

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GEORGES COSMAS

vom 17. November 1998 *

I — Einleitung

1. In der vorliegenden Rechtssache wird der Gerichtshof um Vorabentscheidung über zwei ihm vom VAT and Duties Tribunal, Belfast (Vereinigtes Königreich), vorgelegte Fragen betreffend die Auslegung des Artikels 13 Teil A Absätze 1 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 Bemessungsgrundlage¹ (im folgenden: Sechste Richtlinie) ersucht. Einleitend ist hervorzuheben, daß diese Bestimmungen, die die Befreiung von der Umsatzsteuer regeln, vom Gerichtshof in dem Urteil *Bulthuis-Griffioen*² ausgelegt worden sind; einige der Beteiligten, die sich in der vorliegenden Rechtssache geäußert haben, fordern den Gerichtshof auf, seinen in diesem Urteil eingenommenen Standpunkt zu überprüfen.

II — Sachverhalt

2. Die Kläger des Ausgangsverfahrens, Jennifer Gregg und Mervyn Gregg, betreiben ein Pflegeheim unter der Bezeichnung

„Glenview Nursing Home“³. Glenview dient als Pflegeheim für alte Menschen. Es verfügt über 17 Zimmer, Badezimmer und Gemeinschaftsräume. Herr und Frau Gregg beschäftigen 25 Personen für den Betrieb des Pflegeheims⁴; ihr Unternehmen strebt systematisch Gewinnerzielung an⁵. Glenview Nursing Home gilt nach den einschlägigen Bestimmungen des nordirischen Rechts, der Registered Homes Order von 1992⁶ (Verordnung über anerkannte Pflegeheime, erlassen im Hinblick auf 1992

3 — Das Pflegeheim stand bis April 1992 in alleinigem Eigentum und unter alleiniger Leitung des Vaters von Frau Gregg; zu diesem Zeitpunkt wurde es auf Frau Gregg übertragen. Seit März 1996 wird es von den Eheleuten Gregg gemeinsam betrieben.

4 — Es gibt einen „Direktor“, zwei Aufsichtspersonen, 14 „Pflegehelfer“, sieben Hilfskräfte und einen Verwalter. Das Buchhaltungspersonal wird von einer externen Buchhaltungsfirma gestellt.

5 — Herr und Frau Gregg erheben einen Satz von 203 UKL pro Woche für die Pflege. Es ist noch darauf hinzuweisen, daß die geschäftliche und finanzielle Kontrolle von Glenview nicht die berufliche Haupttätigkeit von Herrn und Frau Gregg darstellt. Herr Gregg betreibt ein Geschäft für Mobiltelefone, und Frau Gregg ist als Vollzeitkraft in einem örtlichen Krankenhaus für die Verpflegung zuständig.

6 — Nach den vom nationalen Gericht vorgelegten Informationen verbietet das nordirische Recht den Betrieb eines Pflegeheims, wenn es nicht zuvor in das einschlägige Register eingetragen wurde; jeder Verstoß hiergegen kann strafrechtlich geahndet werden. Überdies versteht man gemäß Artikel 3 der Order unter einem „Heim für alte und behinderte Menschen: ... jede Einrichtung, die, entgeltlich oder unentgeltlich, eine dauerhafte Unterbringung bietet oder zu bieten bestimmt ist, die die Mahlzeiten und die persönliche Pflege für diejenigen Personen einschließt, die diese benötigen aufgrund a) ihres Alters und ihrer Gebrechen, b) ihrer Invalidität, c) ihrer vergangenen oder gegenwärtigen Alkohol- oder Drogenabhängigkeit, oder d) ihrer vergangenen oder gegenwärtigen mentalen Störungen“. Artikel 16 der Order definiert ein „Pflegeheim“ als „a)... jeden Ort, der für die Entgegennahme und die Gewährung von Pflegeleistungen für kranke, verletzte oder gebrechliche Personen gebraucht wird oder zu diesem Gebrauch bestimmt ist, b) jedes Entbindungsheim und c) jeden Ort, der nicht unter die vorausgegangenen Ziffern fällt und der für die umfassende oder teilweise Erbringung folgender Leistungen gebraucht wird oder für den Gebrauch bestimmt ist: i) chirurgische Eingriffe unter Narkose, ii) Endoskopien, iii) Hämodialysen oder peritoneale Dialysen, iv) Behandlungen mit strikt überwachten Techniken“.

* Originalsprache: Griechisch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

2 — Urteil vom 11. August 1995 in der Rechtssache C-453/93 (Slg. 1995, I-2341).

bereits zugelassene Pflegeheime; im folgenden: Order), als Pflegeheim, ist aber nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne des Rechts des Vereinigten Königreichs anerkannt⁷.

3. Um den Betrieb ihres Unternehmens zu verbessern⁸, haben die Kläger des Ausgangsverfahrens gemäß den Bestimmungen des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz von 1994) ihre Eintragung in die Mehrwertsteuerregister beantragt. Die zuständige Verwaltungsbehörde (die Commissioners) lehnten diesen Antrag jedoch mit der Begründung ab, das Unternehmen Glenview Nursing Home sei nach Schedule 9 Group 7 Item 4 des Value Added Tax Act, mit dem die einschlägigen Bestimmungen des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie über die Befreiung von der Mehrwertsteuer in nationales Recht umgesetzt worden sind, von der Mehrwertsteuer befreit.

A — Das anwendbare Recht

a) Gemeinschaftsrecht

4. Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie bestimmt:

⁷ — Diese letzte Bemerkung ist wichtig für die Prüfung, ob der vorliegende Sachverhalt in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie fällt.

⁸ — Sie möchten ihn vergrößern, indem sie ihn um 13 Zimmer für alte und invalide Menschen und 12 zusätzliche Räume für Leistungen der allgemeinen und der Krankenpflege erweitern.

„Steuerbefreiungen im Inland

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.

...

- (2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

- 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.

...“

b) Nationales Recht

5. Schedule 9 Group 7 Item 4 des VAT Act 1994, der in Anwendung der einschlägigen

Gemeinschaftsvorschriften die Mehrwertsteuerbefreiungstatbestände regelt, die in der vorliegenden Rechtssache von Belang sind, bestimmt:

„[Von der Mehrwertsteuer sind ausgenommen]: 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 oder einer öffentlichen und allgemeinen Maßnahme der Northern Ireland Assembly oder einer Regierungsverordnung 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.“

B — Das Ausgangsverfahren

6. Herr und Frau Gregg haben beim VAT and Duties Tribunal Klage eingereicht und geltend gemacht, in ihrem Fall seien die in Artikel 13 der Richtlinie geregelten Ausnahmen nicht einschlägig. Sie vertreten die Auffassung, Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung sei, daß die Tätigkeit von einer juristischen Person ausgeübt werde, während sie selbst lediglich na-

türliche Personen seien, die Glenview Nursing Home als „partners“ leiteten⁹. Sie berufen sich insoweit auf das Urteil Kaul, das von demselben nationalen Gericht zu einem früheren Zeitpunkt erlassen worden war¹⁰.

7. Das vorliegende Gericht führt aus, daß der bei ihm anhängige Rechtsstreit das Problem der Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie (und zwar insbesondere des vom Gemeinschaftsgesetzgeber verwendeten Begriffes der „Einrichtung“) aufwirft. Es stelle sich die Frage, ob die Verwendung dieses Begriffes bedeute, daß die in den genannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie geregelte Mehrwertsteuerbefreiung ausschließlich juristischen Personen, nicht aber natürlichen Personen zugute komme, selbst wenn diese dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Richtlinie ausüben. Das staatliche Gericht verweist zunächst auf die Rechtssache Kaul, in der das VAT and Duties Tribunal, gestützt auf die Begründung des Gerichtshofes im Urteil Bulthuis-Griffioen, entschieden habe, daß die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie auf juristische Personen beschränkt sei, da dort ausdrücklich von „Einrichtungen“ die Rede sei. Allerdings habe sich die im Urteil Bulthuis-Griffioen gegebene Auslegung auf Artikel 13 Absatz 1 Buchstabe g und nicht auf Buchstabe b dieser Bestimmung bezo-

gen. Gleichwohl bestehe ein Zusammenhang bei der Auslegung dieser beiden Bestimmungen, und diese Vorabentscheidung des Gerichtshofes sei von Bedeutung für die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits. Fragliche sei jedoch, ob der Begriff der „Einrichtung“ nicht auch die Fälle betreffe, in denen eine natürliche Person allein oder im Rahmen einer Vereinigung unternehmerisch tätig sei, zumal eine oder mehrere natürliche Personen ihre Tätigkeiten „unter den gleichen sozialen Bedingungen wie die Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ ausüben und als „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen“ qualifiziert werden könnten. Ferner bestehe die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung, weil diese Tätigkeiten je nach der Rechtspersönlichkeit dessen, der sie ausübe, steuerlich unterschiedlich behandelt werden könnten. Schließlich seien die sachlichen Unterschiede zwischen der Rechtssache Bulthuis-Griffioen und der, über die es zu entscheiden hat, nicht ohne Bedeutung: das genannte Urteil des Gerichtshofes habe eine einzelne natürliche Person betroffen, nämlich die Betreiberin einer Kindertagesstätte, und diese Kindertagesstätte, während in der vorliegenden Rechtssache Herr und Frau Gregg Partner in einem aufgrund seiner Struktur und seiner finanziellen Mittel weitaus größeren Unternehmen seien.

III — Die Vorabentscheidungsfragen

8. In Anbetracht dessen hat das nationale Gericht dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

9 — Die Definition von „Partnership“ in Artikel 1 des Partnership Act 1890 lautet: „eine Beziehung, die zwischen Personen existiert, die gemeinsam eine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit ausüben“. Nach dem nationalen Recht besitzt die „Partnership“ keine sich von der der Partner unterscheidende eigene Rechtspersönlichkeit.

10 — Urteil Kaul/Commissioners of Customs and Excise 1996, VAT Entscheidung 14028.

1. 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 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?
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?

IV — Beantwortung der Vorabentscheidungsfragen

Sind die Partner namentlich von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, weil

- A — *Einleitende Bemerkungen*
 - a) Zu den Auslegungsspielräumen der einschlägigen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts
 - a) sie keine „Einrichtung“ des öffentlichen Rechts sind;
 - b) ihre Umsätze nicht unter sozialen Bedingungen bewirkt werden, die mit für
9. Es ist zunächst hervorzuheben, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber bei Erlaß der Regelungen zur Harmonisierung der na-

tionalen Steuergesetze die einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie nicht frei von Unklarheiten und Widersprüchen für ihre Auslegung formuliert hat. Die Verantwortung hierfür ist aber nicht dem Gesetzgeber selbst zuzuschreiben, sondern der spezifischen Unzulänglichkeit der Terminologie, einer sich ständig verändernden Wirklichkeit gerecht zu werden und klare, überstaatliche und dauerhafte juristische Konzepte wiederzugeben — insbesondere, wenn man Synonyme in vielen Sprachen sucht.

10. Vor allem der Bereich der ärztlichen und arztähnlichen Pflege im weiteren Sinne, den der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens betrifft, hat im Lauf der letzten Jahrzehnte bedeutende Veränderungen hinsichtlich seiner Natur, seiner Organisation und seines Inhalts durchlaufen; die institutionellen Formen des Pflegebereichs, der nicht mehr als ein ausschließlich öffentlicher Bereich angesehen wird, weisen in jedem Mitgliedstaat beträchtliche Unterschiede auf; es ist zudem praktisch unmöglich, seine Erscheinungsformen mit knappen Begriffen wie „Einrichtungen“, „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen“ oder „Einrichtungen mit sozialem Charakter“ angemessen zu beschreiben.

11. Diese Feststellung ist nicht ohne Bedeutung. Sie erlaubt es, den Kern des untersuchten Problems und die angemessene Methode zu seiner Lösung zu bestimmen. Hierzu darf man nicht einfach mit dem Wortlaut der zugrunde liegenden Bestimmungen und ihrer vergleichenden Betrachtung argumentieren. Statt am Wortlaut der Sechsten Richtlinie zu haften, sollte man

vielmehr ihren wahren Sinn ermitteln, indem man sie als umfassende und vernünftige Regelung betrachtet.

12. Die Auslegungsspielräume sind natürlich nicht unbegrenzt. Die Grenzen einer Auslegung, durch die man die begrifflichen Unzulänglichkeiten einer Regelung auszugleichen sucht, werden durch die Begriffe dieser Regelung selbst bestimmt. Eine Auslegung, die einem Rechtsbegriff einen Inhalt beilegt, der von der Verwendung des Begriffes in der Alltagssprache oder in einem anderen juristischen Kontext gänzlich abweicht, wäre unglücklich. Die spezifische juristische Definition eines Begriffes kann sich nicht völlig von seinem bis dahin allgemein akzeptierten Gehalt entfernen.

13. Hinsichtlich der im konkreten Fall betroffenen Gemeinschaftsvorschriften halte ich es für ausgeschlossen, daß die einfache Tätigkeit einer einzelnen natürlichen Person ohne weiteres in den Definitionsbereich des Begriffes der „Einrichtungen“ (im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie) fallen soll, selbst wenn dies aus systematischer Sicht notwendig erscheinen mag. Das heißt jedoch nicht, daß die Möglichkeiten der Auslegung der betreffenden Gemeinschaftsbestimmungen derart beschränkt wären; der vom Gesetzgeber verwendete Begriff der „Einrichtung“ erlaubt nicht nur eine strenge und formalistische Auslegung, d. h., er setzt nicht voraus, daß die klinische, ärztliche oder arztähnliche Tätigkeit in einer bestimmten Rechtsform ausgeübt wird.

b) Zum Urteil *Bulthuis-Griffioen*

14. Ausgangspunkt der rechtlichen Betrachtung des vorliegenden Rechtsstreits ist, wie bereits erwähnt, der Standpunkt, den der Gerichtshof in der Rechtssache *Bulthuis-Griffioen* eingenommen hat. Es ist im übrigen kein Zufall, daß sich vier Mitgliedstaaten am vorliegenden Verfahren beteiligt haben, um den Gerichtshof um Erläuterungen der in diesem Urteil getroffenen Entscheidung oder um eine Neudefinition des Standpunkts der Rechtsprechung zu ersuchen. Es ist zu unterstreichen, daß mit Ausnahme des Königreichs der Niederlande, die Mitgliedstaaten keine Gelegenheit hatten, ihre eigene Auffassung zu der Auslegung der Steuerbefreiungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie im Rahmen der Rechtssache *Bulthuis-Griffioen* vorzutragen. Die Frage, ob diese Bestimmungen ausschließlich juristische Personen, nicht aber natürliche Personen betreffen, war indirekt in den schriftlichen Erklärungen der Kommission in der Rechtssache *Bulthuis-Griffioen* aufgeworfen und vom Gerichtshof beantwortet worden, ohne daß sich die anderen Mitgliedstaaten zu diesem Punkt geäußert hätten. Überdies erscheint es mir angesichts der Art und Weise, in der die Parteien des vorliegenden Rechtsstreits sich auf das Urteil *Bulthuis-Griffioen* berufen, und meiner Schlußanträge in jener Rechtssache unerlässlich, einige Erläuterungen zu dem eigentlichen Sinn und der tatsächlichen Tragweite der dort vorgeschlagenen und erlassenen Entscheidung zu geben.

c) Zu der vom Gemeinschaftsgesetzgeber in den betreffenden Bestimmungen verwendeten Terminologie

15. Ich erinnere daran, daß die Formulierung der Bestimmungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie in den Amtssprachen der Gemeinschaft interessante Unterschiede aufweist. Während der griechische Text den Begriff „οργανισμός“ oder der französische Text den Begriff „organisme“ verwendet, verwendet der englische Text die Begriffe „body“ und „organization“. Andererseits steht der Begriff „ίδρυμα“ („établissement“ auf Französisch) für „establishment“ im Englischen. Demgegenüber verwendet der deutsche Text in allen Fällen denselben Rechtsbegriff („Einrichtung“)¹¹.

16. Ich gehe davon aus, daß die Begriffe „οργανισμός“ und „ίδρυμα“¹² in der Richtlinie mit demselben Begriffsinhalt verwendet werden. Wie die Kommission zu Recht bemerkt, wird diese Auslegung bestätigt, wenn man die erwähnten Bestimmungen in Verbindung mit Artikel 13 Teil

11 — Das Problem sprachlicher Abweichungen bei Begriffen oder Ausdrücken in Rechtstexten von Gemeinschaftsorganen ist bereits vom Gerichtshof behandelt worden. Im Urteil vom 12. November 1969 in der Rechtssache 29/69 (Stauder, Slg. 1969, 419, Randnr. 3) hat er sich wie folgt geäußert: „Ist eine Entscheidung an alle Mitgliedstaaten gerichtet, so verbietet es die Notwendigkeit einheitlicher Anwendung und damit Auslegung, die Vorschrift in einer ihrer Fassungen isoliert zu betrachten, und gebietet vielmehr, sie nach dem wirklichen Willen ihres Urhebers und dem von diesem verfolgten Zweck namentlich im Licht ihrer Fassung in allen vier Sprachen auszulegen.“ Der Gerichtshof urteilt in ständiger Rechtsprechung, daß „die Vorschrift, falls die [verschiedenen sprachlichen] Fassungen voneinander abweichen, ... nach dem allgemeinen Aufbau und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden muß, zu der sie gehört“ (vgl. Urteil vom 27. März 1990 in der Rechtssache C-372/88 (Crickert St. Thomas, Slg. 1990, I-1345, Randnr. 19) und Schlußanträge des Generalanwalts Tesoro in dieser Rechtssache, Nr. 6 ff. Vgl. ebenso die Urteile vom 28. März 1985 in der Rechtssache 100/84 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1985, 1169, Randnr. 17), vom 17. Oktober 1991 in der Rechtssache C-100/90 (Kommission/Dänemark, Slg. 1991, I-3059, Randnr. 8), vom 7. Dezember 1995 in der Rechtssache C-449/93 (Rockfon, Slg. 1995, I-4291, Randnr. 28), vom 27. Oktober 1977 in der Rechtssache 30/77 (Bouchereau, Slg. 1977, 1999, Randnr. 14), und vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1988, 2763, Randnr. 11).

12 — „Βοδ“, „οσηαξισαιουξ“ φξδ „ετραβιμθνεξυ“ ιν εξημυγθεξξ Υεωυ.

A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie betrachtet; in der letztgenannten Vorschrift umfaßt der Begriff „Einrichtung“ sowohl die „Einrichtungen“ nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b wie auch die „Einrichtungen“ nach Buchstabe g. Daraus folgt, daß die Antwort auf die erste zur Vorabentscheidung vorgelegte Frage hinsichtlich der Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie nicht von der auf die zweite Frage betreffend Buchstabe g dieser Bestimmung abweichen kann. Es ist daher angezeigt, beide Fragen gemeinsam zu untersuchen.

B — Prüfung der Vorabentscheidungsfragen

a) Zu den untersuchten Problemen

17. Die Regierung des Vereinigten Königreichs hält es zu Recht für angezeigt, diese Fragen auf der Grundlage der tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten zu beantworten, die im Vorlagebeschluß dargelegt worden sind. Insbesondere im Hinblick auf die erste Frage ist etwas näher zu untersuchen, ob der Sachverhalt der Rechtssache in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fällt. Die folgenden Tatsachen sind als bewiesen — oder zumindest als sich aus dem Vorlagebeschluß ergebend — anzusehen: erstens, die Tätigkeit von Glenview besteht in „Krankenhausbehandlung und ärztlicher Heilbehandlung“ oder damit „eng verbundenen“ Tätigkeiten; zweitens, Glenview ist nach nationalem Recht „ordnungsgemäß anerkannt“;

drittens, die Tätigkeiten von Glenview sind von „gleicher Art“ wie diejenigen, die von „Krankenanstalten“ oder „Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik“ erbracht werden. Der zentrale Punkt der Frage des staatlichen Gerichts ist, ob Glenview, das in der Rechtsform der „Partnership“ geführt wird und damit selbst keine Rechtspersönlichkeit besitzt, als „Einrichtung“ angesehen werden kann, die Pflegeleistungen unter Bedingungen erbringt, die mit denen für öffentliche Einrichtungen mit derselben Funktion im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ sind.

18. Hinsichtlich der Beantwortung der zweiten Frage ist in diesem Zusammenhang nicht streitig, daß Glenview Dienstleistungen erbringt, die im Sinne dieser Richtlinie „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit...“, einschließlich derjenigen der Altenheime“, verbunden sind. Fraglich ist, ob es eine „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtung“ ist. Dies sind die Probleme, die nachfolgend zu untersuchen sind.

b) Argumente gegen eine Anwendung der fraglichen Steuerbefreiungen im vorliegenden Fall

19. Herr und Frau Gregg machen geltend, daß Glenview Home nicht nach Artikel 13

Teil A der Sechsten Richtlinie von der Umsatzsteuer befreit werden könne. Diese Steuerbefreiungen seien nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofes eng auszulegen, da sie Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz der Besteuerung wirtschaftlicher Betätigung aufstellten¹³. Die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie beträfen ausschließlich Wirtschaftsteilnehmer mit eigener Rechtspersönlichkeit und nicht Tätigkeiten, die von einer oder mehreren natürlichen Personen ausgeübt würden. Die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 Teil A der Richtlinie könnten nach Maßgabe der Rechtsform desjenigen, der die steuerbefreite Tätigkeit ausübt, in zwei Kategorien eingeteilt werden: einige Bestimmungen des Absatzes 1 dieses Artikels — wie die Buchstaben b und g, um die es im vorliegenden Fall geht — beträfen ausschließlich juristische Personen, während andere Bestimmungen — wie die Buchstaben c, e und i desselben Absatzes — natürliche Personen beträfen¹⁴. In den Fällen, in denen der Gemeinschaftssetzgeber die unternehmerische Tätigkeit natürlicher Personen von der Besteuerung befreien wolle, habe er Begriffe verwendet, die klar auf diese Personen verwiesen; hingegen sei die Verwendung des Begriffes der „Einrichtung“ ein Anzeichen für den Willen des Gesetzgebers, die Entlastungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g auf juristische Personen zu beschränken. Nach Auffassung von Herrn und Frau Gregg ist die Wahl der Begriffe ein ausschlaggebendes Element, von dem

nicht nur der wahre Sinn der betreffenden Bestimmungen abhängen¹⁵, sondern auch, in welcher Rechtsform die unternehmerischen Tätigkeiten ausgeübt werden müßten, um von der Steuer befreit werden zu können. Der Urheber des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie habe nicht nur die steuerbefreiten Tätigkeiten, sondern auch die Rechtsform der von der Befreiung Begünstigten festgelegt¹⁶.

20. Darüber hinaus berufen sich die Kläger des Ausgangsverfahrens auf Punkt 10 des Anhangs F der Sechsten Richtlinie, der ausdrücklich „Umsätze von nicht unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b) fallenden Krankenhäusern“ nennt. Sie machen geltend, daß ein Teil der Krankenhausleistungen von den Steuerbefreiungen ausgenommen sei; es handele sich um Tätigkeiten im vorgenannten Sinn, die ausschließlich der Gewinnerzielung dienten. Für diese Auslegung spreche der Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Ein Unternehmen, das Gewinnerzielung anstrebe, könne seiner Natur nach nicht als Einrichtung angesehen werden, die unter Bedingungen

13 — Τίθετε die Φορτίματα χον 26. Νόμος 1987 ιε δεο Σερνυτταγθε 235/85 (Λοννιτιοξ/Ξιεθεομαξδε, Τμη. 1987, 1471, Σαξδξο.19) φξδ χον 15. Κφξι 1989 ιε δεο Σερνυτταγθε 348/87 (Τυγθυβιξη Φυχοοαξη Ζιξάξγμε Αγυιερ, Τμη. 1987, 1737, Σαδξοξ. 11 φξδ 13).

14 — Διε Βφγθτυαβεξ γ, ε φξδ ι δεο Ασυλιερ 13 Υεμ Α Αβ- ταυξ Ι Βευοξζεξ διε Βεζοιφξηξ ρηφφτωξ χοξ Αοξ- υεξ, Σαθξνεγθξιλοξ φξδ Εοξιεθεξ.

15 — Ξαγθ Αφζζατφξη χοξ Θεοοξ φξδ Ζοαφ Ηοσηη φροδ διετε Αφτμηφξη δφογθ διε Υαυταγθε ηετυουο, δα· δεο Ηενεξτγθαζυτηευεξηθεο τυθ ξιγθυ αφζ διε Χεοφξε- δφξη δετ Βενοαζζερ δεο „Ειξοιγθυφξη“ ιξ Ασυλιερ 13 Υεμ Α Αβταυξ Ι Βφγθτυαβε β δεο Σιγθυμιξιε βεγθυοξξλυ. τοξδεοξ ιξ Αβταυξ 2 Βφγθτυαβε α δεττεμ- βεξ Ασυλιερ αφγθ χοξ Ειξοιγθυφξηξ τυαγθυ, διε „Λειξε Ειξοιγθυφξηξ δετ οξζεξυαγθεξ Σερνυτ τξδ“. Τιε θαμυεξ ετ ζυο οξζεξτυγθυμγθ, δα· ειξε τομγθε „Ειξοιγθυφξη“ ξιγθυ ειξ Φευοξξεθεο οδξε Σερνυτ- πεοτξμγθλιευ τειξ λαξξ, θιξνεο δεν ειξε οδεο νεθεοοε ξαυομγθε Πεοτοξεξ τυεθεξ.

16 — Sie verweisen hierzu auf Randnr. 13 des Urteils vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/ Deutschland, Slg. 1984, 2655), in der der Gerichtshof folgendes einräumt: „Zwar gelten diese Befreiungen zugunsten von Tätigkeiten, die bestimmten Zwecken dienen; in den meisten Bestimmungen werden jedoch außerdem die Wirtschaftsteilnehmer genannt, die die von der Steuer befreiten Leistungen erbringen dürfen. Es läßt sich daher nicht sagen, daß diese Leistungen unter Verwendung rein materieller oder rein funktioneller Begriffe definiert würden.“

arbeite, die denen einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung in „sozialer Hinsicht vergleichbar seien“. Daher falle Glenview als ein auf systematische Gewinnerzielung ausgerichtetes Unternehmen nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie¹⁷.

21. Herr und Frau Gregg sind der Ansicht, daß ihre vorstehend wiedergegebene Argumentation eine Grundlage im Urteil *Bulthuis-Griffioen* finde, in dem ausdrücklich gesagt werde, daß natürliche Personen die Steuerbefreiungen nicht in Anspruch nehmen könnten, da diese den „Einrichtungen“ vorbehalten seien. Sie vertreten sogar die Auffassung, daß diese Rechtsprechungslösung zu Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g unverändert auf die Auslegung von Buchstabe b desselben Absatzes übertragen werden könne und müsse.

22. Schließlich weisen die Kläger des Ausgangsverfahrens hinsichtlich der Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie zum einen darauf hin, daß nach dem Urteil *Bulthuis-Griffioen* eine „Einrichtung“ im Sinne der vorgenannten Bestimmung ausschließlich eine juristische Person sei, und zum anderen machen sie darauf aufmerksam, daß ihr Unternehmen vom nordirischen Recht nicht als eines mit „sozialem Charakter“ anerkannt sei.

c) Zurückweisung dieser Argumente und Auslegung der einschlägigen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts

17 — Sie verweisen gleichermaßen auf Randnr. 32 des Urteils vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 817). In diesem Urteil definiert der Gerichtshof die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung und die mit ihr eng verbundenen Tätigkeiten als „Leistungen, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen bestehen, die üblicherweise ohne Gewinnerzielungsabsicht in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie zum Beispiel derjenigen des Schutzes der menschlichen Gesundheit, erbracht werden“.

23. Ich bin der Auffassung, daß der vorstehend wiedergegebenen Argumentation nicht gefolgt werden kann. Nach dem allgemeinen Prinzip, wonach eine Bestimmung, die eine Steuerbefreiung vorsieht, eng auszulegen ist, einem Prinzip, das durch die Sechste Richtlinie errichtete Steuersystem tatsächlich beherrscht¹⁸, ist zunächst hervorzuheben, daß seine Anwendung nicht automatisch dazu führen kann, natürliche Personen von den Befreiungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie auszuschließen. Die restriktive Auslegung einer Steuerbefreiung ist weder ein Ziel an sich, noch kann sie die Logik des Systems umkehren, das durch die auszulegende Regelung errichtet werden soll. Im vorliegenden Fall ist es wesentlich, festzustellen, ob die Verwendung des Begriffes der „Einrichtung“ eine bestimmte Rechtsform bei demjenigen voraussetzt, der die steuerbefreite Tätigkeit ausübt. Dies ist aber auch eine Rechtsfrage, die nicht allein deshalb übergangen werden kann, weil mit den vorgenannten Rechtsbegriffen eine Ausnahmeregelung eingeführt werden sollte.

24. Das Argument, daß die Steuerbefreiung ausschließlich auf die Ausübung von ärztlichen, klinischen oder anderen verwand-

18 — Der Gerichtshof hat entschieden, daß jede Auslegung, die zu einer Ausweitung des Anwendungsbereichs von Artikel 13 Teil A führen würde, mit der Zielsetzung dieser Bestimmung unvereinbar sei (vgl. das in Fußnote 13 zitierte Urteil in der Rechtssache *Stichting Uitvoering Financiele Acties*, Randnrn. 13 und 14), und daß in Artikel 13 der Sechsten Richtlinie „keineswegs alle, sondern nur bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genannt werden, die einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben werden“ (vgl. die in Fußnote 16 zitierte Rechtssache *Kommission/Deutschland*, Randnr. 17, und die in Fußnote 13 zitierte Rechtssache *Stichting Uitvoering Financiele Acties*, Randnr. 12); und er hat eine weite Auslegung der Steuerbefreiungen im allgemeinen abgelehnt (vgl. die vorerwähnte Rechtssache *Kommission/Deutschland*, Randnr. 20, und Nr. 16 der Schlußanträge des Generalanwalts Darmon zum Urteil vom 15. Dezember 1993 in der Rechtssache C-63/92 (*Lubbock Fine*, Slg. 1993, I-6665). Zu dieser Frage siehe meine Schlußanträge in der Rechtssache C-149/97 (*Motor Industry*, Urteil vom 12. November 1998, Slg. 1998, I-7053, Nrn. 43 ff.).

ten, nicht auf systematische Gewinnerzielung gerichteten Tätigkeiten beschränkt sei, ist zurückzuweisen, da es auf einer fehlerhaften Interpretation der einschlägigen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts beruht. Wie die Kommission zu Recht bemerkt hat, ist das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht keine *Conditio sine qua non* für die Anwendung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Richtlinie. Aus diesem Grund sieht Artikel 1 Teil A Absatz 2 Buchstabe a vor, daß die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b an Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, davon abhängig machen können, daß sie „keine systematische Gewinnerzielung anstreben“. Überdies ergibt sich diese Schlußfolgerung aus dem, was der Gerichtshof im Urteil vom 23. Februar 1988 (Kommission/Vereinigtes Königreich), in dem er die streitige Bestimmung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ausgelegt hat, bekräftigt hat. In diesem Urteil spricht er von Leistungen, die „üblicherweise ohne Gewinnerzielungsabsicht... erbracht werden“¹⁹. Es ergibt sich also im Gegenteil, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber die Steuerbefreiung für Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht im Bereich der medizinischen und der Krankenhausleistungen vorgesehen hat.

25. Entgegen den Behauptungen der Kläger des Ausgangsverfahrens kann das Argument, die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sei von der Gemeinwohlorientierung und dem Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht bei der Ausübung der ärztlichen oder klinischen Tätigkeiten abhängig, nicht darauf gestützt werden, daß nach

dieser Bestimmung diese Tätigkeiten „unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für... Einrichtungen [des öffentlichen Rechts] in sozialer Hinsicht vergleichbar sind,... bewirkt werden“. Nach Angaben der Kommission fand sich diese Passage nicht im ursprünglichen Vorschlag für diese Bestimmung, sondern wurde vom Rat hinzugefügt, ohne daß ihre genaue Bedeutung klar wurde; im übrigen handelt es sich nicht um einen unverzichtbaren Bestandteil für die Auslegung dieser Bestimmung. Eine hierzu von der Kommission durchgeführte Analyse hat zwei mögliche Ansätze für die Auslegung des betreffenden Satzes ergeben. Einige Mitgliedstaaten — darunter das Vereinigte Königreich — vertreten die Auffassung, daß die nach nationalem Recht als Pflegeheime anerkannten Einrichtungen per Definition als solche angesehen würden, die unter „Bedingungen [tätig sind], welche mit den Bedingungen für... Einrichtungen [des öffentlichen Rechts] in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“. Andere Mitgliedstaaten interpretieren diese Bedingung so, daß Einrichtungen der Krankenpflege, die von den Steuerbefreiungen profitieren wollen, durch Vertrag oder eine andere rechtliche Beziehung an das öffentliche Gesundheitswesen gebunden sein oder einen bestimmten Prozentsatz von Patienten aufnehmen müssen, die der Sozialfürsorge unterliegen. Jedenfalls kann die systematische Gewinnerzielungsabsicht meiner Auffassung nach nicht als ein Merkmal angesehen werden, das der Tätigkeit einer klinischen oder ärztlichen Einrichtung unter „Bedingungen, welche mit den Bedingungen für... Einrichtungen [des öffentlichen Rechts] in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“, rechtlich entgegensteht.

26. Offen bleibt damit jedoch die Frage nach der richtigen Auslegung des vom Gemeinschaftsgesetzgeber in den fraglichen Bestimmungen des Artikels 13 Teil A Ab-

19 — Vgl. in Fußnote 17 zitiertes Urteil, Randnr. 32; Hervorhebung von mir.

satz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffes der „Einrichtung“ unter Berücksichtigung des Urteils *Bulthuis-Griffioen*. Die Ansicht, die sowohl die Regierungen der Mitgliedstaaten, die sich am vorliegenden Verfahren beteiligt haben, als auch die Kommission vertreten, daß die Verwendung dieses Begriffes keineswegs die Rechtsform desjenigen betrifft, der die klinische oder ärztliche Tätigkeit ausübt, oder die Wahl dieser Rechtsform antizipiert, ist zutreffender. Es ergibt sich klar aus der Struktur des Systems der Steuerbefreiungen, daß sie in der *Natur* und den *Bedingungen* der Ausübung einer bestimmten Tätigkeit begründet sind, die von der Rechtspersönlichkeit desjenigen, der sie ausübt, unabhängig sind. Entgegen dem Vorbringen der Kläger des Ausgangsverfahrens wird diese Einschätzung nicht durch den Standpunkt widerlegt, den der Gerichtshof im Urteil *Kommission/Deutschland*²⁰ eingenommen hat. Der Gemeinschaftsgesetzgeber kann in Bestimmungen wie der im vorliegenden Fall einschlägigen nicht nur die befreite Tätigkeit, sondern auch verbindlich die Wirtschaftsteilnehmer bestimmen, die zur Erbringung der befreiten Leistungen berechtigt sind; daraus folgt jedoch nicht, daß diese Wirtschaftsteilnehmer Rechtspersönlichkeit besitzen müssen.

keit in dauerhafter und beständiger Weise bewirkt wird. Daher ist es wesentlich, die Struktur und die wesentlichen Merkmale des Wirtschaftsteilnehmers zu untersuchen und nicht seinen äußerlichen Rechtscharakter. Für das Vorliegen einer „Einrichtung“ im Sinne des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie ist es unerläßlich, daß es eine Einheit gibt, die von Natur und Tätigkeit der Person oder Personen, denen sie gehört, institutionell und organisatorisch unabhängig — und auf jeden Fall abgegrenzt — ist. Dagegen handelt es sich nicht um eine autonome „Einrichtung“, wenn eine Einheit lediglich die Tätigkeit einer oder mehrerer natürlicher Personen (z. B. von Ärzten) widerspiegelt. In diesem Fall genügt die Sach- und Personalstruktur nicht, um die von der fraglichen Einheit ausgeübte klinische, ärztliche oder Altenpflegerische Tätigkeit dieser Einheit und nicht der oder den natürlichen Personen (denen sie gehört oder die sie kontrollieren) zuzuschreiben. Besitzt also derjenige, der die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie beschriebene Tätigkeit ausübt, keine Rechtspersönlichkeit, so liegt eine „Einrichtung“ mit Anspruch auf Steuerbefreiung vor, wenn eine Struktur besteht, die ihn von der oder den natürlichen Personen unterscheidet, denen diese gehört oder die für sie die Verantwortung tragen.

27. Ich bin der Auffassung, daß der Begriff der „Einrichtung“ in dem besonderen Regelungsrahmen, in dem er verwendet wird, auf die Existenz eines *autonomen Wirtschaftsteilnehmers* verweist; darunter ist eine Gesamtheit von Personal- und Sachmitteln zu verstehen, die eine abgegrenzte Einheit darstellen und über die eine ärztliche, klinische oder Altenpflegerische Tätig-

28. Die Kläger des Ausgangsverfahrens kritisieren, daß diese Auslegung Rechtsunsicherheit schaffe und die Bedingungen des freien Wettbewerbs insoweit verfälsche, als sie, wenn man davon ausgehe, daß eine „Einrichtung“ auch ohne eigene Rechtspersönlichkeit vorliegen kann, in die Bestimmung ein subjektives und quantitatives

20 — Urteil zitiert in Fußnote 16.

Kriterium einführe. Tatsächlich eröffnet die Beantwortung der Frage, ob derjenige, der eine befreite Tätigkeit ausübt, in unabhängiger und autonomer Weise existiert, einen weiten Auslegungsspielraum, während ein Tatbestandsmerkmal, wonach die Anwendung der Steuerbefreiung davon abhängt, daß ein Wirtschaftsteilnehmer eigene Rechtspersönlichkeit besitzt, offenkundig nur sehr selten Anlaß für Rechtsstreitigkeiten geben würde. Ich bin gleichwohl der Auffassung, daß eine unterschiedliche steuerliche Behandlung, je nachdem ob derjenige, der eine bestimmte Tätigkeit ausübt, die Rechtspersönlichkeit besitzt, und damit eine Veränderung der Wettbewerbsbedingungen allein auf der Grundlage der rechtlichen Einordnung dieser Tätigkeit vermieden werden müssen; sie fügen sich nicht in die Logik des geltenden Steuersystems ein und entsprechen nicht dem wahren Willen des Urhebers der Sechsten Richtlinie..

29. Überdies müssen nach dem allgemeinen Prinzip der steuerlichen Neutralität gleichartige Leistungen grundsätzlich gleich besteuert werden. Dieses Prinzip bildet die logische Grundlage der Umsatzsteuer²¹. Folglich ist eine Tätigkeit, die nach den von Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie aufgestellten materiellen und institutionellen Bedingungen ausgeübt wird, richtigerweise von den entsprechenden steuerlichen Lasten zu befreien, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen und der äußerlichen Rechtsform. Das Prinzip der Neutralität kann selbstverständlich niemals als

Basis für eine Auslegung der einschlägigen Bestimmungen contra legem dienen; es kann mit anderen Worten niemals eine Auslegung stützen, wonach die einfache Tätigkeit einer oder mehrerer natürlicher Personen ohne weitere Struktur als „Einrichtung“ im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie anzusehen wäre.

30. Im Lichte dieser Erläuterungen ist das Urteil Bulthuis-Griffioen zu würdigen und der Standpunkt des Gerichtshofes in diesem Rechtsstreit zu verstehen; ich bin der Auffassung, daß die Lösung, die in dieser Rechtssache gefunden wurde, jedenfalls im Ergebnis, völlig korrekt war. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens betrieb eine Kindertagesstätte; es war jedoch nicht klar, ob wirklich diese Kindertagesstätte der Unternehmer war, der die Tätigkeit, für die die Steuerbefreiung geltend gemacht wurde, ausübte. Man konnte mit anderen Worten nicht genau bestimmen, ob diese Tätigkeit unmittelbar und in autonomer Weise der Kindertagesstätte zuzuordnen war, oder ob sie nicht einfach zu dem Angebot von Dienstleistungen der Klägerin als Betreiberin dieser Kindertagesstätte gehörte. Andererseits gab es Hinweise darauf, daß die Kindertagesstätte mit der Person der Betreiberin in eins zu setzen war; folglich war derjenige, der die fragliche Tätigkeit ausübte, letztlich unmittelbar eine natürliche Person und nicht etwa eine andere Einheit, die die Merkmale einer „Einrichtung“ im eigentlichen Sinn des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie aufwies, so wie er vorstehend ausgelegt wurde. Folglich konnte Frau Bulthuis-Griffioen in ihrer Eigenschaft als natürliche Person nicht selbst den Begriff der „Ein-

21 — Zum Prinzip der Neutralität in diesem Bereich vgl. z. B. Urteil vom 24. Oktober 1996 in der Rechtssache C—317/94 (Elida Gibbs, Slg. 1996, I-5339, Randnr. 23) und die neueren Schlußanträge von Generalanwalt Fenelly in der Rechtssache C—134/97 (Victoria Film, Urteil vom 12. November 1998, Slg. 1998, I-7023, Schlußanträge vom 18. Juni 1998, Nr. 41).

richtung“ ausfüllen und fiel nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der betreffenden Gemeinschaftsbestimmung. Wäre jedoch der die zu befreiende Tätigkeit ausübende Wirtschaftsteilnehmer nicht die Klägerin selbst, sondern eine andere Einheit gewesen, so wäre das Ergebnis anders ausgefallen²².

31. Im Hinblick auf den nunmehr beim Gerichtshof anhängigen Rechtsstreit ergibt sich aus dem vorgetragenen Sachverhalt, daß Glenview Home diese Merkmale aufweist, so daß es als der Wirtschaftsteilneh-

mer, der die zu befreiende Tätigkeit ausübt, angesehen wird, und nicht die Eheleute Gregg, die lediglich Eigentümer sind und die Kontrolle ausüben. Glenview beschäftigt 25 Personen und umfaßt 17 Zimmer sowie Gemeinschaftsräume, in denen es in ständiger und autonomer Weise bestimmte klinische, arzttähnliche oder Altenpflegerische Leistungen erbringt. Folglich stellt es eine „Einrichtung“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie und Buchstabe g derselben Bestimmung dar²³.

32. Es gibt jedoch ein juristisches Hindernis für eine Steuerbefreiung von Glenview Home nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie, da nach den Ausführungen des nationalen Gerichts im Vorlagebeschuß das Unternehmen nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter im Sinne der Gesetzgebung des Vereinigten Königreichs anerkannt ist. Ich erinnere daran, daß die Anerkennung des sozialen Charakters durch den Mitgliedstaat eine von der betreffenden Gemeinschaftsbestimmung aufgestellte Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung ist. Die Kommission ihrerseits ist der Meinung, daß Glenview Home auf der Grundlage der übrigen Umstände des Falles als Altersheim

22 — Unter diesem Gesichtspunkt halte ich an dem fest, was ich in meinen Schlußanträgen in der Rechtssache Bulthuis-Griffioen, insbesondere unter den Nrn. 13 und 15, ausgeführt habe, nämlich daß „die vorgesehene Steuerbefreiung immer dann, wenn in Artikel 13 bestimmt wird, daß eine von der Steuer befreite Tätigkeit von einer ‚Einrichtung‘ auszuüben ist, keine Anwendung findet, wenn der Wirtschaftsteilnehmer eine natürliche Person ist“ (Nr. 13), und daß „ein Unternehmer, der wie die Klägerin die von der Steuer befreiten Tätigkeiten als natürliche Person ausübt, nicht in den persönlichen Anwendungsbereich der streitigen Regelung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie fällt, da ein solcher Unternehmer nicht als ‚Einrichtung‘ im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden kann“ (Nr. 15). In dieser Rechtssache hat der Gerichtshof der Auslegung der betreffenden Bestimmung offensichtlich ein zusätzliches Element hinzugefügt; in Randnr. 20 dieses Urteils heißt es ausdrücklich, daß entsprechend Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie „die Befreiung... allein von juristischen Personen in Anspruch genommen werden [kann]“. Ich habe bereits erläutert, warum es meiner Ansicht nach nicht erforderlich ist, den Status einer „Einrichtung“ im Sinne der Sechsten Richtlinie von der Existenz einer eigenständigen Rechtspersönlichkeit bei demjenigen abhängig zu machen, der die zu befreiende Tätigkeit ausübt. Folglich findet der Tenor des Urteils Bulthuis-Griffioen, wonach ein Unternehmer, eine natürliche Person, eine Steuerbefreiung nicht beanspruchen kann, wenn die einschlägigen Bestimmungen diese Befreiung auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder auf andere Einrichtungen beschränken, die durch den betreffenden Mitgliedstaat als solche mit sozialem Charakter anerkannt sind, meine volle Zustimmung, und ich sehe keinen Grund, weshalb er in Frage gestellt werden müßte.

23 — Daß ausschließlich die Merkmale des Unternehmers, der die Steuerentlastung nach der Sechsten Richtlinie beantragt, und die Merkmale der ausgeübten Tätigkeit untersucht werden mußten, nicht aber der rechtliche Status dieses Unternehmers, habe ich auch in meinen Schlußanträgen vom 14. Mai 1998 in der Rechtssache Motor Industry in Verbindung mit der Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe l der Sechsten Richtlinie hervorgehoben. In Nr. 48 der Schlußanträge habe ich ausdrücklich gesagt, daß die streitige Bestimmung in dem Sinne auszulegen war, „daß sie sich auf die wesentlichen Ziele eines beruflichen Interessenverbandes („Gewerkschaft“) bezieht und daher solche Einrichtungen ohne Gewinnstreben meint, die ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform solche Ziele verfolgen“.

mit sozialem Charakter anerkannt werden müßte. Es erscheint mir jedoch nicht weiterführend, sich diesem Problem noch eingehender zu widmen, da ich nach meiner vorstehend dargelegten Analyse der Auffassung bin, daß Glenview Home eindeutig in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fällt.

33. Im Ergebnis findet eine Auslegung der betreffenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, wonach die einfache Tätigkeit einer oder mehrerer natürlicher Personen ohne weitere Voraussetzung und ohne daß es einen autonomen Wirtschaftsteil-

nehmer mit abgegrenzter Struktur gibt, in den Anwendungsbereich des Begriffes der „Einrichtung“ (im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und g der Sechsten Richtlinie) fällt, nicht meine Zustimmung, selbst wenn es systematisch aus Gründen der steuerlichen Neutralität notwendig sein könnte, dies zuzugestehen. Das heißt jedoch nicht, daß der Rechtsanwender keine Möglichkeit hat, die betreffenden Gemeinschaftsbestimmungen auszulegen; der vom Gemeinschaftsgesetzgeber verwendete Begriff der „Einrichtung“ ist nicht nur einer engen und formalistischen Auslegung zugänglich, d. h. er verlangt nicht, daß die klinische, ärztliche oder artzähnliche Tätigkeit in einer bestimmten Rechtsform ausgeübt wird.

V — Ergebnis

34. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, seine Antwort auf die erste Vorlagefrage zu beschränken und sich wie folgt zu äußern:

Gemäß den betreffenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts ist eine Einheit, die die materielle Grundlage und Struktur besitzt, die notwendig ist, um unmittelbar und in autonomer Weise eine Tätigkeit im Bereich der ärztlichen und Krankenhauspflge auszuüben und die auch vom nationalen Recht ordnungsgemäß anerkannt ist, als „Einrichtung“ anzusehen, die ärztliche und Krankenhauspflge unter Bedingungen erbringt, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buch-

stabe b der Sechsten Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage) „in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“, selbst wenn sie keine Rechtspersönlichkeit besitzt, aber in der Rechtsform einer „Partnership“ des nordirischen Rechts tätig ist; folglich wird sie von der Mehrwertsteuer befreit, sofern auch die übrigen Voraussetzungen, die von den vorgenannten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie aufgestellt werden, erfüllt sind.