



## Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

27. Juni 2019\*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerrecht – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 132 Abs. 1 Buchst. c – Steuerbefreiungen – Ärztliche und arztähnliche Berufe – Chiropraktik und Osteopathie – Art. 98 – Anhang III Nrn. 3 und 4 – Arzneimittel und Medizinprodukte – Ermäßigter Steuersatz – Lieferung im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu therapeutischen Zwecken – Normalsatz – Lieferung im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ästhetischen Zwecken – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Aufrechterhaltung der Wirkungen einer mit dem Unionsrecht unvereinbaren nationalen Regelung“

In der Rechtssache C-597/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof, Belgien) mit Entscheidung vom 28. September 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Oktober 2017, in dem Verfahren

**Belgisch Syndicaat van Chiropraxie und Bart Vandendries,**

**Belgische Unie van Osteopaten u. a.,**

**Plast.Surg. BVBA u. a.,**

**Belgian Society for Private Clinics VZW u. a.**

gegen

**Ministerraad**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin C. Toader sowie der Richter L. Bay Larsen (Berichterstatter) und M. Safjan,

Generalanwalt: E. Tanchev,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

\* Verfahrenssprache: Niederländisch.

- des Belgisch Syndicaat van Chiropraxie und von Bart Vandendries, vertreten durch E. Maes und M. Deneff, advocaten,
- der Belgische Unie van Osteopaten u. a., vertreten durch B. Hermans und J. Bosquet, advocaten, sowie H. Van den Keybus, avocate,
- der Plast.Surg. BVBA u. a., vertreten durch T. De Gendt, advocaat,
- der belgischen Regierung, vertreten durch J.-C. Halleux, P. Cottin und C. Pochet als Bevollmächtigte,
- der französischen Regierung, vertreten durch D. Colas, E. de Moustier und A. Alidière als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch J. Jokubauskaitė und P. Vanden Heede als Bevollmächtigte,

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

folgendes

### Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 98, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, c und e, Art. 134 und Anhang III Nrn. 3 und 4 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Belgisch Syndicaat van Chiropraxie und Bart Vandendries, der Belgische Unie van Osteopaten u. a., der Plast.Surg. BVBA u. a. und der Belgian Society for Private Clinics VZW u. a. auf der einen Seite und dem Ministerraad (Ministerrat, Belgien) auf der anderen Seite über einen Antrag auf Nichtigerklärung belgischer Rechtsvorschriften über die Modalitäten der Anwendung der Mehrwertsteuer auf Heilbehandlungen sowie auf Lieferungen von Arzneimitteln und Medizinprodukten.

### Rechtlicher Rahmen

#### *Richtlinie 2006/112*

- 3 Art. 96 der Richtlinie 2006/112 bestimmt:  
„Die Mitgliedstaaten wenden einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an, den jeder Mitgliedstaat als Prozentsatz der Bemessungsgrundlage festsetzt und der für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist.“
- 4 In Art. 98 dieser Richtlinie heißt es:  
„(1) Die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden.  
(2) Die ermäßigten Steuersätze sind nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III genannten Kategorien anwendbar.“

...“

5 Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie lautet auszugsweise:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

- b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene 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) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe durchgeführt werden;

...

- e) Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker;

...“

6 Art. 134 der Richtlinie sieht vor:

„In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

- a) [S]ie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;
- b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.“

7 Anhang III („Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt.-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können“) der Richtlinie 2006/112 nennt in Nr. 3 „Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, einschließlich Erzeugnissen für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene“.

8 In Nr. 4 dieses Anhangs werden „medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände, sowie Kindersitze für Kraftfahrzeuge“ genannt.

## **Belgisches Recht**

- 9 Art. 110 der Wet houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (Gesetz über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft) vom 26. Dezember 2015 (*Belgisch Staatsblad*, 30. Dezember 2015, S. 80634, im Folgenden: Gesetz vom 26. Dezember 2015) bestimmt:

„Artikel 44 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch das Gesetz vom 28. Dezember 1992 und zuletzt abgeändert durch das Gesetz vom 12. Mai 2014, wird wie folgt abgeändert:

- a) Paragraf 1 wird wie folgt ersetzt:

„§ 1 – Steuerfrei sind Dienstleistungen, die von nachstehend erwähnten Personen in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden:

1. Ärzten, Zahnärzten und Heilgymnasten.

Die in Nr. 1 erwähnte Befreiung gilt nicht für Dienstleistungen, die von Ärzten erbracht werden und sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen:

- a) wenn diese Eingriffe und Behandlungen nicht im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind,  
b) wenn diese Eingriffe und Behandlungen zwar im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind, jedoch nicht die Bedingungen für einen Anspruch auf Erstattung gemäß den Vorschriften in Bezug auf die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung erfüllen,  
2. Hebammen, Krankenpflegern und Pflegehelfern,  
3. Fachkräften in einem anerkannten und reglementierten Heilhilfsberuf; betroffen sind ihre Leistungen heilhilfsberuflicher Art, die im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind.“

- b) Paragraf 2 Nr. 1 wird wie folgt ersetzt:

„1. a) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die von Pflegeanstalten und psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden.

Von der in Buchstabe a) erwähnten Befreiung ausgeschlossen sind Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die sich auf die in § 1 Nr. 1 Absatz 2 erwähnten Eingriffe und Behandlungen beziehen,

- b) Beförderungen von Kranken und Verletzten in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen.“

- 10 Das vorliegende Gericht weist darauf hin, dass nach Art. 1 Abs. 2 Buchst. a des Koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven bekrachtigt (Königlicher Erlass Nr. 20 zur Festlegung der Mehrwertsteuersätze und zur Einteilung der Güter und Dienstleistungen nach diesen Sätzen) vom 20. Juli 1970 (*Belgisch Staatsblad*, 31. Juli 1970, S. 7920) Arzneimittel und Medizinprodukte in Belgien normalerweise dem ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 6 % unterliegen.

## **Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen**

- 11 Im Mai und im Juni 2016 erhoben Chiropraktiker, Osteopathen, plastische Chirurgen und bestimmte Berufsverbände beim vorlegenden Gericht Klagen u. a. auf Nichtigerklärung von Art. 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015.

- 12 Zur Stützung der Klagen der Chiropraktiker, der Osteopathen und einiger ihrer Berufsverbände wird namentlich ein Verstoß gegen Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 geltend gemacht. Art. 110 des oben genannten Gesetzes sei mit dieser Vorschrift unvereinbar, soweit die darin vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer ohne vernünftigen Grund den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder artzähnlichen Berufs vorbehalten bleibe, was ein Status sei, den der Beruf eines Chiropraktikers bzw. Osteopathen nach belgischem Recht nicht genieße.
- 13 Die von den plastischen Chirurgen erhobenen Klagen werden hauptsächlich darauf gestützt, dass nach belgischem Recht Arzneimittel oder Medizinprodukte, die im Rahmen von Eingriffen und Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert würden, und solche, die im Rahmen von Eingriffen und Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert würden, ohne Rechtfertigung ungleich behandelt würden, da nur Letztere einem ermäßigten Mehrwertsteuersatz unterlägen.
- 14 Das vorliegende Gericht weist außerdem darauf hin, dass der Ministerrat bei ihm hilfsweise beantragt habe, die Wirkungen etwaiger für nichtig erklärter Vorschriften übergangsweise aufrechtzuerhalten, um es dem belgischen Gesetzgeber zu ermöglichen, die im Ausgangsverfahren in Rede stehende nationale Regelung mit der Richtlinie 2006/112 in Einklang zu bringen.
- 15 Laut der Vorlageentscheidung wird dieser Antrag zum einen mit haushalts- und verwaltungstechnischen Problemen sowie mit der Rechtsunsicherheit begründet, die für die Empfänger der betreffenden Dienstleistungen entstünde, wenn die fraglichen Vorschriften rückwirkend für nichtig erklärt würden. Zum anderen wird geltend gemacht, dass es zu einem Verstoß gegen die Richtlinie 2006/112 käme, wenn wieder die Regelung gelte, die vor dem Erlass des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 in Kraft gewesen sei.
- 16 Unter diesen Umständen hat der Grondwettelijk Hof (Verfassungsgerichtshof, Belgien) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die darin erwähnte Befreiung sowohl hinsichtlich der konventionellen als auch der nicht konventionellen Praktiken den Inhabern eines den innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Gesundheitspflegeberufe unterliegenden ärztlichen oder artzähnlichen Berufs, die den in diesen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bestimmten Anforderungen entsprechen, vorbehält und dass Personen, die nicht diesen Anforderungen entsprechen, jedoch einer Berufsvereinigung von Chiropraktikern und Osteopathen angeschlossen sind und den durch diese Vereinigung gestellten Anforderungen entsprechen, davon ausgeschlossen sind?
  2. Sind Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, c und e, Art. 134 und Art. 98 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit den Nrn. 3 und 4 von Anhang III zu dieser Richtlinie, insbesondere aus dem Blickwinkel der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen,
    - a) dass sie einer innerstaatlichen Bestimmung entgegenstehen, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsieht, der auf Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit therapeutischem Charakter verabreicht werden, anwendbar ist, während Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit rein ästhetischem Charakter verabreicht werden und damit eng verbunden sind, dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen,
    - b) oder aber, dass sie eine Gleichbehandlung der beiden vorerwähnten Fälle erlauben bzw. auferlegen?
  3. Obliegt es dem Verfassungsgerichtshof, die Folgen der wegen ihrer bereits festgestellten Unvereinbarkeit mit der Richtlinie 2006/112 für nichtig zu erklärenden Bestimmungen sowie der gegebenenfalls völlig oder teilweise für nichtig zu erklärenden Bestimmungen in dem Fall, dass aus

der Beantwortung der ersten und der zweiten Frage hervorgehen sollte, dass sie im Widerspruch zum Recht der Europäischen Union stehen, zeitweilig aufrechtzuerhalten, damit der nationale Gesetzgeber in die Lage versetzt wird, sie mit diesem Recht in Einklang zu bringen?

## **Zu den Vorlagefragen**

### ***Zur ersten Frage***

- 17 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung auf Leistungen beschränkt, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs erbracht werden.
- 18 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. 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. 1977, L 145, S. 1) und Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 in gleicher Weise auszulegen sind, so dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur erstgenannten Bestimmung als Grundlage für die Auslegung der zweitgenannten dienen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juni 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, Rn. 27).
- 19 Aus einer wörtlichen Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 folgt, dass eine Dienstleistung von der Steuer zu befreien ist, wenn sie zwei Voraussetzungen genügt, nämlich erstens eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin darstellt und zweitens im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. September 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 27, sowie vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 23).
- 20 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Angehörigen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Berufe in der Tat Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin erbringen, da sie Behandlungen anbieten, die dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu therapieren und, soweit möglich, zu heilen.
- 21 Vor diesem Hintergrund zielt die vorgelegte Frage allein darauf ab, die Bedeutung der zweiten in Rn. 19 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzung zu präzisieren, indem geklärt wird, ob nur die durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Berufe als „ärztliche und arztähnliche Berufe“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 anzusehen sind.
- 22 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass diese Voraussetzung zwar eine Beschränkung der von ihr erfassten Steuerbefreiung auf bestimmte Berufe impliziert, aus dem Wortlaut der Vorschrift aber nicht hervorgeht, dass der Unionsgesetzgeber die betroffenen Mitgliedstaaten dazu verpflichten wollte, diese Befreiung auf die durch ihr Recht reglementierten Berufe zu beschränken.
- 23 Es ergibt sich nämlich schon aus dem Wortlaut der Vorschrift, dass sie den Begriff „ärztliche und arztähnliche Berufe“ nicht selbst definiert, sondern hierfür auf die Definition in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten verweist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 28).

- 24 Die Mitgliedstaaten verfügen somit, insbesondere im Hinblick auf die Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung, über ein Ermessen bei der Bestimmung der Berufe, im Rahmen deren Ausübung Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Mehrwertsteuer befreit sind, und insbesondere bei der Festlegung der Qualifikationen, die für die Ausübung dieser Berufe erforderlich sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 29, 30 und 32).
- 25 Dieses Ermessen ist jedoch nicht unbegrenzt, denn die Mitgliedstaaten müssen zum einen das Ziel dieser Vorschrift – nämlich zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt wird, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht werden – und zum anderen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 31, 36 und 37).
- 26 Die Mitgliedstaaten müssen also erstens die Erfüllung dieses Ziels gewährleisten, indem sie dafür sorgen, dass die in der genannten Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, die eine ausreichende Qualität aufweisen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 37).
- 27 Auch wenn es den Mitgliedstaaten obliegt, zu prüfen, ob die betreffenden Anbieter von Heilbehandlungen über die hierfür erforderlichen beruflichen Qualifikationen verfügen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 37 und 38), impliziert dieses Erfordernis nicht zwangsläufig, dass diese Anbieter einen durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Beruf ausüben, da andere wirksame Mittel zur Kontrolle ihrer beruflichen Qualifikationen in Betracht kommen, je nachdem, wie die ärztlichen und arztähnlichen Berufe in diesem Mitgliedstaat ausgestaltet sind.
- 28 Zweitens müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 27. April 2006, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 29 Auch dieses Erfordernis impliziert aber nicht, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung zwangsläufig auf Angehörige eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Berufs beschränkt bleibt, da nicht generell und absolut ausgeschlossen werden kann, dass Personen, die keinen solchen Beruf ausüben, über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines solchen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer von diesem Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind.
- 30 Überdies folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der regulatorische Rahmen des betreffenden Mitgliedstaats nur einen von mehreren Gesichtspunkten darstellt, die zu berücksichtigen sind, um zu ermitteln, ob ein Steuerpflichtiger die erforderlichen beruflichen Qualifikationen besitzt, um in den Genuss dieser Steuerbefreiung zu kommen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 46 und 50), was impliziert, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck zwangsläufig aufgestellt werden müsste.

- 31 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nicht auf Leistungen beschränkt, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs erbracht werden.

### *Zur zweiten Frage*

#### *Zur Zulässigkeit*

- 32 Die belgische Regierung trägt vor, die zweite Frage liege gänzlich neben der Sache und sei daher nicht zu beantworten. Nach belgischem Recht variere der für Arzneimittel und Medizinprodukte geltende Mehrwertsteuersatz nämlich keineswegs je nach ihrer Verwendung. Es gelte also kein anderer Steuersatz, wenn die Arzneimittel und Medizinprodukte im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu therapeutischen Zwecken statt im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert würden.
- 33 Insoweit geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende belgische Regelung nach Auffassung des vorlegenden Gerichts auf verschiedene Weisen ausgelegt werden kann. Vor diesem Hintergrund soll mit der zweiten Frage insbesondere geklärt werden, ob aufgrund des Unionsrechts diejenige Auslegung der Regelung zu verwerfen ist, nach der für Arzneimittel und Medizinprodukte je nach ihrer Verwendung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gelten.
- 34 Soweit die belgische Regierung meint, eine solche Auslegung der fraglichen Regelung sei ohnehin ausgeschlossen, beruht dies offenbar auf einem anderen Verständnis des nationalen Rechts als dem des vorlegenden Gerichts.
- 35 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs hat dieser aber im Rahmen der in Art. 267 AEUV vorgesehenen justiziellen Zusammenarbeit nicht über die Auslegung nationaler Vorschriften zu befinden oder zu entscheiden, ob deren Auslegung durch das vorlegende Gericht richtig ist (Urteil vom 26. März 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung), sondern muss im Rahmen der Verteilung der Zuständigkeiten zwischen den Unionsgerichten und den nationalen Gerichten in Bezug auf den tatsächlichen und rechtlichen Rahmen, in den sich die Vorlagefragen einfügen, von den Feststellungen in der Vorlageentscheidung ausgehen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. April 2010, Fundación Gala-Salvador Dalí und VEGAP, C-518/08, EU:C:2010:191, Rn. 21).
- 36 Folglich ist die zweite Frage für zulässig zu erklären.

#### *Zur Sache*

- 37 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 98, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, c und e und Art. 134 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die eine Ungleichbehandlung zwischen einerseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und andererseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vorsieht, indem sie letztere Arzneimittel und Medizinprodukte von dem für erstere geltenden ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausschließt.

- 38 Zunächst ist festzustellen, dass der Wortlaut der zweiten Frage zwar u. a. auf die Art. 132 und 134 der Richtlinie 2006/112 Bezug nimmt, die Begründung der Vorlageentscheidung zu dieser Frage aber nicht auf diese Vorschriften eingeht. Vielmehr geht daraus hervor, dass die zweite Frage allein darauf abzielt, zu klären, ob das Unionsrecht ausschließt, dass auf bestimmte Arzneimittel und bestimmte Medizinprodukte der normale Mehrwertsteuersatz anstelle des ermäßigten Satzes nach Art. 98 in Verbindung mit Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie angewandt wird, wenn ein Mitgliedstaat entschieden hat, auf andere Arzneimittel und Medizinprodukte den ermäßigten Satz anzuwenden.
- 39 Die zweite Frage ist daher unter Bezugnahme auf Art. 98 der Richtlinie 2006/112 zu beantworten, wobei die Antwort auf diese Frage unbeschadet der etwaigen Geltung der Steuerbefreiungsregelungen ergeht, die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie für Arzneimittel und Medizinprodukte, die für die von dieser Vorschrift erfassten Umsätze unerlässlich sind, und in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c und e der Richtlinie für Arzneimittel und Medizinprodukte, die im Zeitpunkt der von diesen Vorschriften erfassten Leistungen strikt notwendig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 13. März 2014, Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 34), vorgeschrieben sind.
- 40 Was die Arzneimittel und Medizinprodukte angeht, die nicht von solchen Steuerbefreiungsregelungen erfasst sind, ist darauf hinzuweisen, dass nach Art. 96 der Richtlinie 2006/112 auf die Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen grundsätzlich der gleiche Mehrwertsteuersatz anzuwenden ist, und zwar der von jedem Mitgliedstaat festzusetzende Mehrwertsteuernormalsatz (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. März 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 20 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 41 Als Ausnahme von diesem Grundsatz sieht Art. 98 dieser Richtlinie die Möglichkeit vor, auf die in Anhang III der Richtlinie genannten Kategorien von Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 9. März 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 21, und vom 9. November 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 22).
- 42 Diese Ausnahmeregelung gilt, was Arzneimittel und Medizinprodukte anbelangt, für Gegenstände, die die in den Nrn. 3 und 4 dieses Anhangs genannten materiellen Voraussetzungen erfüllen.
- 43 Insoweit ist festzustellen, dass Nr. 3 dieses Anhangs Arzneimittel zwar nur insoweit erfasst, als sie üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, diese Voraussetzung aber für sich genommen nicht bedeutet, dass auf Arzneimittel, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ausschließlich ästhetischen Zwecken geliefert werden, kein ermäßigter Mehrwertsteuersatz angewandt werden kann. Diese Voraussetzung bezieht sich nämlich auf die übliche Verwendung der von ihr erfassten Produkte, und nicht auf ihre konkrete Verwendung.
- 44 In dieser Hinsicht ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der Unionsgesetzgeber lediglich die Befugnis für die Mitgliedstaaten vorgesehen hat, auf die zu den Kategorien des Anhangs III der Richtlinie 2006/112 gehörenden Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden, und dass es daher Sache der Mitgliedstaaten ist, genauer zu bestimmen, auf welche dieser Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. September 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 23, und vom 9. November 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 23).
- 45 Folglich können sich die Mitgliedstaaten dafür entscheiden, auf einige der in Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie aufgeführten spezifischen Arzneimittel oder Medizinprodukte einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden und auf andere dieser Arzneimittel oder Medizinprodukte den normalen Steuersatz (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 9. März 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 26).

- 46 Wenn sich ein Mitgliedstaat dafür entscheidet, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz selektiv auf bestimmte in Anhang III der Richtlinie aufgeführte Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen anzuwenden, muss er jedoch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (Urteil vom 9. März 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 47 Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteile vom 11. September 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 24, und vom 9. März 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 30).
- 48 Bei der Beantwortung der Frage, ob Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (Urteile vom 11. September 2014, K, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 25, und vom 9. November 2017, AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 31).
- 49 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits zum einen entschieden hat, dass für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht unbedingt alle Arzneimittel als gleichartig angesehen werden müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Mai 2001, *Kommission/Frankreich*, C-481/98, EU:C:2001:237, Rn. 30), und zum anderen, dass die konkrete Verwendung, für die Lieferungen von Gegenständen bestimmt sind, berücksichtigt werden kann, um zu beurteilen, ob diese Lieferungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2011, *Kommission/Niederlande*, C-41/09, EU:C:2011:108, Rn. 66).
- 50 Im vorliegenden Fall sieht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung laut dem vorlegenden Gericht eine unterschiedliche Behandlung von Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vor. Die Verwendung zu therapeutischen Zwecken und die Verwendung zu ästhetischen Zwecken sind aber zwei klar getrennte Arten konkreter Verwendungen, die aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht demselben Bedürfnis dienen.
- 51 Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass eine Regelung wie die vom vorlegenden Gericht angeführte zwischen zwei Kategorien von Arzneimitteln oder Medizinprodukten differenziert, die für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht gleichartig erscheinen.
- 52 Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 98 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung, die eine Ungleichbehandlung zwischen einerseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und andererseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vorsieht, indem sie letztere Arzneimittel und Medizinprodukte von dem für erstere geltenden ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausschließt, nicht entgegensteht.

### *Zur dritten Frage*

- 53 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob ein nationales Gericht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens eine nationale Vorschrift anwenden darf, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, um die

Wirkung nationaler Vorschriften, die es für mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar erklärt hat, bis zur Herstellung ihrer Vereinbarkeit mit dieser Richtlinie vorläufig bestehen zu lassen, um zum einen die sich aus der Rückwirkung dieser Nichtigerklärung ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken und zum anderen zu verhindern, dass wieder eine diesen Vorschriften vorausgehende nationale Regelung gilt, die mit dieser Richtlinie unvereinbar ist.

- 54 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die Mitgliedstaaten gemäß dem in Art. 4 Abs. 3 EUV vorgesehenen Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verpflichtet, die rechtswidrigen Folgen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht zu beheben; diese Verpflichtung obliegt im Rahmen seiner Zuständigkeiten jedem Organ des betreffenden Mitgliedstaats (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, Rn. 43, sowie vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 31).
- 55 Stellen die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats fest, dass eine nationale Regelung mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, müssen sie folglich, auch wenn ihnen die Wahl der zu ergreifenden Maßnahmen verbleibt, dafür sorgen, dass das nationale Recht so schnell wie möglich mit dem Unionsrecht in Einklang gebracht und den Rechten, die dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsen, die volle Wirksamkeit verschafft wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2007, *Jonkman u. a.*, C-231/06 bis C-233/06, EU:C:2007:373, Rn. 38).
- 56 In diesem Zusammenhang obliegt es den nationalen Gerichten, die wirksam mit Klagen gegen eine mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbare nationale Regelung befasst sind, auf der Grundlage des nationalen Rechts Maßnahmen zu ergreifen, die verhindern, dass diese Regelung zur Anwendung kommt (vgl. entsprechend Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, Rn. 47, und vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 32).
- 57 Im Ausgangsverfahren ist das vorlegende Gericht mit einer Nichtigkeitsklage befasst und möchte wissen, ob es in Anbetracht der Umstände dieses Verfahrens die angefochtenen nationalen Vorschriften zwar für nichtig erklären, ihre Wirkungen aber für einen Übergangszeitraum aufrechterhalten kann, um ihre Ersetzung durch neue, mit der Richtlinie 2006/112 vereinbare nationale Regeln zu ermöglichen.
- 58 Hierzu ist erstens darauf hinzuweisen, dass eine solche Lösung im Ausgangsverfahren nicht durch das Bestreben gerechtfertigt werden kann, die sich aus der Rückwirkung der Nichtigerklärung dieser Vorschriften ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken.
- 59 Denn selbst wenn man davon ausgeht, dass zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit ausnahmsweise zu einer vorübergehenden Aussetzung der Verdrängungswirkung führen können, die eine unmittelbar geltende Rechtsvorschrift der Union gegenüber ihr entgegenstehendem nationalem Recht ausübt, ist eine solche Aussetzung im vorliegenden Fall von vornherein auszuschließen, da das vorlegende Gericht keine konkreten Gesichtspunkte genannt hat, die spezifische Risiken der Rechtsunsicherheit begründen könnten (vgl. entsprechend Urteil vom 8. September 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 67).
- 60 Insbesondere kann die bloße Geltendmachung haushalts- und verwaltungstechnischer Schwierigkeiten, die sich im Ausgangsverfahren aus der Nichtigerklärung der im Ausgangsverfahren angefochtenen Vorschriften ergeben könnten, nicht genügen, um zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit als gegeben anzunehmen (vgl. entsprechend Urteile vom 18. Oktober 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, Rn. 44, und vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 111).

- 61 Was zweitens den Umstand anbelangt, dass die Nichtigklärung dieser Vorschriften bedeuten würde, dass wieder eine ihnen vorausgehende, mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbare nationale Regelung gälte, so hat der Gerichtshof entschieden, dass ein nationales Gericht unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise befugt sein kann, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten. Zu diesen Voraussetzungen gehört das Erfordernis, dass dieser Rechtsakt eine Maßnahme zur ordnungsgemäßen Umsetzung einer unionsrechtlichen Pflicht darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, Rn. 63, und vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 43).
- 62 Im Ausgangsverfahren ist aber nicht ersichtlich, dass die angefochtenen Vorschriften eine solche Maßnahme zur ordnungsgemäßen Umsetzung darstellen.
- 63 Folglich ist auf die dritte Frage zu antworten, dass ein nationales Gericht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht das Recht hat, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, um die Wirkung nationaler Vorschriften, die es für mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar erklärt hat, bis zur Herstellung ihrer Vereinbarkeit mit dieser Richtlinie vorläufig bestehen zu lassen, um zum einen die sich aus der Rückwirkung dieser Nichtigklärung ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken und zum anderen zu verhindern, dass wieder eine diesen Vorschriften vorausgehende nationale Regelung gilt, die mit dieser Richtlinie unvereinbar ist.

## Kosten

- 64 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 (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass er die Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nicht auf Leistungen beschränkt, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten ärztlichen oder artzähnlichen Berufs erbracht werden.**
- 2. Art. 98 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung, die eine Ungleichbehandlung zwischen einerseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und andererseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vorsieht, indem sie letztere Arzneimittel und Medizinprodukte von dem für erstere geltenden ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausschließt, nicht entgegensteht.**
- 3. Unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens hat ein nationales Gericht nicht das Recht, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, um die Wirkung nationaler Vorschriften, die es für mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar erklärt hat, bis zur Herstellung ihrer Vereinbarkeit mit dieser Richtlinie vorläufig bestehen zu lassen, um zum einen die sich aus der Rückwirkung dieser Nichtigklärung ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken und zum anderen zu verhindern, dass wieder eine diesen Vorschriften vorausgehende nationale Regelung gilt, die mit dieser Richtlinie unvereinbar ist.**

Unterschriften