

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

G. FEDERICO MANCINI

vom 7. Juli 1987 *

*Herr Präsident,
meine Herren Richter!*

1. Die Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG; ABl. L 145, S. 1) führt in Artikel 13 Teil A Absatz 1 „bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“ auf, die gerade wegen ihrer Natur dieser Steuer nicht unterliegen. Den Steuerbefreiungen wird obligatorischer Charakter zugewiesen, da die Gemeinschaft natürlich nur mittels dieser Qualifizierung „eine gleichmäßige [genauer: einheitliche] Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten“ sicherstellen kann (11. Begründungserwägung). Insbesondere sind dort „die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arzttähnlichen Berufe erbracht werden“, aufgeführt (Buchstabe c).

In Großbritannien sind gemäß Anhang 6 Kategorie 7 (Gesundheit) Absatz 1 des Value Added Tax Act (Mehrwertsteuergesetz) von 1983 „die Dienstleistungen und die damit verbundenen Lieferungen von Gegenständen“ von der Mehrwertsteuer befreit, die durch Personen vorgenommen werden, die in bestimmten Berufsregistern eingetragen sind, wie Ärzte, Zahnärzte, Augenoptiker und die Personen, die gesundheitspflegerische Hilfstätigkeiten im Sinne des Professions Supplementary to Medicine Act (Gesetz über die nichtärztlichen Medizinalberufe) von 1960 ausüben. Das bedeutet z. B., daß, wenn ein britischer Arzt oder Optiker seinem Patienten oder Kunden eine Brille verordnet und ihm diese sodann verkauft, für die Untersuchung und die Brille keine Mehrwertsteuer zu berechnen ist.

Mit der vorliegenden Klage ersucht die Kommission der Europäischen Gemeinschaften Sie nun um Feststellung, daß das

Vereinigte Königreich dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Buchstabe c der eingangs genannten Vorschrift verstoßen hat, daß es die Erzeugnisse, die im Rahmen oder aufgrund einer ärztlichen oder sonstigen gesundheitspflegerischen Leistung geliefert werden, von der Mehrwertsteuer befreit hat.

2. Das Vereinigte Königreich macht zunächst die Unzulässigkeit der Klage geltend. Seiner Ansicht nach hat die Kommission im Aufforderungsschreiben und in der mit Gründen versehenen Stellungnahme den Gegenstand und den Umfang ihrer Beanstandung nicht hinreichend deutlich bezeichnet. Auch habe die Kommission weder nähere Angaben zu den Maßnahmen gemacht, die das Vereinigte Königreich hätte ergreifen sollen, um der gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift nachzukommen, noch habe sie ihr dahin gehendes Verlangen begründet. Kurz, die Klägerin habe das Vereinigte Königreich nicht in die Lage versetzt, sich ein genaues Bild vom Inhalt seines Verstoßes zu machen, und so von Beginn der Streitigkeit an seine Verteidigungsmöglichkeiten beeinträchtigt.

Die Einrede ist gewiß nicht begründet. Ich weise darauf hin, daß das Aufforderungsschreiben im Rahmen des Aufbaus des Verfahrens nach Artikel 169 EWG-Vertrag einem genau bestimmten Zweck dient, nämlich dazu, die Kommission zu zwingen, den betreffenden Staat über die wesentlichen Elemente des Vertragsverstoßes zu unterrichten, den sie ihm vorwirft, und ihn aufzufordern, sich über deren tatsächliche und rechtliche Aspekte zu äußern. Kommt es nichtbereits aufgrund des Aufforderungsschreibens zur Beilegung der Streitigkeit, gibt die Kommission unter Berücksichtigung der Einwände ihres Gesprächspartners eine mit Gründen versehene Stellungnahme ab, die dazu dient, den Gegenstand der Ausein-

* Aus dem Italienischen übersetzt.

andersetzung *endgültig* festzulegen (vgl. Urteile vom 27. Mai 1981 in den verbundenen Rechtssachen 142 und 143/80, Amministrazione delle Finanze dello Stato/Essivi und Salengo, Slg. 1981, 1413, vom 15. Dezember 1982 in der Rechtssache 211/81, Kommission/Dänemark, Slg. 1982, 4547, vom 31. Januar 1984 in der Rechtssache 74/82, Kommission/Irland, Slg. 1984, 317 und vom 18. März 1986 in der Rechtssache 85/85, Kommission/Belgien, Slg. 1986, 1149).

Andererseits ist die Stellungnahme als ausreichend begründet anzusehen, wenn die Kommission zunächst den Standpunkt der nationalen Behörden zusammenfaßt und sodann mit hinreichender Genauigkeit die Tatsachen und Gründe anführt, die sie dazu veranlaßt haben, gegen die Vertragsverletzung des betreffenden Staates vorzugehen (vgl. Urteile vom 14. Februar 1984 in der Rechtssache 325/82, Kommission/Bundesrepublik Deutschland, Slg. 1984, 777, und vom 15. Dezember 1982 in der Rechtssache 211/81, bereits zitiert).

Die Antworten auf das Aufforderungsschreiben und die Stellungnahme belegen eindeutig, daß das Vereinigte Königreich voll erfaßt hatte, was für eine Vertragsverletzung ihm zur Last gelegt wurde. Es wußte nämlich, daß die Kommission ihm vorwarf, *jede* Veräußerung von Gegenständen im Zusammenhang mit einer Heilbehandlung von der Mehrwertsteuer zu befreien, und daß die Steuerbefreiung für die Lieferung von Brillen ein — wenn auch besonders herausragendes — Beispiel für diesen Vorwurf war. Ferner wird in diesen Antworten der Auffassung der Kommission, daß die Steuerbefreiung nur Heilbehandlungen betreffe, Punkt für Punkt widersprochen. Entgegen der Ansicht des Vereinigten Königreichs ist die Beschuldigung schließlich auch nicht deshalb unbestimmt und widersprüchlich geworden, weil die Klägerin im Anschluß an die Einwände des Vereinigten Königreichs eingeräumt hat, daß die besagte Befreiung auch für Lieferungen kleineren Umfangs gelte, die untrennbar mit Heilbehandlungen verbunden seien. Dieses Eingeständnis beweist im Gegenteil, daß beide Parteien den Gegenstand und den Umfang der Streitigkeit genau erkannt haben. Die Klage ist somit zulässig.

3. Zur Sache trägt das Vereinigte Königreich vor, aus einer systematischen Lektüre des ganzen Artikels 13 und aus dem Gleichheitssatz ergebe sich, daß die Auslegung des Buchstabens c durch die Kommission unhaltbar sei. Wenn man, so führt es aus, den Wortlaut dieser Vorschrift mit dem des Buchstabens b vergleiche und berücksichtige, daß in der englischen Fassung beide Vorschriften den Ausdruck „*medical care*“ enthielten, müsse man einräumen, daß die unter Buchstabe c vorgesehene Befreiung sich auch auf die im Zusammenhang mit der erbrachten Dienstleistung gelieferten Gegenstände beziehe. Buchstabe b befreie nämlich von der Steuer „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“ (Hervorhebung von mir).

In diesem Fall ziehe die Kommission jedoch nicht in Zweifel, daß die zusammen mit der Heilbehandlung abgegebenen Gegenstände von der Mehrwertsteuer befreit seien. Liege aber nicht hier — und darauf komme es an — eine Heilbehandlung derselben Art vor? Gewiß, diese werde nicht in einem Krankenhaus, sondern in einer privaten Praxis vorgenommen, aber es sei doch zu fragen, ob denn der Ort der Leistung für das Steuerrecht von größerer Bedeutung sei als ihre Natur. Die Antworten hierauf seien ebenso klar, wie es klar sei, daß es nicht die Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers gewesen sein könne, für ein und dieselbe Tätigkeit eine unterschiedliche Behandlung vorzuschreiben. Daher sei anzunehmen, daß die einschränkende Auslegung von Buchstabe c, auf die die Kommission ihre Klage stütze, irrig sei, der Value Added Tax Act von 1983 aber den Anforderungen der Gemeinschaft entspreche.

Die Auffassung ist geschickt begründet, meiner Ansicht nach aber nicht haltbar. Es sei darauf hingewiesen, daß die Sechste

Richtlinie, um Mißbräuchen und leichtfertigen Gleichstellungen vorzubeugen, zwischen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen unterscheidet (7. Begründungserwägung). Die Lieferung eines Gegenstandes besteht in der „Übertragung der Befähigung [an einen Dritten], wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“ (Artikel 5 Absatz 1). Die Dienstleistung wird negativ definiert, das heißt, darunter fällt „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“ (Artikel 6 Absatz 1).

Bekanntlich ist diese Unterscheidung in der Praxis nicht leicht zu treffen, besonders wenn beide Umsätze im Rahmen derselben wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgen. Und während in anderen Rechtsgebieten das Problem unter Rückgriff auf das Kriterium des Vorrangs gelöst wird (d. h., es wird gefragt, ob im Hinblick auf den Zweck der betreffenden Tätigkeit die durchzuführende Arbeit oder der zu liefernde Gegenstand größeres Gewicht besitzt), werden im Steuerrecht, wo es um die Auferlegung finanzieller Belastungen geht, zweifelhafte Sachverhalte möglichst eindeutig geregelt. Beispielsweise kann nach Artikel 5 Absatz 5 Buchstabe a der Richtlinie als Lieferung betrachtet werden „die Übergabe eines beweglichen Gegenstands, den der Auftragnehmer aus Stoffen und Gegenständen hergestellt oder zusammengestellt hat, die der Auftraggeber ihm zu diesem Zweck ausgehändigt hatte, ... wobei es unerheblich ist, ob der Auftragnehmer hierfür einen Teil des verwandten Materials selbst beschafft hat oder nicht“.

Lassen Sie mich nach dieser Vorbemerkung die Regelung der Ausnahmen untersuchen. Mir scheint es bezeichnend zu sein, daß es sich bei der einzigen Übertragung von Gegenständen, die *als solche* nach Artikel 13 steuerfrei ist, um „die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch“ handelt (Buchstabe d). Dagegen werden alle übrigen Übertragungen nur insoweit erfaßt, als sie mit Dienstleistungen „eng verbunden“ sind oder zu Dienstleistungen „dazugehören“, die ihrer

Art nach einem gemeinnützigen oder jedenfalls öffentlichen Zweck dienen. Das ist bei den Lieferungen der Fall, die in einem Zusammenhang mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit (Buchstabe g) oder mit der Kinder- und Jugendbetreuung (Buchstaben h und i) stehen.

Es kann also gesagt werden, daß Lieferungen von Gegenständen, wenn nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist, nicht von der Steuer befreit sind, und zwar selbst dann nicht, wenn sie im Zusammenhang mit steuerfreien Dienstleistungen erfolgen. Ein Beispiel hierfür ist Buchstabe e, wonach „die Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker“ von der Steuer befreit sind. Der erste Anschein mag dafür sprechen, daß die zahnärztlichen Leistungen nicht steuerfrei sind; das ist jedoch nicht der Fall. Die Tätigkeit der Angehörigen dieser Berufsgruppen fällt nämlich wie die Tätigkeit der anderen Ärzte unter die unter Buchstabe c genannten Leistungen, so daß sie aufgrund dessen von der Steuer befreit ist. Dagegen schloß die Richtlinie, nach der zwischen der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen zu unterscheiden ist, Lieferungen von Zahnersatz aus. Um sie von der Steuer zu befreien, bedurfte es somit einer besonderen Vorschrift.

Diese Analyse berechtigt zu der Schlußfolgerung, daß die Begriffe „Dienstleistung“ und „Lieferung von Gegenständen“ im Rahmen des Artikels 13 eng auszulegen sind. Demzufolge gilt die Steuerbefreiung der unter Buchstabe c aufgeführten Tätigkeiten — d. h. der Tätigkeiten im Rahmen der Ausübung des Arztberufs — nur für die Lieferung von Gegenständen, die zur tatsächlichen Erbringung der Leistung unentbehrlich sind. Mit anderen Worten, die Geräte sind weiterhin ausgeschlossen, die zwar nur aufgrund einer Verordnung erhältlich sind, aber *nach* der Untersuchung ausgewählt und erworben werden können und daher nicht zur Erbringung der Leistung des Arztes, sondern zur Wiedererlangung der Funktionsfähigkeit des erkrankten Organs dienen.

Letztlich liegt der Irrtum des Vereinigten Königreichs darin, daß es die gewerbsmäßige Übertragung der zur *Erreichung des therapeutischen Endzwecks* notwendigen Gegenstände mit dem Einsatz der Mittel gleichgesetzt hat, die für den Arzt zur einwandfreien Erfüllung seines Auftrags unentbehrlich sind. In der Sprache des *civil law* ausgedrückt, bedeutet dies, in bezug auf die Arbeitsleistung des Arztes die Verpflichtung zum Einsatz der Mittel in eine Verpflichtung zur Herbeiführung eines Ergebnisses umzuwandeln, was heißen würde, daß er nicht nur zur Anwendung der ärztlichen Kunst, sondern daneben zur Lieferung der — normalerweise in besonderen Geschäften erhältlichen — Gegenstände verpflichtet wäre, von deren Gebrauch die Heilung des Patienten abhängt. Diese Betrachtungsweise widerspricht jedoch nicht nur der Rechtswirklichkeit, sondern ist auch mit dem System der Richtlinie unvereinbar, das hinsichtlich der Mehrwertsteuer klar zwischen Tätigkeiten in Ausübung eines Berufs und dem Verkauf von Gegenständen unterscheidet.

Wie wir gesehen haben, hält das Vereinigte Königreich einer solchen Schlußfolgerung entgegen, daß die unter Buchstabe b vorgesehene Steuerbefreiung für „ärztliche Heil-

behandlungen“ in Krankenhäusern die Lieferung der dazugehörenden Gegenstände mit umfasse. Der Gleichheitsgrundsatz und die Kohärenz des Systems verlangten dann auch die Einbeziehung der Gegenstände, die im Zusammenhang mit den unter Buchstabe c genannten Leistungen geliefert würden.

Das Argument, ich sagte es bereits, besticht. Dabei wird jedoch übersehen, daß nach Buchstabe b die Heilbehandlungen nur insoweit steuerfrei sind, als sie in Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder sonstigen Krankenanstalten vorgenommen werden, die „keine systematische Gewinnerzielung anstreben“ dürfen (Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a erster Gedankenstrich). Dagegen werden die in Absatz 1 Buchstabe c aufgeführten Tätigkeiten „im Rahmen der Ausübung [bestimmter] Berufe“, also mit Gewinnerzielungsabsicht, ausgeübt. Meines Erachtens reicht dieser Unterschied zur Rechtfertigung der unterschiedlichen steuerrechtlichen Behandlung der beiden Leistungsarten sowie zur Erklärung dafür aus, daß mit Ausnahme des Vereinigten Königreichs und Irlands kein Mitgliedstaat Brillen und sonstige Hilfsmittel, die im Rahmen einer beruflichen Leistung verkauft werden, von der Mehrwertsteuer befreit.

4. Aufgrund all dieser Erwägungen schlage ich Ihnen vor, der am 19. Dezember 1985 eingereichten Klage der Kommission der Europäischen Gemeinschaften gegen das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland stattzugeben und festzustellen, daß dieser Mitgliedstaat durch die Steuerbefreiung gemäß Artikel 1 Anhang 6 Kategorie 7 (Gesundheit) des Value Added Tax Act von 1983 für Lieferungen von Gegenständen, die mit der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe im Zusammenhang stehen, gegen seine Verpflichtungen aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 (77/388) verstoßen hat.

Dem Vereinigten Königreich sind gemäß Artikel 69 § 3 der Verfahrensordnung die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.