URTEIL DES GERICHTSHOFES

7. September 1999 *

In der Rechtssache C-216/97

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) vom VAT and Duties Tribunal Belfast (Vereinigtes Königreich) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Jennifer Gregg und Mervyn Gregg

gegen

Commissioners of Customs & Excise

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g 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)

* Verfahrenssprache: Englisch.

erläßt

DER GERICHTSHOF

unter Mitwirkung des Präsidenten G. C. Rodríguez Iglesias, der Kammerpräsidenten P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (Berichterstatter) und P. Jann sowie der Richter J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm und R. Schintgen,

Generalanwalt: G. Cosmas

Kanzler: L. Hewlett, Verwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

— von Herrn und Frau Gregg, vertreten durch Barrister Andrew Hitchmough, beauftragt durch Solicitor Terry Dockley,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch Assistant Treasury Solicitor John E. Collins als Bevollmächtigten, Beistand: Paul Lasok, QC, und Barrister Melanie Hall,

— der deutschen Regierung, vertreten durch Ministerialrat Ernst Röder und Regierungsdirektor Claus-Dieter Quassowski, Bundesministerium für Wirtschaft, als Bevollmächtigte,

— der niederländischen Regierung, vertreten durch Adriaen Bos, Rechtsberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch Peter Oliver, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn und Frau Gregg, vertreten durch Andrew Hitchmough, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch John E. Collins, Beistand: Nicholas Paines, QC, der niederländischen Regierung, vertreten durch Marc Fierstra, Rechtsberater im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten, der schwedischen Regierung, vertreten durch Lotty Nordling, Generaldirektorin für Rechtssachen im juristischen Sekretariat (EU) des Ministeriums für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigte, und der Kommission, vertreten durch Peter Oliver, in der Sitzung vom 15. September 1998,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 17. November 1998,

folgendes

Urteil

1 Das VAT and Duties Tribunal Belfast hat mit Beschluß vom 4. Juni 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 9. Juni 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) zwei Fragen nach der Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g 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 45, S. ; im folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen den Eheleuten Gregg und den Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Commissioners), die im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständig sind, über eine Mehrwertsteuerbefreiung nach Schedule 9 Group 7 Item 4 des Value Added

Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz von 1994; im folgenden: VAT Act 1994), mit dem Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie umgesetzt wurde.

Nationales Recht

3 Schedule 9 Group 7 Item 4 VAT Act 1994 bestimmt:

„[Von der Mehrwertsteuer sind befreit:] Die Pflege oder die ärztliche oder chirurgische Behandlung und die damit im Zusammenhang stehende Lieferung von Gegenständen in einem Krankenhaus oder einer anderen Einrichtung, die von einem Minister oder einer anderen Behörde gemäß einer Bestimmung eines allgemeinen Gesetzes des Parlaments oder des Parlaments Nordirlands [public general Act of Parliament or of the Northern Ireland Parliament] oder einer öffentlichen und allgemeinen Maßnahme [public general Measure] der Northern Ireland Assembly oder einer Regierungsverordnung [Order in Council] nach Schedule 1 des Northern Ireland Act 1974 genehmigt, zugelassen, registriert oder von der Registrierung befreit ist, wobei es sich nicht um eine Bestimmung handeln darf, die zu bestimmten Zeiten in bezug auf den Hoheitsbereich einzelner lokaler Gebietskörperschaften zur Anwendung gebracht werden kann."

Gemeinschaftsrecht

4 Artikel 13 der Sechsten Richtlinie regelt die Steuerbefreiung innerhalb eines Mitgliedstaats. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g bestimmt:

„ A. *Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten*

(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;

...

g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere

von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen."

Das Ausgangsverfahren und die Vorlagefragen

5 Die Eheleute Gregg, die in einer „Partnership" nach nordirischem Recht zusammengeschlossen sind, betreiben in Nordirland unter der Bezeichnung „Glenview Nursing Home" ein Pflegeheim mit 17 Zimmern und Gemeinschaftsräumen. Das Unternehmen beschäftigt etwa 25 Personen. Es ist gemäß der Registered Homes Order von 1992 (Verordnung über anerkannte Pflegeheime) als „Wohn- und Pflegeheim" und „Pflegeheim" registriert, ohne jedoch als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Rechts des Vereinigten Königreichs anerkannt zu sein. Als Partner einer „Partnership" streben die Eheleute Gregg systematisch Gewinnerzielung an. Nach nordirischem Recht hat eine „Partnership" keine Rechtspersönlichkeit. Daher haften die Partner und nicht die „Partnership" als solche gesamtschuldnerisch für alle Schulden und Verbindlichkeiten, einschließlich der im Rahmen der Mehrwertsteuer entstandenen.

6 Die Eheleute Gregg, die ihr Unternehmen vergrößern möchten, beantragten gemäß Schedule 1 des VAT Act 1994 ihre Eintragung als Mehrwertsteuerpflichtige. Die Commissioners lehnten jedoch ihre Eintragung in die Mehrwertsteuerregister mit der Begründung ab, die von ihnen in der „Partnership" ausgeübte Tätigkeit sei nach Schedule 9 Group 7 Item 4 des VAT Act 1994 steuerfrei. Die Eheleute Gregg fochten diese Entscheidung an, wobei sie unter Berufung auf das Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93 (Bulthuis-Griffioen, Slg. 1995, I-2341) geltend machen, die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung erfasse nur von juristischen Personen ausgeübte Tätigkeiten.

7 Das mit dem Rechtsstreit befaßte VAT and Duties Tribunal Belfast ist der Auffassung, nach dem Wortlaut dieser Bestimmungen sei die Steuerbefreiung nicht auf juristische Personen beschränkt und von natürlichen Personen betriebene

Unternehmen seien somit nicht von ihrem Anwendungsbereich ausgenommen. In Anbetracht des Urteils Bulthuis-Griffioen hat das staatliche Gericht jedoch das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Artikel 13 Teil A Buchstabe 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß zwei natürliche Personen, die als Partner in einer „Partnership" zusammen ein Geschäft betreiben, keine Steuerbefreiung gemäß Buchstabe b verlangen können, wenn die im Anhang zu diesen Fragen geschilderten Umstände vorliegen und wenn man davon ausgeht, daß

   a) das Geschäft in ärztlicher Heilbehandlung und eng damit verbundenen Umsätzen besteht und

   b) sie „ordnungsgemäß anerkannt" sind und ihre Umsätze von ähnlicher Art sind wie die, die von „Krankenanstalten" und/oder „Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik" bewirkt werden?

   Sind die Partner namentlich von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, weil

   — sie keine „Einrichtung" des öffentlichen Rechts sind;

   — ihre Umsätze nicht unter sozialen Bedingungen bewirkt werden, die mit für Einrichtungen des öffentlichen Rechts geltenden vergleichbar sind?

2. Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, daß zwei natürliche Personen, die als Partner in einer „Partnership" zusammen ein Geschäft betreiben, keine Steuerbefreiung gemäß Buchstabe g verlangen können, wenn die im Anhang zu diesen Fragen geschilderten Umstände vorliegen und wenn man davon ausgeht, daß es sich bei den von ihnen erbrachten Dienstleistungen um „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen..., einschließlich derjenigen der Altenheime", handelt?

8 Mit den beiden Fragen, die gemeinsam zu behandeln sind, möchte das nationale Gericht im Kern wissen, ob Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die in den Buchstaben b und g dieser Bestimmung verwendeten Begriffe „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art" und „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben, von der Steuerbefreiung ausschließen.

9 Die Eheleute Gregg, die das Recht auf Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen möchten, vertreten die Auffassung, die mit der Ausübung ihrer Pflegetätigkeit erzielten Umsätze seien steuerpflichtig.

10 Sie beziehen sich hierfür auf das Urteil Bulthuis-Griffioen und machen geltend, die in Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungstatbestände seien eng auszulegen. Soweit in Absatz 1 dieser Bestimmung der Begriff der „Einrichtung" benutzt werde, sei dieser so auszulegen, daß nur juristische Personen, nicht aber natürliche Personen erfaßt würden.

11 Dagegen vertreten die Regierung des Vereinigten Königreichs, die deutsche und die niederländische Regierung sowie die Kommission die Auffassung, weder die wörtliche Bedeutung des Begriffes der „Einrichtung" noch die bei der Anwendung der in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen gebotene enge Auslegung könnten dazu führen, der Rechtsform, in der der be-

treffende Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübe, entscheidende Bedeutung für die Frage der Steuerbefreiung der bewirkten Umsätze beizumessen. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbiete es, die Befreiung juristischen Personen vorzubehalten.

12 Zunächst ist darauf hinzuweisen, daß die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, daß jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt (vgl. Urteil vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 20).

13 Wie der Gerichtshof außerdem im Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 13) entschieden hat, gelten diese Befreiungen zwar zugunsten von Tätigkeiten, die bestimmen Zwekken dienen, doch legen die meisten Bestimmungen außerdem fest, welche Wirtschaftsteilnehmer die von der Steuer befreiten Leistungen erbringen können, ohne diese rein materiell oder rein funktionell zu definieren.

14 In Randnummer 20 des Urteils Bulthuis-Griffioen hat der Gerichtshof festgestellt, daß in einigen der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Tatbestände der Begriff der „Einrichtung" verwendet wird, während in anderen die betreffende Tätigkeit durch Berufsbezeichnungen umschrieben wird, die sich auf eine Einzelperson beziehen, wie etwa die ärztlichen und arztähnlichen Berufe (Buchstabe c), die Zahntechniker (Buchstabe e) und die Privatlehrer (Buchstabe j).

15 Dennoch kann, entgegen der Entscheidung des Gerichtshofes in Randnummer 20 des Urteils Bulthuis-Griffioen, aus dem Umstand, daß in Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie unterschiedliche Bezeichnungen für die dort erwähnten Wirtschaftsteilnehmer benutzt werden, nicht geschlossen werden, daß die in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen — soweit ausdrücklich von Umsätzen einer „Einrichtung" die Rede ist — juristischen Personen vorbe-

halten wären, während sie in den anderen Fällen auch von natürlichen Personen in Anspruch genommen werden könnten.

16 Diese Auslegung wird nicht dadurch in Frage gestellt, daß, wie der Gerichtshof in den Randnummern 18 und 19 des Urteils Bulthuis-Griffioen entschieden hat, die speziellen Bedingungen, die die Eigenschaft oder Identität des Wirtschaftsteilnehmers betreffen, der die steuerbefreiten Leistungen erbringt, eng auszulegen sind.

17 Denn der Begriff der Einrichtung ist grundsätzlich weit genug, um auch natürliche Personen zu erfassen. Außerdem ist festzustellen, daß keine der verschiedenen Sprachfassungen des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie an Stelle des genannten Begriffes den Begriff der „juristischen Person" verwendet, der klar und eindeutig wäre. Dieser Umstand spricht dafür, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Verwendung des Begriffes Einrichtung nicht beabsichtigte, die in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiungen auf Umsätze juristischer Personen zu beschränken, sondern daß er den Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiungen auch auf Umsätze natürlicher Personen erstrecken wollte.

18 Der Begriff der Einrichtung legt zwar die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahe, die eine bestimmte Funktion erfüllt. Dieses Merkmal trifft aber nicht nur auf juristische Personen zu, sondern auch auf eine oder mehrere natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben.

19 Diese Auslegung, nach der der Begriff der „Einrichtung" nicht nur juristische Personen bezeichnet, steht insbesondere im Einklang mit dem dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegenden Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der bei der Anwendung der in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungstatbestände zu beachten ist (vgl. Urteil vom 11. Juni 1998 in der Rechtssache C-283/95, Fischer, Slg. 1998, I-3369, Randnr. 27).

20 Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es nämlich, daß Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt werden. Dieser Grundsatz aber wäre verletzt, wenn die Steuerbefreiung der Umsätze der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g genannten Einrichtungen von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt.

21 Auf die Fragen ist daher zu antworten, daß Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie in dem Sinne auszulegen ist, daß die in den Buchstaben b und g dieser Bestimmung enthaltenen Begriffe „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art" und „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben, nicht von der Steuerbefreiung ausschließen.

Kosten

22 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs, der deutschen und der niederländischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen 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

auf die ihm vom VAT and Duties Tribunal Belfast mit Beschluß vom 4. Juni 1997 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

Artikel 13 Teil A Absatz 1 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 in dem Sinne auszulegen, daß die in den Buchstaben b und g dieser Bestimmung enthaltenen Begriffe „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art" und „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" natürliche Personen, die ein Unternehmen betreiben, nicht von der Steuerbefreiung ausschließen.

Rodríguez Iglesias	Kapteyn	Hirsch
Jann	Moitinho de Almeida	Murray
Edward	Ragnemalm	Schintgen

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 7. September 1999.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

G. C. Rodríguez Iglesias