

L. U. P.

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Dritte Kammer)

8. Juni 2006 *

In der Rechtssache C-106/05

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Artikel 234 EG, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 25. November 2004, beim Gerichtshof eingegangen am 3. März 2005, in dem Verfahren

L. u. P. GmbH

gegen

Finanzamt Bochum-Mitte

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Rosas sowie der Richter J. Malenovský, J.-P. Puissochet, U. Löhmus und A. Ó Caoimh (Berichterstatter),

* Verfahrenssprache: Deutsch.

Generalanwalt: M. Poiares Maduro,
Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 19. Januar 2006,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der L. u. P. GmbH, vertreten zunächst durch die Steuerberater R. Todtenhöfer und N. Bohn, sodann durch Rechtsanwalt W. Krieger,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch D. Triantafyllou als Bevollmächtigten,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. März 2006

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absätze 1 Buchstaben b und c und 2 Buchstabe a 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).

- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der L. u. P. GmbH (im Folgenden: L. u. P.) und dem Finanzamt Bochum-Mitte (im Folgenden: Finanzamt) über dessen Weigerung, medizinische Analysen von der Mehrwertsteuer zu befreien, die L. u. P. für Laborgemeinschaften durchgeführt hat, zu denen sich praktische Ärzte zusammengeschlossen haben, die diese Analysen im Rahmen ihrer Heilbehandlungen angeordnet haben.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

- 3 Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(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;

c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden“.

4 Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a dritter Gedankenstrich der Richtlinie sieht vor:

„(2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), ... 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:

...

— Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind, oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.“

Nationales Recht

5 Nach § 4 Nummer 14 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1980/1993 (UStG) sind steuerfrei „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im

Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker“.

- 6 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts kann auch ein medizinisches Labor in der Rechtsform einer GmbH unter diese Vorschrift fallen. Das Bundesverfassungsgericht habe nämlich festgestellt, dass das Gleichbehandlungsgebot eine allein nach der Rechtsform eines Unternehmens unterscheidende Umsatzsteuerbefreiung verbiete.

- 7 § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG bestimmt:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

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

...

- c) bei Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht

erbracht werden und im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 vom Hundert der Leistungen den in Nummer 15 Buchstabe b genannten Personen zugute gekommen sind ...“

- 8 Die in dieser Vorschrift genannten Personen sind die bei einem Träger der Sozialversicherung Versicherten, die Empfänger von Sozialhilfe und die (Kriegsopfer-)Versorgungsberechtigten.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 9 L. u. P. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deutschen Rechts, deren alleiniger Gesellschafter Dr. Scharmann, ein Arzt für Laboratoriumsmedizin, ist. Sie führt medizinische Analysen u. a. für Laborgemeinschaften durch, zu denen sich praktische Ärzte zusammengeschlossen haben, die diese Analysen im Rahmen ihrer Heilbehandlungen angeordnet haben.
- 10 Das Finanzamt behandelte diese Leistungen als umsatzsteuerpflichtig.
- 11 Die Entscheidung des Finanzamts wurde vom Finanzgericht mit der Begründung bestätigt, dass L. u. P. zwar eine „andere Einrichtung ärztlicher Befunderhebung“ im Sinne von § 4 Nummer 16 UStG darstelle, die fraglichen Leistungen aber nicht im Sinne dieser Vorschrift „unter ärztlicher Aufsicht“ erbracht worden seien, und dass L. u. P. nicht nachgewiesen habe, dass jeweils im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % ihrer Leistungen den in § 4 Nummer 15 Buchstabe b UStG genannten Personen zugute gekommen seien.

- 12 Hiergegen legte L. u. P. Revision beim Bundesfinanzhof ein.
- 13 Dieser stellt in seinem Vorlagebeschluss fest, dass das Finanzgericht ohne Rechtsfehler entschieden habe, dass die fraglichen Leistungen nicht nach § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG steuerfrei seien, weil feststehe, dass sie nicht im erforderlichen Maße den in Nummer 15 dieser Vorschrift genannten Personengruppen zugute gekommen seien.
- 14 Der Bundesfinanzhof hält es jedoch zunächst für zweifelhaft, ob die fraglichen Leistungen als „mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze“ von „Krankenanstalten“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie anzusehen sind oder als „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden“ im Sinne von Teil A Absatz 1 Buchstabe c desselben Artikels.
- 15 Zum einen dienten die medizinischen Analysen zwar der Diagnose der Kranken und könnten daher als Heilbehandlung im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie anzusehen sein, doch erbrächten die Labors, die diese Analysen durchführten, ihre Leistungen im Allgemeinen nicht im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zu den Patienten, so dass die nach dieser Vorschrift vorgesehene Befreiung nicht in Betracht komme (Urteil vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 35). Zum anderen ergebe sich aus dem Urteil vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249, Randnr. 20) zwar, dass medizinische Analysen nach Ansicht des Gerichtshofes mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie seien, doch seien die Leistungen der Ärzte, die die Analysen angeordnet hätten, nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie steuerfrei, der nicht auch die mit der Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze umfasse.

- 16 Falls die fraglichen Leistungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie steuerfrei sein sollten, sei § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG keine zutreffende Umsetzung der Sechsten Richtlinie. Sollten sie unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fallen, so stelle sich die Frage, ob die Befreiung von mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätzen unter Hinweis auf die in diesem Absatz und in Teil A Absatz 2 dieses Artikels aufgeführten Bedingungen verweigert werden könne, während die ärztlichen Heilbehandlungen selbst auch dann steuerfrei seien, wenn sie diese Bedingungen nicht erfüllten. Der Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b erlaube zwar diese Auslegung. Doch könnte die darin vorgesehene Bedingung in Bezug auf die für eine Steuerbefreiung in Betracht kommenden Einrichtungen für ärztliche Heilbehandlungen auch dahin ausgelegt werden, dass sie sich ausschließlich auf die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung und nicht auf die mit ihnen eng verbundenen Umsätze beziehe. Außerdem würde der Zugang zur Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung erschwert, wenn an die Steuerfreiheit der mit der Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze höhere Anforderungen zu stellen wären. Hinzu komme, dass dies dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zuwiderlaufen würde, da es für Krankenhäuser sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik mit steuerlichen Nachteilen verbunden wäre, wenn sie die medizinischen Analysen nicht selbst vornähmen.
- 17 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

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

Zur Vorlagefrage

- 18 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, von welchen Bedingungen nach Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie die Befreiung von der Mehrwertsteuer in Bezug auf medizinische Analysen abhängig gemacht werden kann, die in privatrechtlicher Form organisierte Labors außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung auf Anordnung praktischer Ärzte durchführen.
- 19 Um diese Frage zu beantworten, ist zunächst zu prüfen, ob die Vorschrift, wie das vorlegende Gericht annimmt, es den Mitgliedstaaten erlaubt, derartige medizinische Analysen, wie in der fraglichen nationalen Regelung vorgesehen, von der Mehrwertsteuer zu befreien, und, falls ja, von welchen Bedingungen diese Befreiung abhängig gemacht werden kann.

Zur Befreiung der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leistungen von der Steuer

- 20 Wie das vorlegende Gericht bemerkt, können Leistungen medizinischer Art unter die Steuerbefreiungstatbestände des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie fallen.
- 21 Nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten u. a. die ärztliche Heilbehandlung und die mit ihnen eng verbundenen Umsätze von der Steuer, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, die 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 bzw. bewirkt werden. Teil A Absatz 1 Buchstabe c dieses Artikels sieht die steuerliche Befreiung der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin vor, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden.

- 22 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes steht das Kriterium, das für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der beiden Befreiungstatbestände zu berücksichtigen ist, weniger in Zusammenhang mit der Art der Leistung als vielmehr mit dem Ort ihrer Erbringung. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie befreit nämlich solche Leistungen, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit bestehen, während nach Buchstabe c dieses Absatzes Leistungen steuerfrei sein sollen, die außerhalb von Krankenhäusern erbracht werden, sei es in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 817, Randnrn. 32 und 33, Kügler, Randnrn. 35 und 36, und vom 6. November 2003 in der Rechtssache C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911, Randnr. 47).

Zur Art der im Ausgangsverfahren fraglichen Leistungen

- 23 Auch wenn das vorlegende Gericht in seinem Beschluss sowie L. u. P. und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften in ihren schriftlichen Erklärungen offenbar einvernehmlich der Ansicht sind, dass medizinische Analysen wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, mit den ärztlichen Heilbehandlungen „eng verbundene Umsätze“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie darstellen können, ist zu prüfen, ob diese Analysen nicht „ärztliche Heilbehandlungen“ im Sinne dieser Bestimmung oder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne von Teil A Absatz 1 Buchstabe c dieses Artikels darstellen. Denn dann wären die Analysen nach der Sechsten Richtlinie unabhängig davon steuerfrei, an welchem Ort sie durchgeführt werden, während die letztgenannte Bestimmung die Befreiung der eng mit ärztlichen Heilbehandlungen verbundenen Umsätze nicht ausdrücklich vorsieht (vgl. insoweit Urteil Dornier, Randnr. 47).

- 24 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind die Steuerbefreiungstatbestände des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung der in dieser Vorschrift verwendeten Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (Urteile Dornier, Randnr. 42, und vom 26. Mai 2005 in der Rechtssache C-498/03, Kingscrest Associates und Montecello, Slg. 2005, I-4427, Randnr. 29).
- 25 Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, ist es das gemeinsame Ziel der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie und in Buchstabe c desselben Absatzes vorgesehenen Steuerbefreiungen, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken (Urteile Dornier, Randnr. 43, und vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-307/01, D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, Slg. 2003, I-13989, Randnr. 58).
- 26 Zu den Leistungen medizinischer Art ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er sämtliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne von Absatz 1 Buchstabe c umfasst (Urteil Dornier, Randnr. 50), da beide Bestimmungen eine abschließende Regelung der Steuerbefreiungen für Leistungen der Heilbehandlung im engeren Sinne bezwecken (Urteil Kügler, Randnr. 36).
- 27 Sowohl der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie als auch der Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ in Absatz 1 Buchstabe c erfassen daher Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. in diesem Sinne Urteil Dornier, Randnr. 48).

- 28 Das vorliegende Gericht hält es für zweifelhaft, ob medizinische Analysen wie die, um die es im Ausgangsverfahren geht, solche Heilbehandlungen darstellen, auch wenn es feststellt, dass sie zur Diagnose von Krankheiten beitragen. Die Kommission trägt gleichzeitig vor, dass bei funktionaler und teleologischer Auslegung der relevanten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie ein Labor, das solche Analysen durchführe, dann nicht als Zentrum für Diagnostik eingestuft werden könne, wenn diese Analysen es erst ermöglichten, eine Diagnose zu erstellen, und dass die Analysen bei systematischer Auslegung dieser Bestimmungen als Heilbehandlung angesehen werden könnten, wenn sie die Diagnose ermöglichten und es sich um Handlungen der Diagnostik handele.
- 29 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die „ärztlichen Heilbehandlungen“ und die „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ zwar einen therapeutischen Zweck haben müssen, daraus aber nicht zwangsläufig folgt, dass die therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes kommen ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, für eine Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie in Betracht. Selbst wenn sich nämlich herausstellt, dass Personen, die sich vorbeugenden Untersuchungen oder anderen ärztlichen Maßnahmen unterziehen, an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, steht die Einbeziehung dieser Leistungen in die Begriffe „ärztliche Heilbehandlung“ und „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Einklang mit dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, der den Steuerbefreiungsregelungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie gemein ist. Daher fallen die ärztlichen Leistungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, unter die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. November 2003 in der Rechtssache C-212/01, *Unterpertinger*, Slg. 2003, I-13859, Randnrn. 40 und 41, sowie *D’Ambrumenil und Dispute Resolution Services*, Randnrn. 58 und 59).
- 30 Medizinische Analysen, die, wie im vorliegenden Fall, von praktischen Ärzten im Rahmen ihrer Heilbehandlungen angeordnet werden, können zur Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit beitragen, da sie ebenso wie jede vorbeugend erbrachte ärztliche Leistung darauf abzielen, die Beobachtung und die Unter-

suchung der Patienten zu ermöglichen, noch bevor es erforderlich wird, eine etwaige Krankheit zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen.

31 Daher ist, wie L. u. P. in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat und das vorliegende Gericht und die Kommission es für möglich gehalten haben, davon auszugehen, dass in Anbetracht des mit den genannten Steuerbefreiungsregelungen verfolgten Zweckes, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, medizinische Analysen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die der vorbeugenden Beobachtung und Untersuchung der Patienten dienen, „ärztliche Heilbehandlungen“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie oder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne von Absatz 1 Buchstabe c sein können (vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 30).

32 Diese Auslegung steht zudem im Einklang mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteile vom 23. Oktober 2003 in der Rechtssache C-109/02, Kommission/Deutschland, Slg. 2003, I-12691, Randnr. 20, und Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 54). Dieser Grundsatz wäre nämlich nicht gewahrt, wenn für die von praktischen Ärzten angeordneten medizinischen Analysen je nachdem, an welchem Ort sie durchgeführt werden, eine andere Mehrwertsteuerregelung gelten würde, obwohl ihre Qualität angesichts der Ausbildung der betreffenden Dienstleistungserbringer gleichwertig ist (vgl. in diesem Sinne Urteile Dornier, Randnr. 49, und vom 27. April 2006 in den Rechtssachen C-443/04 und C-444/04, Solleveld und Van den Hout-van Eijnsbergen, Slg. 2006, I-3617, Randnrn. 40 und 41).

Zum Status der Einrichtungen, die die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leistungen erbringen

33 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass die im Ausgangsverfahren fraglichen medizinischen Analysen außerhalb der Praxisräume des praktischen Arztes durchgeführt werden, der sie angeordnet hat. Unter diesen Umständen ist zu prüfen, ob die Analysen unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fallen.

- 34 Nach Ansicht der Kommission ist ein Labor wie das, um das es im Ausgangsverfahren geht, weder eine Krankenanstalt noch ein „Zentrum für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Es sei auch keine andere Einrichtung „gleicher Art“, weil die Systematik der Vorschrift auf Einrichtungen hinweise, die eine ausgearbeitete Organisation hätten. Das Labor könne schließlich kein Zentrum für Diagnostik sein, denn die Analysen ermöglichten es erst, eine Diagnose zu erstellen.
- 35 Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Denn wenn die medizinischen Analysen im Hinblick auf ihren therapeutischen Zweck unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fallen, muss ein Labor wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende als eine Einrichtung „gleicher Art“ wie „Krankenanstalten“ und „Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik“ im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden.
- 36 Wie sich im Übrigen aus den Randnummern 31 und 32 des vorliegenden Urteils ergibt, verbieten sowohl der mit Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie verfolgte Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, als auch der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass für medizinische Analysen je nachdem, an welchem Ort sie durchgeführt werden, eine andere Mehrwertsteuerregelung gilt, wenn ihre Qualität angesichts der Ausbildung der betreffenden Dienstleistungserbringer gleichwertig ist.
- 37 Auch dem Vorbringen der Kommission, dass sich aus der Rechtsprechung im Bereich der Steuerbefreiungen ergebe, dass die Eingangsumsätze des letzten Dienstleistungserbringers nicht befreit seien (Urteile vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84, Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 20, vom 8. März 2001 in der Rechtssache C-240/99, Skandia, Slg. 2001, I-1951, Randnrn. 40 und 41, vom 13. Dezember 2001 in der Rechtssache C-235/00, CSC Financial Services, Slg. 2001, I-10237, Randnrn. 39 und 40, und vom 3. März 2005 in der Rechtssache C-472/03, Arthur Andersen, Slg. 2005, I-1719, Randnr. 39), so dass nur die medizinischen Analysen, die Labors für Patienten im Rahmen eines direkten Vertragsverhältnisses zu diesen durchführten, unter Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fielen, ist nicht zu folgen, da sich diese

Rechtsprechung auf die Auslegung anderer Befreiungstatbestände bezieht, die sowohl anders formuliert sind als auch andere Zwecke verfolgen als diese Bestimmung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 11. Juli 1985, Kommission/Deutschland, Randnr. 13).

38 Außerdem hat der Gerichtshof in Bezug auf die steuerliche Befreiung der zum Zweck medizinischer Analysen erfolgten Übersendung von Proben durch Labors bereits entschieden, dass es für die Anwendung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie unerheblich sei, 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 (Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 28). Ebenso ergibt sich aus Randnummer 67 des Urteils D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, dass ärztliche Kontrollen, die in erster Linie der Krankheitsvorbeugung und -erkennung sowie der Beobachtung des Gesundheitszustands der Arbeit- oder Versicherungsnehmer dienen, die Bedingungen der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie erfüllen können, auch wenn sie im Auftrag Dritter stattfinden.

39 Daraus folgt, dass der vorbeugenden Beobachtung und Untersuchung von Patienten dienende medizinische Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden durchgeführt werden, unter die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung der ärztlichen Heilbehandlungen fallen können.

40 Es ist daher zu prüfen, von welchen Bedingungen die Befreiung nach dieser Bestimmung abhängig gemacht werden kann.

Zu den Bedingungen für die Steuerbefreiung

- 41 Aus Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass die darin vorgesehene Befreiung für in privatrechtlicher Form organisierte Labors, die wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende unter den Begriff der „anderen Einrichtungen gleicher Art“ im Sinne dieser Bestimmung fallen, nur dann gilt, wenn sie „ordnungsgemäß anerkannt“ sind.
- 42 Wie bereits entschieden wurde, legt Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie die Bedingungen und Modalitäten dieser Anerkennung nicht fest. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen eine solche Anerkennung den Einrichtungen gewährt werden kann, die sie beantragen. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen (Urteil Dornier, Randnrn. 64 und 81).
- 43 Außerdem können die Mitgliedstaaten nach Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die Gewährung der in Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Befreiung für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung einer der Bedingungen abhängig machen, die in dieser Bestimmung genannt sind (vgl. in diesem Sinne Urteil Dornier, Randnr. 65). Diese fakultativen Bedingungen können von den Mitgliedstaaten für die Gewährung dieser Befreiung zusätzlich vorgesehen werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 38).
- 44 Aus der Formulierung der Vorlagefrage ergibt sich, dass sich das vorlegende Gericht fragt, ob nach diesen Bestimmungen die Befreiung von medizinischen Analysen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen von Bedingungen abhängig gemacht werden kann, die für die Befreiung der ärztlichen Heilbehandlungen der praktischen Ärzte, die diese Analysen angeordnet haben, nicht gelten.

- 45 Insoweit genügt der Hinweis, dass sich aus dem Wortlaut von Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie ergibt, dass die darin genannten Bedingungen nur auf die unter Teil A Absatz 1 Buchstabe b dieses Artikels fallenden ärztlichen Leistungen angewandt werden können, nicht aber auf die nach Absatz 1 Buchstabe c befreiten Heilbehandlungen. Nach Absatz 1 Buchstabe c hängt die Befreiung dieser Heilbehandlungen außerdem nicht von der öffentlich-rechtlichen Organisationsform oder der Anerkennung der behandelnden Einrichtung durch den betreffenden Mitgliedstaat ab, sondern von der Bedingung, dass sie im Rahmen der Ausübung der in der nationalen Regelung definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe erbracht werden (Urteil Solleveld und Van den Hout-van Eijnsbergen, Randnr. 23).
- 46 Es ist daher diesen Bestimmungen immanent, dass die Befreiung der medizinischen Analysen an Bedingungen geknüpft werden kann, die für die Ärzte, die die Analysen angeordnet haben, nicht gelten.
- 47 Außerdem folgt entgegen den Ausführungen des vorlegenden Gerichts sowohl aus dem Ermessen, über das die Mitgliedstaaten für die Anerkennung privatrechtlicher Einrichtungen im Rahmen der Anwendung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie verfügen, als auch aus Teil A Absatz 2 Buchstabe a dieses Artikels, der die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, die darin genannten Bedingungen vorzuschreiben, sondern ihnen erlaubt, solche Bedingungen von Fall zu Fall aufzustellen, dass die Mitgliedstaaten die Befreiung der medizinischen Analysen als ärztliche Heilbehandlungen grundsätzlich von anderen Bedingungen abhängig machen können, als sie für die Befreiung der mit solchen Heilbehandlungen eng verbundenen Umsätze gelten.
- 48 Nach ständiger Rechtsprechung haben jedoch die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die Mitgliedstaaten bei Beachtung der Grundsätze des Gemeinschaftsrechts, insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, bei der Aufstellung solcher Bedingungen nicht etwa die Grenzen ihres Ermessens

überschritten haben (vgl. in diesem Sinne Urteile Dornier, Randnr. 69, Kingscrest Associates und Montecello, Randnr. 52, und Solleveld und Van den Hout-van Eijnsbergen, Randnr. 36).

49 Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich, dass die Befreiung der von einem Labor wie dem, um das es im Ausgangsverfahren geht, durchgeführten medizinischen Analysen nach der nationalen Regelung von der Bedingung abhängt, dass die Analysen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden und mindestens 40 % von ihnen Personen betreffen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind.

50 Insoweit ist vorab darauf hinzuweisen, dass die Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zunächst verlangt, dass für alle in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie genannten Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen gelten. Im vorliegenden Fall hat daher das vorlegende Gericht zu prüfen, ob die nationale Regelung diesem Erfordernis entspricht oder aber die Anwendung der fraglichen Bedingungen auf bestimmte Arten von Einrichtungen beschränkt, während andere von ihr ausgenommen sind.

51 Sodann ist für den Fall, dass die Befreiung ärztlicher Heilbehandlungen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nach der nationalen Regelung von diesen Bedingungen abhängt, was das vorlegende Gericht zu klären hat, daran zu erinnern, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass die Bedingung der ärztlichen Aufsicht die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie eingeräumten Ermessens überschreitet, da sie dazu führt, dass Leistungen, die unter der alleinigen Verantwortung von Angehörigen arztähnlicher Berufe erbracht werden, von der Befreiung ausgeschlossen werden. Der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ im Sinne dieser

Bestimmung umfasst nämlich nicht nur Leistungen, die unmittelbar von Ärzten oder anderen Heilkundigen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden, sondern auch arztähnliche Leistungen, die in Krankenhäusern unter der alleinigen Verantwortung von Personen erbracht werden, die keine Ärzte sind (Urteil Dornier, Randnr. 70).

- 52 Folglich kann ein Mitgliedstaat nicht rechtswirksam zum Zweck der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung die Anerkennung privatrechtlicher Einrichtungen von der Bedingung abhängig machen, dass die Analysen dieser Einrichtungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Dornier, Randnrn. 71 und 82).
- 53 Was die zweite Bedingung betrifft, so ergibt sich ebenfalls aus der Rechtsprechung, dass die nationalen Behörden bei der Entscheidung der Frage, ob privatrechtliche Einrichtungen für die Zwecke der Anwendung der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung anerkannt werden können, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte außer dem mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundenen Gemeinwohlinteresse und der Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, insbesondere den Umstand berücksichtigen können, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (Urteil Dornier, Randnrn. 72 und 73).
- 54 Daher hat der betreffende Mitgliedstaat das ihm nach dieser Bestimmung zustehende Ermessen nicht dadurch überschritten, dass er für die Anerkennung als in privatrechtlicher Form organisierte Labors im Rahmen der Anwendung dieser Befreiung verlangt, dass mindestens 40 % der medizinischen Analysen der betreffenden Labors Personen zugute kommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind.

55 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten:

- Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ist dahin auszulegen, dass der vorbeugenden Beobachtung und Untersuchung der Patienten dienende medizinische Analysen, die wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung auf Anordnung praktischer Ärzte durchgeführt werden, als ärztliche Heilbehandlungen einer anderen ordnungsgemäß anerkannten privatrechtlichen Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung unter die dort vorgesehene Befreiung fallen können.

- Artikel 13 Teil A Absätze 1 Buchstabe b und 2 Buchstabe a der Richtlinie steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, wonach die Befreiung derartiger medizinischer Analysen von Bedingungen abhängt, die nicht für die Befreiung der Heilbehandlungen der praktischen Ärzte gelten, die sie angeordnet haben, und sich von denen unterscheiden, die für die mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze im Sinne der erstgenannten Bestimmung gelten.

- Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie steht einer nationalen Regelung entgegen, wonach die Befreiung der medizinischen Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung durchgeführt werden, von der Bedingung abhängt, dass sie unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden. Dagegen verstößt es nicht gegen diese Bestimmung, dass nach der nationalen Regelung die Befreiung dieser Analysen von der Bedingung abhängt, dass mindestens 40 % von ihnen Personen zugute kommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind.

Kosten

- 56 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. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

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 ist dahin auszulegen, dass der vorbeugenden Beobachtung und Untersuchung der Patienten dienende medizinische Analysen, die wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung auf Anordnung praktischer Ärzte durchgeführt werden, als ärztliche Heilbehandlungen einer anderen ordnungsgemäß anerkannten privatrechtlichen Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung unter die dort vorgesehene Befreiung fallen können.

Artikel 13 Teil A Absätze 1 Buchstabe b und 2 Buchstabe a der Richtlinie steht einer nationalen Regelung nicht entgegen, wonach die Befreiung derartiger medizinischer Analysen von Bedingungen abhängt, die nicht für die Befreiung der Heilbehandlungen der praktischen Ärzte gelten, die sie angeordnet haben, und sich von denen unterscheiden, die für die mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze im Sinne der erstgenannten Bestimmung gelten.

Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie steht einer nationalen Regelung entgegen, wonach die Befreiung der medizinischen Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb einer Heilbehandlungseinrichtung durchgeführt werden, von der Bedingung abhängt, dass sie unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden. Dagegen verstößt es nicht gegen diese Bestimmung, dass nach der nationalen Regelung die Befreiung dieser Analysen von der Bedingung abhängt, dass mindestens 40 % von ihnen Personen zugute kommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind.

Unterschriften.