsteuer entstehen würden.

27 Dass die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nicht nur auf die Heilbehandlung im eigentlichen Sinne, sondern auf alle Aufgaben der Ärzte anwendbar sei, ergebe sich auch aus der Beschreibung dieser Aufgaben in der Richtlinie 93/16/EWG des Rates vom 5. April 1993 zur Erleichterung der Freizügigkeit für Ärzte und zur gegenseitigen Anerkennung ihrer Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise (ABl. L 165, S. 1). In dem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 18) habe der Gerichtshof festgestellt, dass die Auslegung der in der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffe im Licht ihrer Bedeutung in anderen Gemeinschaftsrichtlinien erfolgen könne. Es gebe keinen Grund, den in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie verwendeten, in der englischen Fassung dieser Richtlinie mit „medical care" wiedergegebenen Begriff „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin" enger zu verstehen als die Beschreibung der Aufgaben eines Arztes in der Richtlinie 93/16.

28 Die vom Gerichtshof im Urteil D. gewählte Formulierung könne eine Vielzahl alltäglicher ärztlicher Leistungen ausschließen. Namentlich die steuerliche Behandlung von Tätigkeiten wie der Vorsorgemedizin, verschiedener Formen ärztlicher Eingriffe im Rahmen der Fortpflanzungsmedizin und Schwangerschaft oder auch der Schönheitschirurgie könnten zweifelhaft sein. Alle diese Tätigkeiten seien auch dann Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne der Sechsten Richtlinie, wenn sie nicht der Behandlung einer Krankheit dienten. Der Gerichtshof habe kaum beabsichtigt, Tätigkeiten wie etwa Impfungen, die von Angehörigen ärztlicher oder arztähnlicher Berufe vorgenommen

würden, oder die beratenden Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Krankheitsverhütung und dem Gesundheitsschutz im Sinne der Präambel der Richtlinie 93/16 von der Befreiung auszunehmen.

29 Im Normalfall fielen deshalb die Untersuchung eines Patienten und die Diagnose seines Gesundheitszustands unter den Begriff der „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin" im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Was des Näheren die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage betreffe, so solle sich die steuerliche Behandlung einer ärztlichen Diagnose nicht nach den Ergebnissen der Diagnose oder nach den Gründen richten, aus denen sie eingeholt worden sei.

30 Außerdem könne sich die steuerliche Behandlung vernünftigerweise nicht danach unterscheiden, ob die Motivation des Patienten für die Durchführung der Untersuchung darin bestanden habe, sich selbst oder einen Dritten, etwa einen zukünftigen Arbeitgeber, seines guten Gesundheitszustands zu versichern. Jede Unterscheidung dieser Art könne leicht umgangen werden. Zudem solle eine kranke oder invalide Person nicht durch die Besteuerung mit der Mehrwertsteuer davon abgehalten werden, einen Antrag zu stellen, um einen Anspruch im Zusammenhang mit ihrem Gesundheitszustand, etwa eine Invaliditätspension, geltend zu machen. Es mache insoweit keinen Unterschied, ob das ärztliche Honorar vom Patienten selbst oder von der Sozialversicherungsanstalt gezahlt werde.

31 Im Urteil D. habe der Gerichtshof keine Feststellungen zu der Frage getroffen, ob die Identität des Auftraggebers der ärztlichen Leistung deren steuerliche Behandlung beeinflusse. Der Gerichtshof habe nämlich entschieden, dass die in dem diesem Urteil zugrunde liegenden Fall strittige Leistung aufgrund ihrer Natur nicht von der Mehrwertsteuer befreit werden könne.

32 Wenn eine invalide Person den Arzt aufsuche, um zu erfahren, ob ihr Gesundheitszustand sie zu einer Sozialversicherungsleistung oder zu einer Invaliditäts-

bescheinigung zur Unterstützung ihres Anspruchs berechtige, fielen die Leistungen des Arztes unter die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Es gebe keinen Grund, weshalb diese Leistungen mehrwertsteuerpflichtig sein sollten, wenn sie von jemand anderem als dem Patienten veranlasst worden seien, beispielsweise von einer Sozialversicherungsanstalt unter Einschaltung eines eigenen Arztes oder im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens von einem Gericht. Die von dem Arzt ausgeübte Tätigkeit sei in beiden Fällen die gleiche und solle mehrwertsteuerrechtlich gleichbehandelt werden.

33 Aus dem Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie ergebe sich keine Bedingung hinsichtlich der Identität des Leistungsempfängers; hätte der Gemeinschaftsgesetzgeber beabsichtigt, die Identität des Leistungserbringers oder Empfängers genauer zu bestimmen, so hätte er dies getan. Der Gerichtshof habe in der Vergangenheit entschieden, dass auf die Steuerbefreiungen des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie keine Bedingungen anzuwenden seien, die in der betreffenden Bestimmung über die Steuerbefreiung nicht ausdrücklich vorgesehen seien (Urteile vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-281/91, Muy's en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Slg. 1993, I-5405, Randnr. 13, und vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 38). Der wesentliche Gehalt einer Dienstleistung ändere sich nicht mit der Identität dessen, der sie veranlasse.

Würdigung durch den Gerichtshof

34 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind die Steuerbefreiungsregelungen des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (siehe insbesondere Urteile SDC, Randnr. 20, und Kügler, Randnr. 28). Diese Steuerbefreiungen sind

autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten verhindern sollen (Urteile CPP, Randnr. 15, und Kommission/Frankreich, Randnr. 21).

35 Die Kommission hat zu Recht darauf hingewiesen, dass nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nicht sämtliche Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden können, von der Steuer befreit werden, sondern nur die „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin", die ein autonomer gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist. Demnach bleiben die im Rahmen der Ausübung dieser Berufe erbrachten Leistungen der allgemeinen Regel des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie für die Mehrwertbesteuerung unterworfen, wenn sie nicht vom Begriff der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" oder von einer anderen Bestimmung dieser Richtlinie über die Steuerbefreiung erfasst werden.

36 Auch wenn nämlich andere von Ärzten erbrachte Leistungen gleichfalls dem Gemeinwohl dienen können, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes doch hervor, dass durch Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden, sondern nur diejenigen, die dort einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (Urteile Institute of the Motor Industry, Randnr. 18, und D., Randnr. 20).

37 Demzufolge ist das Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs zurückzuweisen, das auf eine Erstreckung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auf alle Tätigkeiten abzielt, die im Allgemeinen zu den Aufgaben von Ärzten gehören und auf die in der Richtlinie 93/16 Bezug genommen wird. Die mit dieser Richtlinie verfolgten Ziele, die Freizügigkeit für Ärzte zu erleichtern und die gegenseitige Anerkennung ihrer Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise zu erreichen, machen es erforderlich, die Tätigkeiten der Ärzte dort so zu beschreiben, dass sie alle ihre Tätigkeiten in sämtlichen

Mitgliedstaaten umfassen, während die Definition der Tätigkeiten im Rahmen der erörterten Steuerbefreiungsbestimmung, die eine Ausnahme von dem Grundsatz der Mehrwertbesteuerung begründet, anderen Zielen dient.

38 Außerdem ist es im Rahmen der durch die Sechste Richtlinie eingeführten Abzugsregelung nicht ungewöhnlich, dass dieselben Personen zugleich von der Mehrwertsteuer befreite und steuerpflichtige Leistungen erbringen können; vielmehr ist eben dieser Fall in den Artikeln 17 Absatz 5 und 19 dieser Richtlinie geregelt.

39 Zum Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" hat der Gerichtshof in Randnummer 18 des Urteils D. bereits festgestellt und in Randnummer 38 des Urteils Kügler bestätigt, dass er solche ärztliche Maßnahmen nicht erfasst, die zu einem anderen Zweck als dem der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen werden.

40 Wenn die „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" dieser Rechtsprechung zufolge auch einen therapeutischen Zweck haben müssen, folgt daraus doch nicht zwangsläufig, dass dieser Begriff eine besonders enge Auslegung verlangt (vgl. Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 23). Aus Randnummer 40 des Urteils Kügler geht nämlich hervor, dass ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, für eine Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie in Betracht kommen. Selbst wenn sich herausstellt, dass Personen, die sich vorbeugenden Untersuchungen oder anderen ärztlichen Maßnahmen unterziehen, an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, steht die Einbeziehung dieser Leistungen in den Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" im Einklang mit dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, der den Steuerbefreiungsregelungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie gemein ist (vgl. Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 23, und Kügler, Randnr. 29).

41 Demgegenüber kommen die ärztlichen Leistungen, die zu einem anderen Zweck als dem des Schutzes einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, nach dieser Rechtsprechung für eine Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nicht in Betracht. Die Belastung dieser Leistungen mit der Mehrwertsteuer steht nämlich im Hinblick auf das Ziel dieser Leistungen nicht im Widerspruch zu dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern.

42 Wie die Generalanwältin in den Nummern 66 bis 68 ihrer Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, ist das Ziel einer ärztlichen Leistung dafür ausschlaggebend, ob diese von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Wird eine ärztliche Leistung daher in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkungen erzeugt, so findet die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auf diese Leistung keine Anwendung.

43 Besteht nämlich die Leistung in der Erstellung eines ärztlichen Gutachtens, ist das Hauptziel, auch wenn die Erbringung der Leistung Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Erbringers stellt und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersuchung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen kann, nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, über die das Gutachten erstellt wird. Eine solche Leistung, die die im Gutachtenauftrag gestellten Fragen beantworten soll, soll vielmehr einem Dritten den Erlass einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt. Zwar kann der Betroffene ein ärztliches Gutachten auch selbst veranlassen, und es kann mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Betroffenen beitragen, indem ein neues gesundheitliches Problem entdeckt oder eine frühere Diagnose berichtigt wird. Gleichwohl bleibt es der Hauptzweck jeder derartigen Leistung, eine gesetzlich oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines anderen zu erfüllen. Für eine solche Leistung kann die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie daher nicht gelten.

44 Ohne Belang ist dabei, dass das ärztliche Gutachten für die Zwecke einer Klage auf Gewährung einer Invaliditätspension erstattet wird, dass der Gutachter von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt wurde oder dass die Kosten des Gutachtens nach nationalem Recht der Letztgenannten auferlegt werden. Auch wenn diese Umstände belegen mögen, dass die Gutachtenerstellung im Allgemeininteresse liegt, lässt der Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Anwendung der dort vorgesehenen Steuerbefreiung auf ärztliche Leistungen, deren Ziel nicht der Schutz der menschlichen Gesundheit ist, nicht zu.

45 Demzufolge ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die darin normierte Mehrwertsteuerbefreiung nicht für die Leistung eines Arztes gilt, die in der Erstellung eines Gutachtens zum Gesundheitszustand einer Person im Hinblick darauf besteht, Anhaltspunkte zu gewinnen, die für oder gegen einen Antrag auf Zahlung einer Invaliditätspension sprechen. Dass der medizinische Sachverständige von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt wurde, ist hierfür ohne Belang.

Kosten

46 Die Auslagen der österreichischen und der Regierung des Vereinigten Königreichs sowie der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Landesgericht Innsbruck mit Beschluss vom 9. Mai 2001 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass die darin normierte Mehrwertsteuerbefreiung nicht für die Leistung eines Arztes gilt, die in der Erstellung eines Gutachtens zum Gesundheitszustand einer Person im Hinblick darauf besteht, Anhaltspunkte zu gewinnen, die für oder gegen einen Antrag auf Zahlung einer Invaliditätspension sprechen. Dass der medizinische Sachverständige von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt wurde, ist hierfür ohne Belang.

Rosas Edward La Pergola

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 20. November 2003.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

V. Skouris