URTEIL DES GERICHTSHOFES (Sechste Kammer)

11. Januar 2001 *

In der Rechtssache C-76/99

Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa als Bevollmächtigten im Beistand von Rechtsanwalt N. Coutrelis, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Klägerin,

gegen

Französische Republik, vertreten durch K. Rispal-Bellanger und S. Seam als Bevollmächtigte, Zustellungsanschrift in Luxemburg,

Beklagte,

wegen Feststellung, dass die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvor-

* Verfahrenssprache: Französisch.

schriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1) verstoßen hat, dass sie auf die Pauschalvergütungen für die Probenentnahme für medizinische Analysen Mehrwertsteuer erhoben hat,

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Zweiten Kammer V. Skouris in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Sechsten Kammer sowie des Richters R. Schintgen und der Richterin F. Macken (Berichterstatterin),

Generalanwalt: N. Fennelly
Kanzler: D. Louterman-Hubeau, Abteilungsleiterin

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der Parteien in der Sitzung vom 29. März 2000,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 25. Mai 2000,

folgendes

Urteil

1 Die Kommission der Europäischen Gemeinschaften hat mit Klageschrift, die am 3. März 1999 bei der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, gemäß Artikel 169 EG-Vertrag (jetzt Artikel 226 EG) Klage erhoben auf Feststellung, dass die Französische Republik dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus 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 Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1; im Folgenden: Sechste Richtlinie) verstoßen hat, dass sie auf die Pauschalvergütungen für die Probenentnahme für medizinische Analysen Mehrwertsteuer erhoben hat.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsregelung

2 Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„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".

Nationale Regelung

3 Nach Artikel 261-4-1° des Code général des impôts (Abgabenordnung) sind biomedizinische Analysen von der Mehrwertsteuer befreit.

4 Diese Vorschrift bezweckt nach Absatz 1 der Dienstanweisung 3 A-7-82 des beigeordneten Ministers beim Wirtschafts-, Finanz- und Haushaltsminister vom 6. April 1982 die Befreiung biologischer Untersuchungen, die „die Verhütung, Diagnose oder Behandlung von Krankheiten beim Menschen erleichtern sollen".

5 Nach Artikel L. 760 Absatz 5 des Code de la santé publique (Gesetzbuch über das öffentliche Gesundheitswesen) darf ein Labor eine ihm anvertraute Probe an ein

anderes Labor nur aufgrund eines mit diesem zuvor geschlossenen „Vertrages über Zusammenarbeit" zur Analyse weitergeben; ausgenommen sind die in Artikel L. 759 genannten Handlungen und sehr spezialisierte Handlungen, die nach Stellungnahme des nationalen ständigen biomedizinischen Ausschusses durch Verordnung bestimmt werden.

6 Bei Analysen, die im Rahmen von Verträgen über Zusammenarbeit vorgenommen werden, gilt die Befreiung von der Mehrwertsteuer nicht nur für die Kosten der Probenentnahme und der Analyse, sondern auch für die Kosten der Übersendung der Proben zu Analysezwecken. Außerdem ist das Labor, dass die Probe entnimmt und weiterleitet, nach Artikel L. 760 Absatz 8 des Code de la santé publique dem Patienten gegenüber rechtlich verantwortlich für die Analyse und die Inrechnungstellung.

7 Dagegen können über die in Artikel L. 759 des Code de la santé publique genannten Analysehandlungen und die sehr spezialisierten Handlungen keine Verträge über Zusammenarbeit geschlossen werden. Insoweit sieht Artikel L. 759 des Code de la santé publique vor, dass biomedizinische Handlungen, die eine besondere Qualifikation erfordern oder den Einsatz besonders gefährlicher Erzeugnisse oder außergewöhnlich schwieriger oder neuer Methoden notwendig machen, bestimmten Laboren oder einer bestimmten Gruppe von Personen vorbehalten bleiben können. Das Verzeichnis der hierfür zugelassenen Labore wird vom Gesundheitsminister erstellt.

8 Zur Gewährleistung einer landesweiten Versorgung können Patienten, die derartige Spezialanalysen benötigen, die Probe bei einem Labor ihrer Wahl entnehmen lassen, das diese Probe im Rahmen sogenannter „Pauschal"-Verträge an ein Speziallabor sendet.

9 Nach Artikel L. 760 letzter Absatz des Code de la santé publique in der Fassung des Artikels 36 des Gesetzes Nr. 94-43 vom 18. Januar 1994 hat das Labor, dass im Rahmen solcher Verträge Spezialanalysen vornimmt, dem Labor, dass die Probe entnommen hat, für die Übersendung der betreffenden Probe eine als „Übersendungsvergütung" bezeichnete Pauschalvergütung zu zahlen, deren Höhe durch Ministerialverordnung festgelegt wird.

10 Im Rahmen der Pauschalverträge berechnet das Speziallabor die Analyse der Probe, die ihm das Entnahmelabor zugesendet hat, unmittelbar dem Patienten; die Analyse unterliegt nicht der Mehrwertsteuer. Das Labor, dass die Probe entnommen hat, berechnet dem Patienten die Entnahme, die ebenfalls nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Dagegen ist nach Absatz 3 der Dienstanweisung 3 A-7-82 auf die Übersendungsvergütung, die das Analyselabor dem Entnahmelabor zahlt, Mehrwertsteuer zu entrichten.

Vorverfahren

11 Da die Kommission der Auffassung war, dass diese Erhebung von Mehrwertsteuer gegen Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie verstoße, legte sie in einem Schreiben vom 7. Juli 1997 gemäß Artikel 169 des Vertrages ihre entsprechenden Vorwürfe dar und forderte die französische Regierung auf, sich binnen zwei Monaten nach Empfang des Schreibens zu äußern.

12 Nachdem sie innerhalb der gesetzten Frist keine Antwort erhalten hatte, sandte die Kommission der Französischen Republik am 5. März 1998 eine mit Gründen versehene Stellungnahme mit der Aufforderung, dieser binnen zwei Monaten nach ihrer Zustellung nachzukommen.

13 Am 28. Mai 1998 sandte die französische Regierung der Kommission ein Schreiben, in dem sie die an sie gerichteten Vorwürfe zurückwies.

14 Daraufhin hat die Kommission die vorliegende Klage erhoben.

Zur Begründetheit

15 Die Kommission macht zunächst geltend, dass der Begriff der eng verbundenen Umsätze im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie die Übersendung einer Probe durch das Labor, das diese Probe entnommen habe, an ein anderes Labor zu Analysezwecken erfasse, da Zweck einer Probenentnahme die Analyse der Probe sei. Die Übersendung der Probe sei eine Nebenleistung zu der von dem letztgenannten Labor vorgenommenen biomedizinischen Analyse und eng mit dieser verbunden; daher sei sie als ein eng mit der ärztlichen Heilbehandlung verbundener Umsatz anzusehen.

16 Außerdem bestimme sich der materielle Gehalt der von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie erfassten Umsätze nach Gemeinschaftsrecht.

17 Schließlich verletzte die Unterscheidung, die die französische Regelung zwischen den Verträgen über Zusammenarbeit und den Pauschalverträgen treffe, den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuersystems, wonach der Anwen-

dungsbereich der Mehrwertsteuer und die Befreiungen objektiv auszulegen seien. Zwischen den betreffenden Verträgen bestehe aber kein bedeutsamer wirtschaftlicher Unterschied.

18 Die französische Regierung rechtfertigt die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Übersendung der Proben mit dem Grundsatz, dass der Umfang der Befreiungen von der Mehrwertsteuer eng auszulegen sei. Im Rahmen der Verträge über Zusammenarbeit sei das Labor, das die Probe entnehme und dem Patienten die Analyse in Rechnung stelle, diesem gegenüber unabhängig davon verantwortlich, welches Labor die Analyse vornehme. Im Rahmen von Pauschalverträgen dagegen berechne das Labor, das die Analyse vornehme, diese dem Patienten unmittelbar und sei ihm gegenüber auch verantwortlich.

19 Eine Gesamtheit von Umsätzen könne aber nur dann als einheitlicher Umsatz im Sinne der Mehrwertsteuer qualifiziert werden, wenn es sich bei diesen Umsätzen nicht um rechtlich gesonderte Vorgänge handele und wenn dieselben Personen beteiligt seien, was bei den Pauschalverträgen gerade nicht der Fall sei.

20 Zwischen den Parteien ist unstreitig, dass sowohl die Entnahme als auch die eigentliche Analyse nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Der Streit betrifft somit ausschließlich die Frage, ob angesichts des Erfordernisses, Ausnahmen von der Mehrwertsteuerpflicht zugunsten bestimmter Umsätze eng auszulegen, die Unterschiede zwischen den Verträgen über Zusammenarbeit und den Pauschalverträgen es rechtfertigen, dass im letztgenannten Fall die Übersendung der Probe als gesonderte Handlung der Mehrwertsteuer unterworfen wird.

21 Wie der Gerichtshof insbesondere im Urteil vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiële Acties, Slg. 1989, 1737,

Randnr. 13) entschieden hat, sind die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen; der Gerichtshof hat allerdings in Randnummer 15 des Urteils vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973) auch darauf hingewiesen, dass diese Steuerbefreiungen autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe sind, die eine unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten verhindern sollen.

22 Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie enthält keine Definition des Begriffes der mit der Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung „eng verbundenen" Umsätze.

23 Wie der Generalanwalt in Nummer 23 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, verlangt dieser Begriff jedoch keine besonders enge Auslegung, da durch die Befreiung der eng mit der Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung verbundenen Umsätze gewährleistet werden soll, dass der Zugang zu solchen Behandlungen nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Behandlungen selbst oder die eng mit ihnen verbundenen Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen wären.

24 Bei der Frage, ob die Übersendung medizinischer Proben von der Mehrwertsteuer zu befreien ist, ist zu berücksichtigen, zu welchem Zweck diese Proben entnommen werden. So ist, wenn ein hierzu befugter Angehöriger der Heilberufe zur Erstellung seiner Diagnose und zu therapeutischen Zwecken eine Analyse anordnet, die notwendigerweise zwischen der Entnahme und der eigentlichen Analyse liegende Übersendung der Probe als eng mit der Analyse verbunden anzusehen und daher von der Mehrwertsteuer zu befreien (vgl. für Leistungen, die keinem solchen therapeutischen Ziel dienen und deshalb der Mehrwertsteuer zu unterwerfen sind, Urteil vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98, D., Slg. 2000, I-6795, Randnr. 19).

25 Die französische Regierung macht jedoch geltend, dass die Übersendung von Proben für die Zwecke der Mehrwertsteuer nicht als Nebenleistung zur Analyse oder als deren Bestandteil angesehen werden könne, da sie als Vermittlung von Geschäften für das Labor, dass die Analyse vornehme, qualifiziert werden könne. Entnahme und Analyse seien verschiedene Vorgänge, über die getrennte Rechnungen ausgestellt würden; sie ließen sich juristisch und wirtschaftlich trennen, so dass die Übersendung der Mehrwertsteuer zu unterwerfen sei.

26 Erstens setzen nach ständiger Rechtsprechung die Mitgliedstaaten zwar nach dem Eingangssatz von Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie die Bedingungen für die Steuerbefreiungen fest, um die korrekte und einfache Anwendung dieser Befreiungen zu gewährleisten und Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaige Missbräuche zu verhüten, doch können sich diese Bedingungen nicht auf den Inhalt der vorgesehenen Steuerbefreiungen erstrecken (vgl. u. a. Urteil vom 7. Mai 1998 in der Rechtssache C-124/96, Kommission/ Spanien, Slg. 1998, I-2501, Randnrn. 11 und 12). Daher kann die Unterwerfung eines bestimmten Umsatzes unter die Mehrwertsteuer oder seine Befreiung nicht davon abhängen, wie er nach nationalem Recht qualifiziert wird.

27 Zweitens hat der Gerichtshof entschieden, dass eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen ist, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil CPP, Randnr. 30).

28 Im vorliegenden Fall ist es für den Patienten unerheblich, 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. Diese im letztgenannten Fall bestehende Pflicht, die Probe an ein Spezial-

labor zu senden, entspricht der Notwendigkeit, dem Patienten eine größtmögliche Zuverlässigkeit der Analyse zu gewährleisten.

29 Im Übrigen schließt der Umstand, dass die Übersendung der Probe nach Auffassung der französischen Regierung eine gesonderte Handlung ist, nicht aus, dass sie als mit der Analyse eng verbunden im Sinne der Sechsten Richtlinie angesehen wird.

30 Daher sind die Probenentnahme 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.

31 Die französische Regierung hat somit dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie verstoßen, dass sie auf die Pauschalvergütungen für die Übersendung von Proben zum Zweck der medizinischen Analyse Mehrwertsteuer erhoben hat.

Kosten

32 Nach Artikel 69 § 2 der Verfahrensordnung ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission die Verurteilung der Französischen Republik in die Kosten beantragt hat und diese mit ihrem Vorbringen unterlegen ist, sind ihr die Kosten aufzuerlegen.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

für Recht erkannt und entschieden:

1. **Die französische Regierung hat dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus 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 Bemessungsgrundlage verstoßen, dass sie auf die Pauschalvergütungen für die Übersendung von Proben zum Zweck der medizinischen Analyse Mehrwertsteuer erhoben hat.**

2. **Die Französische Republik trägt die Kosten des Verfahrens.**

Skouris Schintgen Macken

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Januar 2001.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident der Sechsten Kammer

C. Gulmann