SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS M. POIARES MADURO vom 7. März 2006 [1]

1. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen legt der Bundesfinanzhof (Deutschland) dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung 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 [2] (im Folgenden: Sechste Richtlinie) vor.

2. Konkreter betrifft die Frage die Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c sowie Absatz 2 der Sechsten Richtlinie, um zu bestimmen, von welchen Bedingungen die Mitgliedstaaten die Befreiung auf ärztliche Anordnung hin von privaten externen Laboratorien durchgeführter medizinischer Analysen von der Mehrwertsteuer abhängig machen können.

1 — Originalsprache: Portugiesisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

I — Sachverhalt, rechtlicher Rahmen und dem Gerichtshof vorgelegte Frage

3. Die L. u. P. GmbH (im Folgenden: Klägerin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deutschen Rechts, deren alleiniger Gesellschafter der Arzt für Laboratoriumsmedizin Dr. Ingo Scharmann ist. Die Klägerin führte medizinische Analysen im Auftrag zweier Laborgemeinschaften durch, zu denen sich praktische Ärzte zusammengeschlossen hatten. Diese ordneten diese Analysen im Rahmen ihrer Heilbehandlungsleistungen an.

4. Das Finanzamt Bochum-Mitte (im Folgenden: Finanzamt) behandelte die Leistungen der Klägerin an die Laborgemeinschaften als umsatzsteuerpflichtig (im Folgenden: Mehrwertsteuer). Die Entscheidung über die Ablehnung der Befreiung von der Mehrwertsteuer wurde vom Finanzgericht aufgrund dessen bestätigt, dass die Klägerin nach § 4 Nummer 16 Buchstabe c des Umsatzsteuergesetzes 1980/1993 (im Folgenden: UStG) zwar eine „andere Einrichtung ärztlicher Befunderhebung" sei, ihre Leistungen aber nicht in dem erforderlichen Ausmaß „unter ärztlicher Aufsicht" erbracht worden seien. Außerdem habe die Klägerin nicht nachgewiesen, dass jeweils im vorangegangenen

Kalenderjahr mindestens 40 % ihrer Leistungen dem nach § 4 Nummer 15 Buchstabe b UStG begünstigten Personenkreis zugute gekommen seien.

6. Bei den in der letztgenannten Vorschrift genannten Personen handelt es sich um die (bei einem Träger der Sozialversicherung) Versicherten, die Empfänger von Sozialhilfe und die (Kriegsopfer-)Versorgungsberechtigten.

5. § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG bestimmt nämlich:

„Von den unter § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

... die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung ... eng verbundenen Umsätze, wenn

...

c) bei Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden und im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 Prozent der Leistungen den in Nummer 15 Buchstabe b genannten Personen zugute gekommen sind ...“

7. Nach § 4 Nummer 14 Satz 1 UStG sind „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker“ steuerfrei.

8. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs kann auch ein medizinisches Labor in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung des § 4 Nummer 14 UStG fallen. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts steht das Gleichbehandlungsgebot nämlich einer allein nach der Rechtsform eines Unternehmens unterscheidenden Umsatzsteuerbefreiung entgegen.

9. Die Klägerin hat gegen die Entscheidung des Finanzgerichts Revision beim Bundes-

finanzhof eingelegt, der seinerseits beschlossen hat, dem Gerichtshof folgende Frage vorzulegen:

Erlauben es Artikel 13 Teil A Absätze 1 Buchstaben b und c und 2 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, die Steuerbefreiung der von praktischen Ärzten angeordneten medizinischen Laboranalysen auch dann von den dort genannten Bedingungen abhängig zu machen, wenn die Heilbehandlung der Ärzte ohnedies steuerfrei ist?

10. Durch diese Frage ist der Gerichtshof aufgerufen, die Sechste Richtlinie, insbesondere Artikel 13 Teil A Absatz 1 auszulegen; dieser sieht vor:

„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;

..."

11. Nach Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrich-

tungen des öffentlichen Rechts sind, von einer oder mehreren der anschließend in diesem Artikel angegebenen Bedingungen abhängig machen [3].

II — Untersuchung

12. Der Gerichtshof hat bereits Gelegenheit gehabt, die Vorschriften der Sechsten Richtlinie, die der Vorabentscheidungsvorlage durch den Bundesfinanzhof zugrunde liegen, auszulegen. Die Frage, wie aus medizinischen Analysen bestehende Leistungen im Rahmen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie genau einzuordnen sind und inwieweit die Mitgliedstaaten die Befreiung von Analysen, die unter Umständen wie denen der vorliegenden Rechtssache durchgeführt worden sind, von Bedingungen abhängig machen können, war auf jeden Fall aber noch nicht Gegenstand einer spezifischen Untersuchung durch den Gerichtshof.

13. Zunächst ist zu prüfen, ob derartige Analysen von der Mehrwertsteuer befreit sein können. Dazu ist festzustellen, ob sie einer der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b (im Folgenden: Buchstabe b) oder in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c (im Folgenden: Buchstabe c) der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Kategorien entsprechen. Sodann werde ich mich — sofern die streitigen Analyseleistungen unter einen der beiden genannten Buchstaben fallen — mit dem Problem der Bestimmung der Bedingungen befassen, von denen die Mitgliedstaaten diese Befreiungen abhängig machen können.

A — *Die Qualifizierung der von der Klägerin erbrachten aus medizinischen Analysen bestehenden Dienstleistungen*

14. Zunächst ist zu ermitteln, ob medizinische Analysen wie die in der vorliegenden Rechtssache streitigen unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung" oder den Begriff der mit der ärztlichen Heilbehandlung „eng verbundenen" Umsätze, die in Buchstabe b vorgesehen sind, subsumiert werden können.

15. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass die in den genannten Buchstaben b und c vorgesehenen Steuerbefreiungen nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes auf autonomen gemeinschaftsrechtlichen Begriffen beruhen, durch die eine unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermieden werden soll [4]. Außerdem sind

3 — Es handelt sich um folgende Bedingungen: — 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. — Leitung und Verwaltung müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben. — Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden. — Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen."

4 — Siehe in neuerer Zeit Urteil vom 1. Dezember 2005 in den verbundenen Rechtssachen C-394/04 und C-395/04 (Ygeia, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 15) sowie Urteile vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 15) und vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 11).

„die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, ... eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt“ [5].

16. Der Grund für das Bestehen der in den Buchstaben b und c vorgesehenen Regelung über die Befreiung von der Mehrwertsteuer ist also zu prüfen, um zu bestimmen, für welche Leistungen die Befreiung nach diesen Buchstaben gewährt werden kann. Dabei steht fest, dass das gemeinsame Ziel der Befreiungen sowohl nach Buchstabe b als auch nach Buchstabe c darin besteht, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und diese Behandlungen dem Einzelnen zugänglicher zu machen [6]. Unter Berücksichtigung dieses Grundes für das Bestehen dieser Regelung besteht das sich ergebende Problem nicht so sehr darin, ob medizinische Analysen generell nach einem dieser beiden Buchstaben von der Steuer befreit sein können, sondern eher darin, welche konkrete Befreiungsregelung für sie gelten wird.

17. Es ist nämlich zu bestimmen, ob aus medizinischen Analysen bestehende Dienstleistungen unter eine der Kategorien des Buchstabens b oder des Buchstabens c zu subsumieren sind. In Wirklichkeit erfasst nur Buchstabe b in seinem Anwendungsbereich mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze nicht, wie auch die Gewährung der Befreiung nach Buchstabe b anders, als es in Buchstabe c der Fall ist, von den Mitgliedstaaten nach Artikel 13 Teil A Absatz 2 von bestimmten Bedingungen abhängig gemacht werden kann, wenn die betroffenen Dienstleistungserbringer keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind.

18. Für die Lösung des spezifischen Problems der Subsumtion von aus medizinischen Analysen bestehenden Leistungen unter Buchstabe b oder unter Buchstabe c ist die Prüfung der den beiden Buchstaben im Allgemeinen zugrunde liegenden Zielsetzung für sich allein nicht ausreichend. Sie lässt nur die Feststellung zu, dass, wie vom Gerichtshof bereits festgestellt worden ist, die in den genannten Buchstaben b und c verwendeten Begriffe nicht „besonders eng auszulegen“ sind [7].

19. Was die mögliche Anwendung des Buchstabens b angeht, ist zunächst zu bestimmen, ob die streitigen aus medizinischen Analysen bestehenden Leistungen unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ im Sinne dieses Buchstabens fallen. Sodann ist zu bestimmen, ob Laboratorien für

5 — Urteile Ygeia (Randnr. 15) und Stichting Uitvoering Financiële Acties (Randnr. 13).

6 — Urteile vom 6. November 2003 in der Rechtssache C-45/01 (Dornier, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 43), vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249, Randnr. 23) und vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 29).

7 — Urteile Kommission/Frankreich (Randnr. 23) und Dornier (Randnr. 48).

medizinische Analysen wie die Klägerin unter diesen Buchstaben b fallen können, wenn in diesem von „Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art" die Rede ist.

20. Was den ersten Gesichtspunkt angeht, hat der Gerichtshof bereits Gelegenheit gehabt, sich zu einer ähnlichen Frage in dem schon zitierten Urteil Kommission/Frankreich zu äußern. Dort ging es darum, zu bestimmen, ob die Übersendung von Proben an ein Laboratorium, das anschließend die medizinischen Analysen vornehmen würde, der Befreiungsregelung nach Buchstabe b unterliegt. Nach Ansicht des Gerichtshofes sind „die Probeentnahme und die Übersendung der Probe an ein Speziallabor Leistungen, die eng mit der Analyse verbunden sind, so dass sie derselben Steuerregelung unterliegen müssen wie diese und mithin nicht der Mehrwertsteuer unterworfen werden dürfen" [8], und zwar als mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze im Sinne von Buchstabe b. Die aus medizinischen Analysen bestehenden Leistungen als solche fielen also nach Ansicht des Gerichtshofes unter Buchstabe b.

21. Wie aus dem Urteil Kommission/Frankreich hervorgeht, ist entscheidend für die Subsumtion einer Tätigkeit unter die Befreiungsregelung des Buchstabens b die Berücksichtigung des mit dieser Tätigkeit verfolgten Zweckes [9]. Parallel dazu hat der Gerichtshof in gleicher Weise in Bezug auf Buchstabe c festgestellt, dass „das Ziel einer ärztlichen Leistung dafür ausschlaggebend [ist], ob diese von der Mehrwertsteuer zu befreien ist" [10].

22. Somit sind nach Ansicht des Gerichtshofes Dienstleistungen der „ärztlichen Heilbehandlung", auf die sich Buchstabe b bezieht, ebenso wie „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" in Buchstabe c diejenigen Behandlungen, die „zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen" [11]. Das bedeutet, dass die betreffende Leistung nur dann sowohl nach Buchstabe b als auch nach Buchstabe c von der Steuer befreit werden kann, wenn sie einen therapeutischen Zweck verfolgt [12].

23. Es ist noch zu unterstreichen, dass der Gerichtshof in neuerer Zeit insbesondere in den Urteilen Unterpertinger sowie D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services zur Anwendung des Buchstabens c ausgeführt hat, dass aufgrund dessen, dass der

8 — Urteil Kommission/Frankreich (Randnr. 30).

9 — Siehe Urteil Kommission/Frankreich (Randnr. 24), in dem die Notwendigkeit hervorgehoben wird, zu berücksichtigen, „zu welchem Zweck diese Proben entnommen werden", und Urteil Ygeia (Randnr. 22).

10 — Urteil vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-212/01 (Unterpertinger, Slg. 2003, I-13859, Randnr. 42) und Schlussanträge der Generalanwältin C. Stix-Hackl in dieser Rechtssache (Nrn. 66 bis 68, auf die das Urteil ausdrücklich verweist).

11 — Urteil Dornier (Randnr. 48), Urteil vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98 (D, Slg. 2000, I-6795, Randnr. 18), Urteile Kügler (Randnr. 38) und — in neuerer Zeit — Ygeia (Randnr. 24).

12 — Urteile D (Randnr. 19), Kügler (Randnr. 39), Unterpertinger (Randnr. 40) und Urteil vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-307/01 (D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, Slg. 2003, I-13989, Randnr. 58).

therapeutische Zweck nicht zu eng auszulegen sei, ärztliche Leistungen zum Zweck der Vorbeugung ebenfalls von der Steuer befreit werden könnten [13]: „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" [14].

24. Nichts rechtfertigt es meines Erachtens, mit der einheitlichen und folgerichtigen Lektüre dieser beiden Buchstaben zu brechen, die der Gerichtshof, was die Art der unter sie fallenden Tätigkeiten angeht, letztlich vorgenommen hat. Die vom Gerichtshof gegebene Auslegung des Begriffes „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ... ärztlichen ... Berufe erbracht werden" in Buchstabe c muss daher der Auslegung des Begriffes „ärztliche Heilbehandlung" in Buchstabe b entsprechen. Ich weise in diesem Zusammenhang zum einen darauf hin, dass der Gerichtshof ausdrücklich festgestellt hat, dass der Begriff „ärztliche Heilbehandlung" in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b sämtliche „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" im Sinne von Absatz 1 Buchstabe c umfasst [15]. Zum anderen bezwecken beide Buchstaben „eine abschließende Regelung der Steuerbefreiungen für Leistungen der Heilbehandlung in engerem Sinne" auf der Grundlage einer gemeinsamen Teleologie [16].

25. Gewiss haben die beiden Buchstaben unterschiedliche Anwendungsbereiche. Aber „das Kriterium für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der beiden Befreiungstatbestände in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c [ist] weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung" [17]. Das bedeutet, dass nach Buchstabe b „solche Leistungen ... zu befreien sind, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit bestehen, während Buchstabe c dieses Absatzes auf Leistungen anwendbar ist, die außerhalb von Krankenhäusern im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden" [18].

13 — Urteile Unterpertinger, Randnr. 40, sowie D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services (Randnr. 58). Siehe Schlussanträge der Generalanwältin C. Stix-Hackl in diesen Rechtssachen (Nrn. 72 bis 75), in denen sie gerade für eine Ausdehnung der Tätigkeiten mit therapeutischem Zweck in der Weise eintritt, dass zu diesen „auch jene Tätigkeiten zu zählen sind, die nicht unmittelbar eine Heilung zum Gegenstand haben, sondern der bloßen Vorbeugung dienen" (Nr. 72). Siehe in gewissem Maße bereits in diesem Sinne Urteil Kügler (Randnr. 40).

14 — Urteile Unterpertinger (Randnr. 40) sowie D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services (Randnr. 58).

15 — Urteil Dornier (Randnr. 50).

16 — Urteil Kügler (Randnr. 36). Siehe Schlussanträge der Generalanwältin C. Stix-Hackl in der Rechtssache Unterpertinger, Nr. 71, wo es heißt: „Gemeinsam erfüllen die beiden Befreiungstatbestände ... den Zweck, den Zugang zur medizinischen Betreuung insgesamt ... zu fördern".

17 — Urteil Dornier (Randnr. 47), im Anschluss an das Urteil vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 817, Randnrn. 32 und 33). Siehe in gleichem Sinne auch Urteil Kügler (Randnr. 35).

18 — Urteile Dornier (Randnr. 47), Kommission/Vereinigtes Königreich (Randnr. 33) und Kügler (Randnrn. 35 und 36).

26. Der Begriff „ärztliche Heilbehandlung", der in diesem Buchstaben b vorgesehen ist, wird daher ebenso wie Buchstabe c desselben Absatzes „die ärztlichen Leistungen [erfassen], die zu ... [dem] Zweck ... des Schutzes einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden" [19], mit anderen Worten, er wird ebenso Leistungen einer ärztlichen Heilbehandlung wie auch solche einer präventiven Behandlung erfassen.

27. Im Bereich der präventiven ärztlichen Behandlung ist weder eine Diagnose von Krankheiten [20] noch eine therapeutische Behandlung im engeren Sinne durchzuführen. Zentrales Element ist die Beobachtung und die Untersuchung des Patienten, wobei gerade im Auge zu behalten ist, dass der in der Zukunft auftretenden Notwendigkeit vorzubeugen ist, möglicherweise auftretende Krankheiten zu diagnostizieren und zu behandeln.

28. Nun ist aber die Durchführung von medizinischen Analysen, die ein Arzt verordnet hat, ein wesentlicher Bestandteil der ärztlichen Beobachtung des Patienten [21], ohne die es offenbar keinen Schutz der menschlichen Gesundheit geben kann, wobei sowohl die Aufrechterhaltung als auch die Wiederherstellung der Gesundheit eingeschlossen sind. Mit anderen Worten ist die ärztliche Heilbehandlung als eine Gesamtheit von Tätigkeiten, die ihrer Funktion nach dazu bestimmt sind, die Gesundheit zu erhalten oder wiederherzustellen, ein Prozess, der aus Handlungen besteht, mit denen die Gesundheit erhalten oder wiederhergestellt werden soll und zu denen ohne weiteres Beobachtungs- und Untersuchungsmaßnahmen und dann gegebenenfalls Diagnose- und Behandlungsmaßnahmen gehören. In diesem Sinne stellen medizinische Analysen, wenn sie von einem Arzt verordnet sind, Leistungen der ärztlichen Heilbehandlung dar.

29. Davon ausgehend fallen aus medizinischen Analysen bestehende Leistungen wie die von der Klägerin erbrachten in Anbetracht ihrer Zielsetzung unter den Begriff der ärztlichen Heilbehandlung im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie.

30. Eine andere Frage ist die, ob diese Tätigkeit der ärztlichen Heilbehandlung, die von einem externen Analyselaboratorium durchgeführt wird, genauer betrachtet unter Buchstabe b oder unter Buchstabe c fällt. Die Antwort auf diese Frage richtet sich, wie bereits gesagt worden ist, danach, ob die betreffenden Leistungen außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Patient und Behandelndem in dessen Praxis oder zu Hause erbracht werden [22]. Die Antwort beruht also mehr auf der Berücksichtigung des Ortes, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird als auf der Art der Tätigkeit als solcher.

31. In dieser Hinsicht bin ich entgegen der von der Kommission in ihren schriftlichen Erklärungen vertretenen Auffassung der

19 — Urteile Unterpertinger (Randnr. 41) und D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services (Randnr. 59).

20 — Die Diagnose ist nämlich die Handlung, mit der der Arzt eine Krankheit durch die Kenntnis von den dieser eigenen Anzeichen unterscheidet.

21 — Dies gilt unabhängig davon, ob der Arzt selbst diese Untersuchungen oder Analysen im Rahmen seiner Beobachtung durchführt oder deren Durchführung durch Dritte verlangt, insbesondere im Hinblick auf den spezialisierten Charakter dieser Analysen.

22 — Siehe oben, Nr. 25.

Meinung, dass ein Laboratorium, das von Ärzten verordnete medizinische Analysen durchführt — und das daher in dem von mir beschriebenen Sinne Leistungen der „ärztlichen Heilbehandlung" nach der Bedeutung dieses Begriffes in Buchstabe b erbringt — ebenfalls unter diesen Buchstaben fällt, wenn darin von „Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art" die Rede ist.

32. Der Grund für das Bestehen der in Buchstabe b bzw. in Buchstabe c vorgesehenen Steuerbefreiung ist unabhängig davon derselbe, ob die Analysen in einer Krankenanstalt oder aber von einem Arzt in dessen Praxis (wenn er dafür qualifiziert ist und über die technischen Mittel verfügt) durchgeführt werden oder im Gegenteil in anderen zur Durchführung von medizinischen Analysen besonders berufenen Einrichtungen durchgeführt werden. Unter dem Gesichtspunkt des Zieles, die Kosten der ärztlichen Heilbehandlung zu senken, wäre eine solche unterschiedliche Behandlung unverständlich. Die hier befürwortete Auslegung ist auch am ehesten mit dem Grundsatz vereinbar, nach dem Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen [23].

33. Zu erwähnen ist noch, dass eine aus der Durchführung von medizinischen Analysen bestehende Tätigkeit unter Buchstabe c anstelle von Buchstabe b wird fallen können, wenn die Leistung tatsächlich im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen dem Behandelnden und dem Patienten erbracht worden ist. Wie aus der Vorlageentscheidung hervorzugehen scheint, sind die Analysen im vorliegenden Fall jedoch nicht in einem solchen Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Patient und Behandelndem im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofes in der Weise erbracht worden, dass sie unter Buchstabe c subsumiert werden könnten [24].

34. Die Kommission hat zum anderen in ihren schriftlichen Erklärungen und in der mündlichen Verhandlung die These vertreten, dass es erforderlich sei, zwischen Laboratorien für medizinische Analysen, die in unmittelbaren vertraglichen Beziehungen zu dem Patienten stünden, und den Laboratorien zu unterscheiden, die nur Beziehungen mit dem Arzt unterhielten, der die Analyse angefordert habe. Nur im ersten Fall könnten die aus medizinischen Analysen bestehenden Leistungen durch die Steuerbefreiung erfasst werden, weil sie sich an die Endabnehmer dieser Leistungen richteten. Im zweiten Fall handele es sich nur um Leistungen, die vorgelagert zu den Leistungen der ärztlichen Heilbehandlung erbracht würden. Sie hätten nämlich als Adressaten den Erbringer der Leistungen der ärztlichen Heilbehandlung und nicht den Endadressaten dieser Leistungen, und für sie dürfte daher die Regelung über die Befreiung von der Mehrwertsteuer nicht gelten. Die Kommission stützt ihre These auf die Urteile des Gerichtshofes in den Rechtssachen Kommission/Deutsch

23 — Siehe Urteil Kügler (Randnr. 30).

24 — Siehe die oben in Nr. 25 zitierte Rechtsprechung.

land [25], Skandia [26], CSC Financial Services [27] und Arthur Andersen Consulting [28], in denen bestimmte im Rahmen einer Vergabe von mit von der Mehrwertsteuer befreiten Dienstleistungen zusammenhängenden Tätigkeiten an Subunternehmer erbrachte Leistungen als steuerpflichtig angesehen wurden. Ich stimme mit dieser Auffassung der Kommission nicht überein.

35. Es handelt sich nämlich um eine These, die im Widerspruch zu der Auffassung steht, die der Gerichtshof in dem bereits genannten Urteil Kommission/Frankreich zum Ausdruck gebracht hat. Dort ist eindeutig festgestellt worden, dass es für die Anwendung der Steuerbefreiungsregelung in Buchstabe b unerheblich ist, „ob das Labor, das die Probe entnimmt, auch die Analyse vornimmt oder ein anderes Labor damit beauftragt, dabei aber dem Patienten gegenüber verantwortlich bleibt, oder ob es wegen der Art der Analyse gezwungen ist, die Probe an ein Speziallabor zu senden" [29]. Die Vergabe des Auftrags für die Durchführung einer medizinischen Analyse durch ein Laboratorium an ein anderes bedeutet nämlich nicht, dass die Durchführung dieser Analyse durch das beauftragte Laboratorium nicht mehr unter die Steuerbefreiungsregelung in Buchstabe b fiele.

36. Die von der Kommission angesprochene Rechtsprechung betrifft andere Mehrwertsteuerbefreiungsregelungen als Befreiungen zugunsten von dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten. In dieser Rechtsprechung geht es außerdem um Steuerbefreiungsregelungen, die aus anderen Gründen als denjenigen erlassen worden sind, die den Befreiungen zugrunde liegen, die in den Tätigkeiten der ärztlichen Heilbehandlung betreffenden Buchstaben b und c vorgesehen sind [30].

37. Meines Erachtens braucht man daher die Auslegung, die bis jetzt in Bezug auf die

25 — Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 20), in dem festgestellt worden ist, dass nur die von der Deutschen Bundespost erbrachten Dienstleistungen unter die Steuerbefreiungsregelung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie fallen und nicht die Dienstleistungen, die vorgelagert entgeltlich durch Beförderungsunternehmen für die Deutsche Bundespost erbracht werden.

26 — Urteil vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-240/99 (Skandia, Slg. 2001, I-1951, Randnrn. 40 und 41), in dem angenommen worden ist, dass die Verwaltung von Versicherungsverträgen durch eine Körperschaft, die für Rechnung einer Versicherungsgesellschaft tätig wird, aufgrund dessen nicht als „Versicherungsdienstleistung" im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe a der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit ist, dass diese Körperschaft keine vertraglichen Beziehungen mit den Versicherten unterhält und keine Risiken im Zusammenhang mit der Versicherungstätigkeit übernimmt.

27 — Urteil vom 13. Dezember 2001 in der Rechtssache C-235/00 (CSC Financial Services, Slg. 2001, I-10237, Randnrn. 39 und 40). Der Gerichtshof hat in Bezug auf die Auslegung des Begriffes „Vermittlung", die sich auf Wertpapiere bezieht, im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 der Sechsten Richtlinie festgestellt, dass eine Mittelsperson nur dann in den Genuss dieser Steuerbefreiung kommen wird, wenn sie nicht „den Platz einer Partei eines Vertrages über ein Finanzprodukt einnimmt". Somit „handelt es sich nicht um eine Vermittlungstätigkeit, wenn eine der Vertragsparteien einen Subunternehmer mit einem Teil der mit dem Vertrag verbundenen Sacharbeit betraut, wie der Erteilung von Informationen an die andere Partei oder der Annahme und Bearbeitung der Anträge auf Zeichnung der Wertpapiere, die Gegenstand des Vertrages sind. In einem solchen Fall nimmt der Subunternehmer denselben Platz ein wie der Anbieter des Finanzprodukts und ist daher keine Mittelsperson, die nicht den Platz einer Vertragspartei einnimmt, im Sinne der fraglichen Bestimmung."

28 — Urteil vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-472/03 (Arthur Andersen, Slg. 2005, I-1719), in dem angenommen worden ist, dass bestimmte normalerweise von dem Versicherer selbst intern ausgeführte Backoffice-Tätigkeiten, die an einen externen Dienstleistungserbringer vergeben wurden, der selbst kein Versicherungsrisiko übernahm und auch nicht als Versicherungsmakler oder -vertreter tätig wurde, nicht in den Genuss der in Artikel 13 Teil B Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung kommen konnten.

29 — Urteil Kommission/Frankreich (Randnr. 28). Auch ist in einem ähnlichen Sinne im Urteil D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services (Randnr. 67) angenommen worden, dass der Umstand, dass Dritte, namentlich Arbeitgeber, die Durchführung von ärztlichen Untersuchungen für einen Arbeitnehmer kontrollieren und verlangen, nicht ausschließt, dass diese Untersuchungen den Schutz der Gesundheit bezwecken und daher unter die Steuerbefreiung fallen können. Die Vergabe der Durchführung einer medizinischen Analyse durch ein Laboratorium ein anderes impliziert also nicht, dass die Durchführung dieser Analyse durch das als Subunternehmer eingesetzte Laboratorium nicht mehr unter die Steuerbefreiungsregelung nach Buchstabe b fällt.

30 — Siehe z. B. bezüglich des Zweckes der Steuerbefreiung der Umsätze, die von Versicherungsmaklern und -vertretern erbracht werden, das Urteil CPP (Randnr. 23), die Schlussanträge des Generalanwalts A. Saggio in der Rechtssache Skandia (Nr. 23) und meine Schlussanträge in der Rechtssache Arthur Andersen (Nr. 13).

Steuerbefreiungsregelungen in den Buchstaben b und c vorgenommen worden ist — und die zugleich in dem bereits genannten Urteil Kommission/Frankreich ganz offenkundig ist –, nicht weiter einzuschränken, um einer hypothetischen Notwendigkeit einer stärkeren Kohärenz und einer größeren Einheit mit der Rechtsprechung zu genügen, die die Kommission erwähnt und die sich auf die Übertragung bestimmter mit steuerfreien Dienstleistungen zusammenhängender Tätigkeiten auf Subunternehmer bezieht. Sobald die aus medizinischen Analysen bestehenden Leistungen wie diejenigen im vorliegenden Fall als solche in dem von mir beschriebenen Sinne Leistungen der „ärztlichen Heilbehandlung" darstellen, die von „anderen ... Einrichtungen gleicher Art" im Sinne von Buchstabe b erbracht werden, sehe ich weder im Wortlaut noch in der Ratio dieser Vorschrift eine Grundlage dafür, eine zusätzliche Beschränkung für die Befreiung dieser Leistungen vorzuschreiben, wie diejenige, die die Kommission vorschlägt. Die Bedingungen, die festgelegt werden können, sind diejenigen, die sich aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 2 ergeben.

B — *Die Vereinbarkeit der Bedingungen, von denen die Mitgliedstaaten die Befreiung von Leistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, fakultativ abhängig machen können, mit Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 2*

38. Die Mitgliedstaaten verfügen über die Befugnis, eine oder mehrere der in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a beschriebenen Bedingungen vorzuschreiben, wenn es sich um Leistungen handelt, die von Einrichtungen erbracht werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind. Wie eindeutig aus Artikel 13 Teil A Absatz 2 hervorgeht, können diese fakultativen Bedingungen nur in Bezug auf Dienstleistungen festgelegt werden, die in Buchstabe b vorgesehen sind, aber nicht auf diejenigen, die in Buchstabe c vorgesehen sind. Die Sechste Richtlinie behandelt also die beiden in den Buchstaben b und c vorgesehenen unterschiedlichen Befreiungsregelungen nicht gleich, indem sie die durch Buchstabe b erfassten Leistungen einer Steuerbefreiungsregelung unterwirft, die a priori ungünstiger ist als die Regelung, die für die unter Buchstabe c fallenden Leistungen vorgesehen ist. Somit können die Leistungen privater Laboratorien für medizinische Analysen, die unter Buchstabe b fallen, von den Mitgliedstaaten als Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer oder mehrerer der in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a vorgesehenen Bedingungen unterworfen werden, was für die Leistungen der Ärzte, die die Analysen im Rahmen von Buchstabe c verordnen, nicht gilt.

39. Auch ist darauf hinzuweisen — weil es sich meines Erachtens um einen Zweifel handelt, der der Vorlagefrage des Bundesfinanzhofs zugrunde liegt –, dass, was die in Buchstabe b vorgesehenen Leistungen angeht, die Befugnis, über die die Mitgliedstaaten verfügen, die Gewährung der Steuerbefreiung von Bedingungen abhängig zu machen, sie nicht verpflichtet, Leistungen der „ärztlichen Heilbehandlung" und die „mit ihnen eng verbundenen" Leistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, gleichzubehandeln. Die Mitgliedstaaten verfügen über eine *Befugnis von Fall zu Fall* die in Buchstabe b vorgesehene Gewährung einer Steuerbefreiung für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von bestimmten Bedingungen abhängig zu machen, wobei sie natürlich den allgemeinen Grundsatz der Nichtdiskriminierung zu beachten haben. In diesem Sinne

sind sie meines Erachtens nicht verpflichtet, die beiden Arten von Leistungen genau von den gleichen Bedingungen abhängig zu machen. Zunächst kann ein Mitgliedstaat sich einfach dafür entscheiden, die Steuerbefreiung von in Buchstabe b vorgesehenen medizinischen Dienstleistungen, die von Einrichtungen erbracht werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von keiner der in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a genannten Bedingungen abhängig zu machen. Er muss dann auch die Befugnis haben, Bedingungen *nur* für von privaten Wirtschaftsteilnehmern erbrachte medizinische Dienstleistungen aufzustellen, die mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung *eng verbunden* sind. In diesem Sinne denke ich, dass die Zweifel in Bezug auf eine mögliche Unvereinbarkeit der in § 4 Nummer 16 UStG vorgesehenen Regelung mit der Steuerbefreiungsregelung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ausgeräumt werden müssen, da diese nationale Regelung offenbar nur Bedingungen für die Mehrwertsteuerbefreiung der mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung „eng verbundenen" Umsätze festlegt.

40. Für den Fall, dass das deutsche Recht die Befreiung von Leistungen der „ärztlichen Heilbehandlung", die von „anderen ... Einrichtungen gleicher Art" im Sinne des Buchstabens b der Sechsten Richtlinie erbracht werden, von der Erfüllung der in § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG vorgesehenen Bedingungen abhängig macht, ist zu prüfen, ob die beiden Bedingungen, die in den deutschen Rechtsvorschriften für die Gewährung der Befreiung festgelegt sind, mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar sind.

41. Was die in § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG vorgesehene Bedingung angeht, die vorschreibt, dass „die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden", so handelt es sich um eine Bedingung, die gegen das Gemeinschaftsrecht verstößt. Keine der in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a beschriebenen Bedingungen kann nämlich dahin ausgelegt werden, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Befreiungen in Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Bedingung der ärztlichen Aufsicht abhängig machen könnten, wie sie die deutschen Rechtsvorschriften vorsehen.

42. Was diese Bedingung angeht, ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof im Urteil Dornier ausdrücklich festgestellt hat, dass „die Bedingung, wonach die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden müssen, die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie eingeräumten Ermessens überschreitet, da sie dazu führt, dass Leistungen, die unter der alleinigen Verantwortung von Angehörigen arztähnlicher Berufe erbracht werden, von der Befreiung ausgeschlossen werden. Der Begriff ‚ärztliche Heilbehandlung' in dieser Bestimmung umfasst nämlich nicht nur Leistungen, die unmittelbar von Ärzten oder anderen Heilkundigen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden, sondern auch arztähnliche Leistungen, die in Krankenhäusern unter der alleinigen Verantwortung von Personen erbracht werden, die keine Ärzte sind" [31].

31 — Urteil Dornier, Randnrn. 70 und 71.

43. Was die andere durch § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG vorgeschriebene Bedingung angeht, nach der im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Leistungen (bei einem Träger der Sozialversicherung) Versicherten, Empfängern von Sozialhilfe und (Kriegsopfer-)Versorgungsberechtigten zugute gekommen sind, denke ich, dass man, obwohl diese Bedingung nicht ausdrücklich in der Sechsten Richtlinie vorgesehen ist, davon ausgehen kann, dass sie der Umsetzung der in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich vorgesehenen fakultativen Bedingung dient, wonach von den Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, als Voraussetzung dafür, dass sie eine Steuerbefreiung erhalten können, „Preise angewendet werden [müssen], die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen. Wenn nämlich ein Teil der Benutzer der betreffenden Einrichtung aus Sozialversicherten besteht, so wird dadurch gegebenenfalls sichergestellt werden können, dass die von dieser Einrichtung angewendeten Preise mit den von den zuständigen Behörden genehmigten vereinbar sind. Auch wenn meines Erachtens nicht klar ist, aus welchem Grund es dafür erforderlich sein wird, dass mindestens 40 % der Benutzer dieser Einrichtung Sozialversicherte sind, denke ich, dass eine solche Bedingung insoweit mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist, als sie es tatsächlich erlaubt, die Vereinbarkeit der von dieser Einrichtung angewendeten Preise mit den von den zuständigen Behörden genehmigten Preisen zu beurteilen. Es ist Sache der nationalen Gerichte, zu entscheiden, ob diese Bedingung ein geeignetes Instrument dafür darstellt, die Vereinbarkeit der von der Klägerin angewendeten Preise mit den von den zuständigen Behörden genehmigten Preisen zu beurteilen.

III — Ergebnis

44. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Bundesfinanzhof vorgelegte Frage wie folgt zu beantworten:

Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe 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 Bemesssungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass aus medizinischen Analysen bestehende Leistungen wie die im vorliegenden Fall streitigen Handlungen der „ärztlichen Heilbehandlung" darstellen, die von „anderen ... Einrichtungen gleicher Art" im Sinne des Buchstabens b vorgenommen werden.