



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

2. Juli 2015 \*

„Vorlage zur Vorabentscheidung — Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie — Steuerbefreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten — Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c — Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung — Eng verbundene Umsätze — Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen zum Zweck einer medizinischen Analyse oder einer ärztlichen oder therapeutischen Heilbehandlung — Selbständige Tätigkeit — Krankenanstalten und Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik — Einrichtung gleicher Art“

In der Rechtssache C-334/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht von der Cour d'appel de Mons (Belgien) mit Entscheidung vom 27. Juni 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 9. Juli 2014, in dem Verfahren

**État belge**

gegen

**Nathalie De Fruytier**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Ó Caoimh, der Richterin C. Toader und des Richters C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- von N. De Fruytier, vertreten durch O. D'Aout, avocat,
- der belgischen Regierung, vertreten durch M. Jacobs und J.-C. Halleux als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch K. Georgiadis und I. Kotsoni als Bevollmächtigte,

\* Verfahrenssprache: Französisch.

— der Europäischen Kommission, vertreten durch L. Lozano Palacios, M. Owsiany-Hornung und C. Soulay als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung der Generalanwältin ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c 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 Frau De Fruytier und dem belgischen Staat über die Frage, ob die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien, die Frau De Fruytier als Selbständige durchführt, der Mehrwertsteuer unterliegt.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Unionsrecht*

- 3 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b bis d der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„... [D]ie Mitgliedstaaten [befreien] 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;
  - d) die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch“.
- 4 Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a dieser Richtlinie sieht vor, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der unter Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiung für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer Bedingungen abhängig machen können.

5 Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b bestimmt:

„Von der in Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

- sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;
- sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.“

#### *Belgisches Recht*

6 Art. 44 des Gesetzes vom 3. Juli 1969 zur Einführung des Gesetzbuchs über die Mehrwertsteuer (*Moniteur belge* vom 17. Juli 1969, S. 7046) in der auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuergesetzbuch) setzt Art. 13 Teil A („Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten“) der Sechsten Richtlinie um. Er bestimmt:

„§ 1. Von der Steuer befreit sind Dienstleistungen, die von den folgenden Personen in Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden:

...

2° Ärzten, Zahnärzten, Krankengymnasten, Hebammen, Krankenpflegern und Krankenschwestern, Betreuern und Betreuerinnen, Krankenwärtern und Krankenwärterinnen, Masseuren und Masseurinnen, deren Behandlungs- und Pflegeleistungen in der Nomenklatur der Gesundheitsleistungen der Pflichtversicherung gegen Krankheit und Invalidität aufgeführt sind;

...

§ 2. Ebenfalls befreit von der Steuer sind:

1° Dienstleistungen und damit eng verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Krankenanstalten, psychiatrische Einrichtungen, Kliniken und Ambulatorien in Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbringen; die Beförderung von Kranken und Verletzten mit für diese Zwecke speziell ausgestatteten Beförderungsmitteln;

...

1<sup>o<sup>ter</sup></sup> Lieferungen von menschlichen Organen und menschlichem Blut sowie von Muttermilch;

...“

#### **Ausgangsverfahren und Vorlagefragen**

7 Frau De Fruytier führt als Selbständige Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien unter der Aufsicht und Verantwortung eines Arztes durch.

8 Die belgische Steuerverwaltung erhob auf ihre Tätigkeit Mehrwertsteuer.

- 9 Da Frau De Fruytier der Ansicht war, dass ihre Tätigkeit von der Mehrwertsteuer befreit sein müsse, erhob sie Klage. Das Tribunal de première instance de Namur gab ihr mit Urteil vom 1. Juni 2006 und die Cour d'appel de Liège mit Urteil vom 26. Oktober 2007 recht. Beide Gerichte ordneten die entsprechenden Steuerrückzahlungen an.
- 10 Im Rahmen der Kassationsbeschwerde des belgischen Staates gegen das Urteil der Cour d'appel de Liège legte die Cour de cassation mit Entscheidung vom 18. Juni 2009 dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie zur Vorabentscheidung vor.
- 11 Der Gerichtshof stellte im Urteil De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316) fest, dass diese Bestimmung dahin auszulegen ist, dass sie nicht auf Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen anwendbar ist, die von einem Selbständigen für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführt werden.
- 12 Mit Urteil vom 16. September 2010 hob die Cour de cassation das Urteil der Cour d'appel de Liège auf und verwies die Rechtssache infolgedessen an eine andere Cour d'appel, die Cour d'appel de Mons. Mit Urteil vom 15. Februar 2013 erklärte die Cour d'appel de Mons die Berufung für zulässig und ordnete vor der Entscheidung in der Sache die Wiedereröffnung der Verhandlung an.
- 13 Im Rahmen dieser Verhandlung trug Frau De Fruytier vor, dass, wenn ihre Tätigkeiten nicht nach Art. 44 Abs. 2 1° ter des Mehrwertsteuergesetzbuchs, der Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. d der Sechsten Richtlinie ins belgische Recht umsetze, von der Mehrwertsteuer befreit werden könnten, sie nach Art. 44 Abs. 2 1° des Mehrwertsteuergesetzbuchs, der Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie ins belgische Recht umsetze, befreit werden müssten. Diese Argumentation stützte sie insbesondere auf das Urteil Kommission/Frankreich (C-76/99, EU:C:2001:12).
- 14 Unter diesen Umständen hat die Cour d'appel de Mons beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
  1. Verwehrt es Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie, dass eine von einem selbständigen Dritten, dessen Leistungen in der Kostenerstattung der Sozialversicherung enthalten sind, für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführte Beförderung von Proben und Organen zum Zweck einer medizinischen Analyse oder einer ärztlichen oder therapeutischen Heilbehandlung als eine mit Leistungen medizinischer Art – also solchen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen – eng verbundene Leistung von der Mehrwertsteuer ausgenommen wird?
  2. Kann einer Beförderung von Proben und Organen zum Zweck einer medizinischen Analyse oder einer ärztlichen oder therapeutischen Heilbehandlung, die von einem selbständigen Dritten, dessen Leistungen in der Kostenerstattung der Sozialversicherung enthalten sind, für Krankenhäuser und Laboratorien zur Vornahme medizinischer Analysen durchgeführt wird, eine Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie zugutekommen?
  3. Muss der Begriff der anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie dahin ausgelegt werden, dass davon private Gesellschaften erfasst werden, deren Leistungen in der Beförderung von menschlichen Proben zum Zweck einer Analyse bestehen, die für die Erreichung der von Krankenanstalten und Zentren für ärztliche Heilbehandlungen verfolgten therapeutischen Ziele notwendig ist?

## Zu den Vorlagefragen

- 15 Mit seinen drei Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b oder c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er auf eine Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen zum Zweck einer medizinischen Analyse oder einer ärztlichen oder therapeutischen Heilbehandlung Anwendung findet, die von einem selbständigen Dritten, dessen Leistungen in der Kostenerstattung der Sozialversicherung enthalten sind, für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführt wird, und insbesondere, ob einer solchen Tätigkeit als mit Leistungen medizinischer Art eng verbundenen Umsätzen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b eine Mehrwertsteuerbefreiung zugutekommen kann.
- 16 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Sechste Richtlinie der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zuerkennt, indem sie in Art. 2, der die steuerbaren Umsätze betrifft, außer der Einfuhr von Gegenständen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen erfasst, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt (vgl. Urteil Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, Rn. 21 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 17 Bestimmte Tätigkeiten werden jedoch nach Art. 13 dieser Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit. Nach ständiger Rechtsprechung sind die in diesem Artikel vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen (vgl. Urteil Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, Rn. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 18 Außerdem sind die Begriffe, mit denen die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen bezeichnet sind, nach dieser Rechtsprechung eng auszulegen, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser 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. Daher entspricht es nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 13 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. Urteil Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, Rn. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 19 Leistungen medizinischer Art können unter die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen fallen. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass sich Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie auf Leistungen bezieht, die in Krankenhäusern erbracht werden, während sich Buchst. c dieses Absatzes auf diejenigen Heilbehandlungen bezieht, die außerhalb von Krankenhäusern, sei es in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort, erbracht werden (vgl. in diesem Sinne Urteile Kügler, C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 36, und CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, Rn. 27).
- 20 Was insbesondere sowohl den in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriff der ärztlichen Heilbehandlung als auch den in Buchst. c dieses Absatzes verwendeten Begriff der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin betrifft, hat der Gerichtshof bereits wiederholt festgestellt, dass beide Begriffe auf Leistungen zielen, die der Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. Urteil Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 21 Daraus folgt, dass den Leistungen medizinischer Art, die zu dem Zweck erbracht werden, die menschliche Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung zugutekommt. Auch wenn diese Bestimmung unterschiedliche Anwendungsbereiche hat, bezweckt sie demnach eine



abschließende Regelung der Steuerbefreiungen für Leistungen der Heilbehandlung im engeren Sinne (vgl. Urteil Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 30 und 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 22 Die „ärztliche Heilbehandlung“ und die „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ müssen zwar einem therapeutischen Zweck dienen, doch folgt daraus nicht zwangsläufig, dass die therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist (vgl. Urteil CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 23 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass eine Tätigkeit wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, nämlich die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien, offensichtlich keine „ärztliche Heilbehandlung“ oder „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie darstellt, da sie nicht zu den ärztlichen Leistungen gehört, die unmittelbar tatsächlich dem Zweck dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen, oder tatsächlich dem Zweck dienen, die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteil Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, Rn. 43).
- 24 Darüber hinaus hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie im Gegensatz zu Buchst. b dieses Absatzes keine Bezugnahme auf Umsätze enthält, die mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbunden sind, obgleich diese Bestimmung der des genannten Buchst. b unmittelbar folgt, und dass daher der Begriff der „mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundenen Umsätze“ für die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie keine Bedeutung hat (vgl. in diesem Sinne Urteil Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 32).
- 25 Mit allen Parteien, die in der vorliegenden Rechtssache Erklärungen abgegeben haben, ist daher festzustellen, dass einer Tätigkeit wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden keine Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie zugutekommen kann.
- 26 Aus alledem folgt, dass der Gerichtshof zur Beantwortung der Vorlagefragen noch prüfen muss, ob einer Tätigkeit wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie eine Mehrwertsteuerbefreiung zugutekommen kann, soweit diese Tätigkeit mit Leistungen gleichzusetzen wäre, die mit einer Krankenhausbehandlung oder einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbunden sind. Zu diesem Zweck ist diese Tätigkeit unter dem Gesichtspunkt der verschiedenen in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Kriterien zu prüfen, auch unter Berücksichtigung der in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie zusätzlich genannten Kriterien.
- 27 Aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass Tätigkeiten wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden eine Mehrwertsteuerbefreiung nach dieser Bestimmung als Leistung, die mit einer Krankenhausbehandlung oder einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbunden ist, nur zugutekommen kann, wenn sie zum einen als „mit einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze“ einzuordnen sind und zum anderen entweder durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt bzw. bewirkt werden.
- 28 Bezüglich des Begriffs der mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundenen Umsätze im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass er so auszulegen ist, dass er keine Tätigkeiten wie die Entnahme

und die Beförderung von Blut erfasst, wenn die ärztliche Heilbehandlung im Krankenhaus, mit der diese Tätigkeiten nur eventuell verbunden sind, weder stattgefunden noch begonnen hat, noch geplant ist (vgl. Urteil *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, Rn. 49). Daraus folgt, dass nicht jede Entnahme als mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundene Umsätze eingeordnet werden kann.

- 29 Zu den medizinischen Dienstleistungen hat der Gerichtshof nämlich klargestellt, dass angesichts des Zwecks, der mit der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung verfolgt wird, nur Dienstleistungen, die naturgemäß im Rahmen von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen erbracht werden und im Prozess der Erbringung dieser Dienstleistungen zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind, „eng verbundene Umsätze“ im Sinne dieser Vorschrift darstellen können, da sich nämlich nur solche Leistungen auf die Kosten der medizinischen Behandlungen auswirken, die dem Einzelnen durch die in Rede stehende Steuerbefreiung zugänglich gemacht werden (vgl. Urteil *Ygeia*, C-394/04 und C-395/04, EU:C:2005:734, Rn. 25).
- 30 Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, unter Berücksichtigung des gesamten Sachverhalts des bei ihm anhängigen Ausgangsverfahrens, festzustellen, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit unerlässlich ist.
- 31 Falls das vorlegende Gericht zu dem Schluss kommen sollte, dass diese Tätigkeit im Prozess der Erbringung von Krankenhausbehandlungen oder ärztlichen Heilbehandlungen zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele tatsächlich unentbehrlich ist, ist zu prüfen, ob diese Tätigkeit entweder von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt wird.
- 32 Es ist unstrittig, dass ein Beförderer wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht als eine „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ eingestuft werden kann und auch nicht der Qualifizierung als „Krankenanstalt“, „Zentrum für ärztliche Heilbehandlung“ oder „Zentrum für Diagnostik“ entspricht, die unter Bedingungen tätig werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie.
- 33 Daher ist zu prüfen, ob ein solcher Beförderer unter den Begriff der „anderen“ ordnungsgemäß anerkannten „Einrichtungen gleicher Art“, die die in Rede stehende Tätigkeit unter eben diesen Bedingungen ausüben, im Sinne der Vorschrift fallen kann.
- 34 Im Ausgangsverfahren ist insoweit unstrittig, dass Frau De Fruytier als Selbständige Beförderungen von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien durchführt, ihr Unternehmen aber nicht als Einrichtung „gleicher Art“ wie diejenigen eingestuft werden kann, die die Beförderungsdienstleistungen, die sie erbringt, beauftragt haben.
- 35 Aus der Rechtsprechung zur Einordnung eines Wirtschaftsteilnehmers als eine Krankenanstalt oder ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung oder ein Zentrum für Diagnostik „gleicher Art“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie ergibt sich nämlich, dass insbesondere der Begriff „Einrichtung“ die Existenz einer abgegrenzten Einheit nahelegt, die eine bestimmte Funktion erfüllt (vgl. Urteil *Gregg*, C-216/97, EU:C:1999:390, Rn. 18). Der Gerichtshof hat außerdem entschieden, dass ein privatrechtliches Labor, das medizinische Analysen zu Diagnosezwecken vornimmt, als eine Einrichtung „gleicher Art“ wie „Krankenanstalten“ und „Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik“ im Sinne dieser Vorschrift einzustufen ist, wenn diese Analysen im

Hinblick auf ihren therapeutischen Zweck unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in der genannten Bestimmung fallen (vgl. Urteile L. u. P., C-106/05, EU:C:2006:380, Rn. 18 und 35, und CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, Rn. 60).

- 36 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass ein selbständiger Beförderer wie Frau De Fruytier insbesondere im Gegensatz zu einem privatrechtlichen Labor, das medizinische Analysen zu Diagnosezwecken vornimmt, die einen therapeutischen Zweck haben, keine abgegrenzte Einheit darstellt, die dieselbe bestimmte Art von Funktion wie die Krankenanstalten oder die Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik erfüllt. Daher kann ein solcher Beförderer nicht als „Einrichtung gleicher Art“ wie diese Einrichtungen oder Zentren im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie eingestuft werden, und ihm kann daher keine Mehrwertsteuerbefreiung nach dieser Vorschrift zugutekommen.
- 37 Entgegen dem Vorbringen von Frau De Fruytier steht der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dieser Feststellung nicht entgegen. Wie der Gerichtshof bereits ausgeführt hat, erlaubt dieser Grundsatz es nicht, den Geltungsbereich einer Befreiung auszuweiten, ohne dass es eine eindeutige Bestimmung gibt, da dieser Grundsatz keine Regel des Primärrechts ist, die für den Umfang eines Befreiungstatbestands bestimmend sein könnte, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz der engen Auslegung von Befreiungen anzuwenden ist (vgl. Urteil Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 38 Da die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Tätigkeit nicht die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Kriterien erfüllt, sind die Kriterien in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie nicht zu prüfen.
- 39 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er keine Anwendung auf eine Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen zum Zweck einer medizinischen Analyse oder einer ärztlichen oder therapeutischen Heilbehandlung findet, die von einem selbständigen Dritten, dessen Leistungen in der Kostenerstattung der Sozialversicherung enthalten sind, für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführt wird. Insbesondere kann einer solchen Tätigkeit keine Mehrwertsteuerbefreiung als Leistung, die eng mit medizinischen Dienstleistungen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b verbunden ist, zugutekommen, wenn der selbständige Dritte nicht als „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ eingestuft werden kann und auch nicht der Qualifizierung als „Krankenanstalt“, „Zentrum für ärztliche Heilbehandlung“, „Zentrum für Diagnostik“ oder jede andere „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung“ erfüllt, die unter Bedingungen tätig wird, die mit den Bedingungen für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.

## **Kosten**

- 40 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c 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 er keine Anwendung auf eine Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen zum Zweck einer medizinischen Analyse oder einer ärztlichen oder therapeutischen Heilbehandlung findet,**



**die von einem selbständigen Dritten, dessen Leistungen in der Kostenerstattung der Sozialversicherung enthalten sind, für Krankenhäuser und Laboratorien durchgeführt wird. Insbesondere kann einer solchen Tätigkeit keine Mehrwertsteuerbefreiung als Leistung, die eng mit medizinischen Dienstleistungen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b verbunden ist, zugutekommen, wenn der selbständige Dritte nicht als „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ eingestuft werden kann und auch nicht der Qualifizierung als „Krankenanstalt“, „Zentrum für ärztliche Heilbehandlung“, „Zentrum für Diagnostik“ oder jede andere „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung“ erfüllt, die unter Bedingungen tätig wird, die mit den Bedingungen für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.**

Unterschriften