

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

6. November 2003 \*

In der Rechtssache C-45/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Bundesfinanzhof (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

**Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie**

gegen

**Finanzamt Gießen**

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben 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)

\* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters D. A. O. Edward in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter P. Jann und A. Rosas (Berichterstatter),

Generalanwältin: C. Stix-Hackl,  
Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, vertreten durch Rechtsanwalt W. Küntzel,
  
- der deutschen Regierung, vertreten durch W.-D. Plessing und B. Muttelsee-Schön als Bevollmächtigte,
  
- der dänischen Regierung, vertreten durch J. Molde als Bevollmächtigten,
  
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch E. Traversa und K. Gross als Bevollmächtigte im Beistand von Rechtsanwalt A. Böhlke,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, der deutschen Regierung und der Kommission in der Sitzung vom 18. September 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 10. Dezember 2002

folgendes

### Urteil

- 1 Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 14. Dezember 2000, beim Gerichtshof eingegangen am 2. Februar 2001, gemäß Artikel 234 EG vier Fragen nach der Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben 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) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- 2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (im Folgenden: Dornier) und dem Finanzamt Gießen (im Folgenden: Finanzamt) über die Erhebung von Mehrwertsteuer zu einem ermäßigten Satz auf psychotherapeutische Behandlungen, die Dornier 1990 durchgeführt hat und die nach ihrer Auffassung von der Mehrwertsteuer hätten befreit sein müssen.

## Rechtlicher Rahmen

### *Gemeinschaftsregelung*

- 3 Nach Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, der Mehrwertsteuer.
- 4 Artikel 4 Absätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(1) Als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

(2) Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleich-

gestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.“

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

„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;

...

g) die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen.“

6 Artikel 13 Teil A Absatz 2 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

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

— Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

— Leitung und Verwaltung müssen im Wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.

— 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.

— Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

b) 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.“

### *Innerstaatliche Regelung*

7 § 4 Nummern 14 und 16 des Umsatzsteuergesetzes von 1980 (im Folgenden: UStG) in der für den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens maßgebenden Fassung bestimmt:

„Von den unter § 1 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

14. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Satz 1 bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach Satz 1 steuerfreien Umsätze verwendet werden....

...

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

- a) diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden oder

...

- 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 In § 4 Nummer 15 Buchstabe b UStG werden folgende Personen genannt:

„die Versicherten, die Empfänger von Sozialhilfe oder die Versorgungsberechtigten“.

9 Nach einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 10. November 1999 verbietet es Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes, allein nach der Rechtsform zu entscheiden, ob eine Umsatzsteuerbefreiung für eine heilberufliche Tätigkeit in Betracht kommt oder nicht. Dementsprechend ist die Steuerbefreiung der Tätigkeit eines Angehörigen der in § 4 Nummer 14 Satz 1 UStG bezeichneten Berufe nicht auf die Person des jeweiligen Berufsangehörigen beschränkt, sondern kann auch von einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beansprucht werden.

### Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

10 Dornier ist eine gemeinnützige Stiftung des privaten Rechts mit Sitz in Marburg (Deutschland). Nach dem Vorlagebeschluss bezweckt sie die Förderung der klinischen Psychologie. Sie will dazu beitragen, die Behandlungsmethoden durch Grundlagen- und Anwendungsforschung im Bereich der klinischen Psychologie zu verbessern. Zu diesem Zweck unterhält sie eine Ambulanz, in der bei ihr angestellte Diplompsychologen Patienten psychotherapeutisch behandeln.

11 Die 1990 bei Dornier angestellten Diplompsychologen waren keine Ärzte. Sie besaßen jedoch eine Erlaubnis nach dem Heilpraktikergesetz und hatten sich zum Psychotherapeuten fortgebildet.

- 12 Im Jahr 1990 erbrachte Dornier mehr als 40 % ihrer Leistungen an Versicherte in der gesetzlichen Sozialversicherung, an Empfänger von Sozialhilfe oder an Versorgungsberechtigte. Ihre Vorstandsmitglieder und leitenden Mitarbeiter waren als Heilpraktiker zugelassene Psychotherapeuten.
- 13 Das Finanzamt besteuerte die 1990 von Dornier erbrachten Leistungen mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Absatz 2 Nummer 8 UStG. Im Gegensatz zu Dornier vertrat es die Auffassung, dass die Umsätze nicht nach § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG von der Steuer befreit seien.
- 14 Dornier erhob beim Hessischen Finanzgericht Kassel (Deutschland) Klage gegen den Steuerbescheid für 1990; dabei machte sie geltend, der fragliche Befreiungstatbestand sei bei verfassungs- und richtlinienkonformer Auslegung nicht nur auf „Leistungen unter ärztlicher Aufsicht“, sondern auch auf Leistungen von Einrichtungen psychotherapeutischer Heilbehandlung anwendbar, die nicht von Ärzten, sondern von Diplompsychologen mit facharztähnlicher Zusatzausbildung in Psychotherapie und der Zulassung zum Heilpraktiker geleitet würden. Durch die Ablehnung der Steuerbefreiung werde ohne sachlichen Grund eine Ungleichbehandlung gegenüber der Besteuerung vergleichbarer, unter ärztlicher Aufsicht erbrachter Leistungen herbeigeführt.
- 15 Das Hessische Finanzgericht war der Auffassung, dass eine über den Wortlaut der Vorschrift hinausgehende Anwendung des § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG weder durch Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie noch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten geboten sei. Es wies daher die Klage mit der Begründung ab, dass Dornier die Leistungen im Sinne von § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG nicht unter ärztlicher Aufsicht erbracht habe.

16 Dornier legte dagegen Revision an den Bundesfinanzhof ein; dieser hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof die folgenden vier Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- „1. Fallen unter die mit Krankenhausbehandlung und ärztlicher Heilbehandlung ‚eng verbundenen Umsätze‘ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG auch psychotherapeutische Behandlungen in einer Ambulanz, die eine Stiftung (gemeinnützige Einrichtung) mit angestellten Diplompsychologen ausführt, die die Erlaubnis nach dem Heilpraktikergesetz besitzen, aber nicht als Ärzte zugelassen sind?
2. Setzt eine ‚andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art‘ im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG ein förmliches Anerkennungsverfahren voraus, oder kann die Anerkennung auch in anderen Regelungen (z. B. in Regelungen über eine Kostenübernahme durch die Träger der Sozialversicherung) bestehen, die für Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und andere Einrichtungen gemeinsam gelten?

Entfällt eine Steuerbefreiung, soweit die Träger der Sozialversicherung den Patienten die Kosten für psychotherapeutische Behandlungen durch die erwähnten Mitarbeiter der Klägerin nicht oder nur teilweise erstatten?

3. Sind die psychotherapeutischen Behandlungen der Klägerin aufgrund der Neutralität der Mehrwertsteuer deshalb steuerfrei, weil die bei ihr beschäftigten Psychotherapeuten die gleichen Behandlungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei hätten erbringen können, wenn sie sie selbständig als Steuerpflichtige ausgeführt hätten?

4. Kann sich die Klägerin auf die Steuerbefreiung ihrer Umsätze durch psychotherapeutische Behandlung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Richtlinie 77/388/EWG berufen?“

### Zu den Vorlagefragen

- 17 Vorab ist festzustellen, dass die dritte Vorlagefrage, die die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie betrifft, im Wesentlichen mit einer Frage identisch ist, über die der Gerichtshof bereits entschieden hat. Die Antwort auf diese Frage ist von Bedeutung für die Prüfung der ersten Frage, bei der es um die Auslegung von Buchstabe b desselben Absatzes geht. Unter diesen Umständen ist zunächst die dritte Frage zu beantworten.

### *Zur dritten Frage*

- 18 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht vom Gerichtshof wissen, ob die psychotherapeutischen Behandlungen von Dornier im Hinblick auf den Grundsatz der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und darauf, dass die fraglichen Behandlungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit gewesen wären, wenn die bei Dornier tätigen Psychotherapeuten die Behandlungen nicht als ihre Beschäftigten, sondern selbständig als Steuerpflichtige ausgeführt hätten, unter die genannte Steuerbefreiung fallen können.
- 19 Wie sich sowohl aus dem Wortlaut dieser Frage als auch aus den hierzu eingereichten Erklärungen ergibt, ist unstrittig, dass die psychotherapeutischen Behandlungen, wenn sie von selbständigen Psychotherapeuten ausgeführt worden

wären, nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit gewesen wären. Die dritte Frage geht also im Wesentlichen dahin, ob die Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die fraglichen Leistungen erbracht hat — im vorliegenden Fall eine Stiftung des privaten Rechts —, der Anwendung dieser Befreiung entgegensteht.

- 20 Insoweit hat der Gerichtshof bereits für Recht erkannt, dass die Steuerbefreiung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die dort genannten ärztlichen oder arztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig ist (Urteil vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833).
- 21 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die dort genannten ärztlichen oder arztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig ist, so dass psychotherapeutische Behandlungen, die eine Stiftung des privaten Rechts mit bei ihr beschäftigten Psychotherapeuten ausführt, unter diese Befreiung fallen können.

### *Zur ersten Frage*

- 22 Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie für psychotherapeutische Behandlungen gilt, wenn sie in der Ambulanz einer Stiftung des privaten Rechts von dort beschäftigten Diplompsychologen ausgeführt werden, die eine Erlaubnis zur Vornahme dieser Behandlungen besitzen, aber nicht als Ärzte zugelassen sind.

- 23 Aus der Antwort auf die dritte Frage folgt, dass psychotherapeutische Behandlungen, die unter Bedingungen wie denen des Ausgangsverfahrens ausgeführt werden, unter die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung fallen können. Da nach den Angaben im Vorlagebeschluss die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Behandlungen offenbar in der Ambulanz einer Stiftung des privaten Rechts ausgeführt wurden, wäre es nicht erforderlich, zu prüfen, ob diese Behandlungen auch die Voraussetzungen für eine Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b erfüllen.
- 24 Es ist jedoch nicht völlig auszuschließen, dass eine Auslegung des Wortlauts der letztgenannten Bestimmung für die Entscheidung des beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreits von Bedeutung sein kann. Daher ist zur Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie Stellung zu nehmen.
- 25 Nach dem Wortlaut der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob solche Behandlungen unter die mit Krankenhausbehandlung und ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“ fallen.
- 26 Da das vorlegende Gericht den Gerichtshof fragt, ob psychotherapeutische Behandlungen, die unter den in vorstehender Randnummer genannten Bedingungen ausgeführt werden, mit Krankenhausbehandlung und ärztlicher Heilbehandlung eng verbundene Umsätze im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie darstellen, scheint es nicht die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass diese Behandlungen eine „ärztliche Heilbehandlung“ im Sinne der genannten Bestimmung darstellen. Nach Ansicht von Dornier und der Kommission ist der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ jedoch weit auszulegen und kann daher auch auf psychotherapeutische Behandlungen durch Personen angewandt werden, die keine Ärzte sind. Um die erste Frage sachgerecht zu beantworten, ist unter diesen Umständen, wie in den Schlussanträgen der Generalanwältin ge-

schehen, nicht nur der Begriff der mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“ zu prüfen, sondern auch der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“, die beide in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie zu finden sind.

- 27 Psychotherapeutische Behandlungen könnten nämlich, auch wenn sie keine mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze darstellen sollten, gleichwohl, wie Dornier und die Kommission geltend machen, unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ im Sinne der oben genannten Bestimmung fallen.

Zum Begriff der mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“

— Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 28 Die deutsche Regierung ist der Ansicht, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen keine mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie darstellten. Derartige Umsätze müssten mit einer Krankenhausbehandlung oder einer ärztlichen Heilbehandlung in Verbindung stehen und eine solche Behandlung entweder ergänzen oder eine notwendige Voraussetzung für sie darstellen. Die Tätigkeit von Dornier sei in sich abgeschlossen, und die genannten Behandlungen stünden nicht in Zusammenhang mit einer anderweitigen Heilbehandlung.
- 29 Die dänische Regierung ist der Auffassung, dass eine Behandlung nur dann nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit werden könne, wenn sie für sich betrachtet als Krankenhausbehandlung

oder ärztliche Heilbehandlung im engeren Sinne anzusehen sei oder wenn ein hinreichend direkter Zusammenhang zwischen der Behandlung und der Krankenhaus- oder ärztlichen Heilbehandlung bestehe.

- 30 Ohne das Erfordernis eines hinreichend engen Zusammenhangs zwischen den Behandlungen durch Angehörige arzähnlicher Berufe und der ärztlichen Heilbehandlung im eigentlichen Sinne bestünde die Gefahr, dass sich die Befreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie auf Behandlungen erstrecke, die unter Buchstabe c dieses Absatzes fielen. Die Entscheidung darüber, welche arzähnlichen Behandlungen steuerfrei seien, hätten aber die Mitgliedstaaten in Anwendung der Ermächtigung in Buchstabe c der genannten Bestimmung zu treffen, und könne nicht durch die Auslegung von Buchstabe b der Bestimmung in Frage gestellt werden.
- 31 Sollte der Gerichtshof der Ansicht sein, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sei, dass die dort vorgesehene Befreiung auch Behandlungen umfassen könne, die die Mitgliedstaaten nach Buchstabe c dieses Absatzes von der Steuer befreien könnten, so müsse der Umfang dieser Überschneidung genau festgelegt werden.
- 32 Nach Auffassung der Kommission stellen psychotherapeutische Behandlungen keine mit ärztlichen Heilbehandlungen „eng verbundenen Umsätze“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dar. In Randnummer 27 seines Urteils vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249) habe der Gerichtshof hervorgehoben, dass dieser Begriff dem Verhältnis zwischen einer Nebenleistung und der Hauptleistung entspreche. Die von den Psychotherapeuten erbrachten Leistungen seien unabhängige Leistungen, die kein Mittel darstellten, um eine Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 30). Sie stünden nur insoweit mit ärztlichen Leistungen in Zusammenhang, als die Erstattung ihrer Kosten durch die Krankenkassen oder Sozialhilfeträger von der vorherigen ärztlichen Bestätigung der Notwendigkeit einer Behandlung abhängen. Der Bundesfinanzhof habe jedoch festgestellt, dass es nicht zu einer ärztlichen Tätigkeit im Rahmen der eigentlichen Behandlung komme.



## — Antwort des Gerichtshofes

- 33 Wie der Gerichtshof in Randnummer 22 des Urteils Kommission/Frankreich festgestellt hat, enthält Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie keine Definition des Begriffes der mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen“ Umsätze. Gleichwohl ergibt sich schon aus dem Wortlaut dieser Bestimmung, dass sie sich nicht auf Leistungen bezieht, die in keinem Zusammenhang mit einer etwaigen Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung der Leistungsempfänger stehen.
- 34 Im vorliegenden Fall steht fest, dass die in der Ambulanz von Dornier von Diplompsychologen ausgeführten psychotherapeutischen Behandlungen im Allgemeinen Leistungen darstellen, die ihren Zweck in sich tragen und nicht als Mittel dienen, um andere Leistungen unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Da diese Behandlungen keine Nebenleistung zu einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung sind, stellen sie keine mit befreiten Leistungen „eng verbundenen Umsätze“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dar.
- 35 Folglich ist davon auszugehen, dass die in der Ambulanz einer Stiftung des privaten Rechts von Diplompsychologen, die keine Ärzte sind, ausgeführten psychotherapeutischen Behandlungen nur dann unter den Begriff der mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fallen, wenn diese Behandlungen tatsächlich als Nebenleistungen zu einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung ihrer Empfänger, die die Hauptleistung darstellt, erbracht werden.

## Zum Begriff „ärztliche Heilbehandlung“

## — Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 36 Dornier trägt vor, die psychotherapeutischen Behandlungen, die sie in ihrer Ambulanz mit Diplompsychologen durchführe, stellten „ärztliche Heilbehandlungen“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie dar. Die von den Psychotherapeuten erbrachten Behandlungsleistungen umfassten die Diagnose, die Behandlung und die Heilung psychischer Krankheiten oder Störungen. Somit handele es sich um medizinische Leistungen im Sinne des Urteils vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98 (D., Slg. 2000, I-6795, Randnrn. 17 und 18), die die menschliche Gesundheit betreffen.
- 37 Nach der Definition der „ärztlichen Heilbehandlung“ durch den Gerichtshof sei der materielle Inhalt der Leistung festzustellen und zu qualifizieren, d. h. die dauerhafte Fähigkeit zur Erbringung einer medizinischen Leistung, und nicht die formale Zulassung des Leistungserbringers als Arzt oder als eine den Ärzten berufsrechtlich gleichgestellte Person. Diese Gleichstellung sei aufgrund der im Jahr 1990 noch unzulänglichen berufsrechtlichen Lage der Psychotherapeuten nicht gegeben gewesen.
- 38 Es sei nicht Voraussetzung für die Befreiung von der Mehrwertsteuer gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, dass die Heilbehandlung durch eine bestimmte Personengruppe, nämlich die approbierten Ärzte im Sinne der Bundesärzteordnung, ausgeführt werde. In diesem Fall hätte eine Formulierung wie „Heilbehandlung durch Ärzte“ gewählt werden müssen. Die Prüfung verschiedener Sprachfassungen der Sechsten Richtlinie bestätige, dass es sich bei dem Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ um einen tätigkeitsbezogenen materiellen Begriff handele. Für die Steuerbefreiung könne es deshalb nicht darauf ankommen, dass die Tätigkeit durch einen Arzt oder auch nur unter

Aufsicht eines Arztes durchgeführt werde. Vielmehr reiche die Heilbehandlung durch einen zugelassenen Angehörigen eines Heilberufs aus, dessen Qualifikation — wie bei den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Diplompsychologen — mit der eines Arztes vergleichbar sei.

39 Auch die Kommission ist der Ansicht, dass der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ weit zu verstehen sei und sich nicht auf ärztliche Tätigkeiten im eigentlichen Sinne beschränke. Die Bestimmungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie zielten einheitlich entsprechend der Definition des Gerichtshofes in den Randnummern 17 und 18 seines Urteils D. auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne medizinischer Leistungen ab, die die Gesundheit von Menschen betreffen. Die Leistungen nach den Buchstaben b und c unterschieden sich weniger in ihrer Art als in der Form ihrer Erbringung. So bestünden die Leistungen nach Absatz 1 Buchstabe b aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen, die üblicherweise ohne Gewinnerzielungsabsicht in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit erbracht würden, während die Leistungen nach Absatz 1 Buchstabe c außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem, und zwar normalerweise in dessen Praxisräumen, erbracht würden. Insoweit sei auf das Urteil vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 817, Randnrn. 32 und 33) zu verweisen.

40 Die Anwendbarkeit des Begriffes „ärztliche Heilbehandlung“ auf die im Ausgangsverfahren streitigen psychotherapeutischen Behandlungen stehe auch in Einklang mit Sinn und Zweck der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie, durch die „gewährleistet werden soll, dass der Zugang zu [ärztlicher Heilbehandlung und Krankenhausbehandlung] nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Behandlungen selbst oder die eng mit ihnen verbundenen Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen wären“ (Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 23). Psychotherapeutische Behandlungen dienten regelmäßig zur Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und seien damit als Heilbehandlungen anzusehen.

- 41 Die deutsche Regierung führt aus, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie gelte nur für „ärztliche Heilbehandlungen“ im eigentlichen Wortsinne. In dieser Bestimmung werde im Gegensatz zu Absatz 1 Buchstabe c nicht der Oberbegriff „Heilbehandlung“ verwendet und keine Differenzierung zwischen „ärztlich“ und „arztähnlich“ vorgenommen.

— Antwort des Gerichtshofes

- 42 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind die Steuerbefreiungen 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 (vgl. u. a. Urteil vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 20, und Urteil Kügler, Randnr. 28). Die Auslegung des Wortlauts dieser Bestimmung 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.
- 43 Insoweit geht aus der Rechtsprechung hervor, dass das Ziel, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und diese Behandlungen dem Einzelnen zugänglicher zu machen, ein gemeinsames Ziel der Steuerbefreiungen sowohl nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie als auch nach Buchstabe c dieses Absatzes ist (vgl. Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 23, und Kügler, Randnr. 29).
- 44 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es insbesondere verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden (Urteil Kügler, Randnr. 30).

- 45 Wie sich aus der Antwort des Gerichtshofes auf die dritte Frage ergibt, findet die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie Anwendung auf psychotherapeutische Behandlungen durch Diplompsychologen, wenn diese Leistungen außerhalb von Einrichtungen des öffentlichen Rechts und anderen von Absatz 1 Buchstabe b erfassten Einrichtungen erbracht werden.
- 46 Zur Frage, ob von Diplompsychologen in Krankenhäusern erbrachte psychotherapeutische Behandlungen unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie fallen, ist zunächst festzustellen, dass nur einige Sprachfassungen der Richtlinie, darunter die deutsche und die französische, eine Unterscheidung zwischen der Art der gemäß dieser Bestimmung und der gemäß Absatz 1 Buchstabe c befreiten Leistungen zu treffen scheinen.
- 47 Zudem ist, wie die Generalanwältin in den Nummern 44 bis 46 ihrer Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, das Kriterium für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der beiden Befreiungstatbestände in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung. Der Gerichtshof hat nämlich festgestellt, dass solche Leistungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b zu befreien sind, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit bestehen, während Buchstabe c dieses Absatzes auf Leistungen anwendbar ist, die außerhalb von Krankenhäusern im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden (Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich, Randnr. 33). In diesem Urteil ist der Gerichtshof zwar zu dem Ergebnis gelangt, dass sich die Steuerbefreiung für Gegenstände, die im Zusammenhang mit den in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c genannten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin geliefert werden, nicht durch Absatz 1 Buchstabe b rechtfertigen lässt, doch beruht diese Auslegung insbesondere darauf, dass sich die letztgenannte Vorschrift auf ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung bezieht und ausdrücklich die Befreiung der eng mit ärztlichen Heilbehandlungen verbundenen Umsätze vorsieht, was bei Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c nicht der Fall ist.

- 48 Überdies ist davon auszugehen, dass der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b angesichts des Zieles, die Heilbehandlungskosten zu senken, nicht besonders eng auszulegen ist (in diesem Sinne auch Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 23). Unter diesen Begriff fallende Leistungen müssen jedoch ebenso wie Leistungen, die unter den Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ in Absatz 1 Buchstabe c fallen, zur Diagnose, Behandlung und, soweit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (Urteile D., Randnr. 18, und Kügler, Randnr. 38). Es ist aber unstrittig, dass die von Diplompsychologen in Krankenhäusern durchgeführten Behandlungen die Bedingung einer therapeutischen Zielsetzung erfüllen.
- 49 Schließlich ist festzustellen, dass diese Auslegung des in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b enthaltenen Begriffes „ärztliche Heilbehandlung“ mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität in Einklang steht, da arztähnliche Leistungen wie die Behandlungen durch Diplompsychologen unabhängig vom Ort der Leistung von der Mehrwertsteuer befreit sind.
- 50 Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, 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 und insbesondere Leistungen von Personen umfasst, die keine Ärzte sind, aber arztähnliche Leistungen erbringen, wie es bei psychotherapeutischen Behandlungen durch Diplompsychologen der Fall ist.
- 51 Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass die in der Ambulanz einer Stiftung des privaten Rechts von Diplompsychologen, die keine Ärzte sind, ausgeführten psychotherapeutischen Behandlungen keine mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie darstellen, es sei denn, dass diese Behandlungen tatsächlich als Nebenleistungen zu einer die Hauptleistung darstellenden Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung ihrer Empfänger erbracht werden. Dagegen ist der in dieser Be-

stimmung enthaltene Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ dahin auszulegen, dass er sämtliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne von Absatz 1 Buchstabe c und insbesondere Leistungen von Personen umfasst, die keine Ärzte sind, aber arztähnliche Leistungen erbringen, wie es bei psychotherapeutischen Behandlungen durch Diplompsychologen der Fall ist.

### *Zur zweiten Frage*

- 52 Mit seiner zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht zum einen wissen, ob der Begriff „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie ein förmliches Anerkennungsverfahren der Ambulanz einer Stiftung des privaten Rechts voraussetzt oder ob die Anerkennung einer solchen Einrichtung z. B. auch darin bestehen kann, dass die Behandlungskosten durch die Träger der Sozialversicherung aufgrund von Regelungen übernommen werden, die für Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und andere Einrichtungen gemeinsam gelten; zum anderen möchte es wissen, ob die Tatsache, dass die Träger der Sozialversicherung den Patienten die Kosten solcher Behandlungen nicht oder nur teilweise erstatten, einen Wegfall der Steuerbefreiung rechtfertigt.

### Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

- 53 Dornier trägt vor, die von ihr betriebene Ambulanz sei als Zentrum für psychotherapeutische Heilbehandlung und Diagnostik eine Einrichtung gleicher Art wie Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Krankenanstalten oder Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie. Ob die Ambulanz im Sinne dieser Bestimmung „ordnungsgemäß anerkannt“ sei, richte sich nach nationalem Recht.

Für den Betrieb einer solchen Ambulanz sei in Deutschland weder eine Erlaubnis erforderlich, noch sei eine besondere Aufsicht über die Einrichtung vorgesehen. Lediglich die dort tätigen Psychologen stünden gemäß dem Heilpraktikergesetz unter der Aufsicht des Gesundheitsamts der Stadt Marburg.

- 54 Außerdem seien den Patienten die Kosten für die Leistungen der Ambulanz durch die gesetzlichen Krankenkassen und Ersatzkassen in gleicher Weise erstattet worden wie die Kosten für entsprechende Leistungen von Ärzten auf dem Gebiet der Psychotherapie. Die dabei vorgenommenen Abschläge auf die Rechnungen der Stiftung seien auf den „niedrigen Punktwert“ psychotherapeutischer Behandlungen zurückzuführen, der auch für Leistungen von Kassenärzten gelte. Insgesamt habe daher eine Anerkennung ihrer Ambulanz als Leistungserbringer im Rahmen der gesetzlichen Krankenversicherung vorgelegen.
- 55 Im Ergebnis sei die Ambulanz, die erlaubnisfrei betrieben werden könne und psychotherapeutische Leistungen erbringe, wie sie auch von Ärzten zu denselben Erstattungsbedingungen erbracht würden, eine „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie.
- 56 Die deutsche Regierung hält die Beantwortung der zweiten Frage nicht für erforderlich, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen weder eine „Krankenhausbehandlung“ noch eine „ärztliche Heilbehandlung“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie darstellten. Hilfsweise stellt sie jedoch fest, dass das Gemeinschaftsrecht keine Aussage zum Verfahren der Anerkennung treffe, sondern den Mitgliedstaaten bei der Anerkennung der entsprechenden Einrichtungen des Gesundheitswesens einen großen Spielraum einräume. Diese Absicht des Gemeinschaftsgesetzgebers ergebe sich sehr deutlich aus den Vorarbeiten des Rates



zur Sechsten Richtlinie in den Jahren 1974 und 1975. Sie komme auch an mehreren Stellen im Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Richtlinie zum Ausdruck.

- 57 Dem Wortsinn nach setze eine solche Anerkennung zwar einen Rechtsakt voraus; dieser sei jedoch nicht näher bestimmt. Die Anerkennung müsse daher nicht zwingend auf legislativem Wege durch ein nationales Gesetz zur Umsetzung der Sechsten Richtlinie erfolgen. Sie könne sich auch aus anderen, außersteuerlichen Bedingungen ergeben, wie etwa der im Vorlagebeschluss erwähnten Erstattung der Kosten für die Behandlung durch die Einrichtung. Auf ein außersteuerliches Kriterium müsse jedoch in der nationalen Mehrwertsteuerregelung Bezug genommen werden. Andernfalls wäre nämlich eine solche Regelung als Umsetzungsakt nicht hinreichend bestimmt.
- 58 In Deutschland regle § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG die Voraussetzungen der Anerkennung für die Zwecke der Mehrwertsteuer. Danach könnten nur Einrichtungen, die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbrächten und im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % ihrer Leistungen zugunsten von Versicherten, Sozialhilfeempfängern oder Versorgungsberechtigten erbracht hätten, als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in Betracht kommen. Somit sei klar, dass in diesem Mitgliedstaat die Anerkennung einer Einrichtung aus Gründen der Kostenübernahme durch die Sozialversicherungsträger nicht zu einer Anerkennung für mehrwertsteuerliche Zwecke führe.
- 59 Im Übrigen richte es sich nach dem nationalen Recht, ob eine Steuerbefreiung entfalle, soweit die Träger der Sozialversicherung den Patienten die Kosten für psychotherapeutische Behandlungen durch Diplompsychologen, die keine Ärzte seien, nicht oder nur teilweise erstatteten.

- 60 Die dänische Regierung ist der Ansicht, die Qualifizierung als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie setze kein förmliches Anerkennungsverfahren voraus. Sie könne auch aus anderen Umständen abgeleitet werden, wie z. B. daraus, dass die fraglichen Behandlungen einen Erstattungsanspruch nach dem öffentlichen Krankenversicherungssystem begründeten.
- 61 Die Kommission weist darauf hin, dass die Sechste Richtlinie kein förmliches Anerkennungsverfahren vorsehe. Die Form der Anerkennung sei daher Sache des mitgliedstaatlichen Rechts, wobei sich die Anerkennung auch aus Bedingungen außerhalb des Steuerrechts ergeben könne, sofern diese sich auf die Umsatztätigkeit bezögen. Das komme etwa für Bedingungen in Betracht, nach denen Krankenkassen und andere Sozialversicherungsträger die Kosten von Heilbehandlungen erstatteten. Es sei Sache des nationalen Gerichts, festzustellen, ob dies vorliegend der Fall sei.
- 62 Eine teilweise Erstattung der Kosten für die betreffende Heilbehandlung könne allerdings nicht zu einer teilweisen Anerkennung der Einrichtungen führen. Eine einheitliche Leistung sei entweder insgesamt steuerbar oder insgesamt von der Steuer befreit. Eine Regelung, die eine teilweise Anerkennung der Einrichtungen nach Maßgabe des Grades der Kostenerstattung für die erbrachten Leistungen vorsähe, wäre weder eindeutig noch berechenbar. Sie wäre daher für die Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung wenig förderlich.
- 63 Die Preise und damit die Kosten der Heilbehandlungen durch die betreffenden Einrichtungen seien weitere Faktoren, denen bei der Anerkennung Rechnung zu tragen sei. Die Mitgliedstaaten könnten gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die Gewährung der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Befreiung für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien, von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig machen, zu denen ein relativ niedriges Preisniveau und das Fehlen einer systematischen Gewinnerzielungsabsicht gehörten. Sämtliche Befreiungen nach Artikel 13 Teil A sollten bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten weniger kostspielig gestalten.

## Antwort des Gerichtshofes

- 64 Zum Begriff „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ ist festzustellen, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie die Bedingungen und Modalitäten dieser Anerkennung nicht festlegt. 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.
- 65 Der Erlass innerstaatlicher Vorschriften in diesem Bereich ist im Übrigen in Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie vorgesehen, wonach die „Mitgliedstaaten... die Gewährung der unter Absatz 1 [Buchstabe 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 [können]“.
- 66 Da Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a die Mitgliedstaaten jedoch nicht zum Erlass solcher Maßnahmen verpflichtet, hat die Tatsache, dass ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis keinen Gebrauch gemacht hat, keine Auswirkungen auf die Möglichkeit, eine Einrichtung zum Zweck der Gewährung der dort genannten Befreiungen anzuerkennen.
- 67 Ferner ist festzustellen, dass keine Bestimmung der Sechsten Richtlinie verlangt, dass die Anerkennung in einem förmlichen Verfahren erfolgt oder in innerstaatlichen Vorschriften mit steuerrechtlichem Charakter ausdrücklich vorgesehen ist.
- 68 Nach den Angaben der deutschen Regierung enthält § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG die innerstaatlichen Vorschriften für die Anerkennung einer Einrichtung zum Zweck der Gewährung der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der

Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung. Daraus ergibt sich, dass eine Stiftung des privaten Rechts in den Genuss der genannten Befreiung kommen kann, wenn sie die im nationalen Recht aufgestellten Bedingungen erfüllt, zu denen insbesondere gehört, dass die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden.

- 69 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in Bezug auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie ausgeführt hat, dass, wenn ein Steuerpflichtiger die Eigenschaft als Einrichtung mit sozialem Charakter beansprucht, die nationalen Gerichte zu prüfen haben, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen durch diese Bestimmung eingeräumten Ermessens bei der Anwendung der Gemeinschaftsgrundsätze, insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, beachtet haben (Urteil Kügler, Randnr. 56).
- 70 Insoweit geht aus der Antwort des Gerichtshofes auf die erste Frage hervor, dass die Bedingung, wonach die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden müssen, 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 arzähnlicher Berufe erbracht werden, von der Befreiung ausgeschlossen werden. Der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in dieser Bestimmung umfasst nämlich nicht nur Leistungen, die unmittelbar von Ärzten oder anderen Heilkundigen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden, sondern auch arzähnliche Leistungen, die in Krankenhäusern unter der alleinigen Verantwortung von Personen erbracht werden, die keine Ärzte sind.
- 71 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 von Einrichtungen von der Bedingung abhängig machen, dass die arzähnlichen Leistungen dieser Einrichtungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden.

- 72 In den Randnummern 57 und 58 des Urteils Kügler hat der Gerichtshof hinzugefügt, dass die nationalen Behörden bei der Bestimmung der Einrichtungen, die als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie anzuerkennen sind, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte verschiedene Gesichtspunkte zu berücksichtigen haben. Dazu gehören das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, sowie der Umstand, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.
- 73 Wie die Generalanwältin in Nummer 55 ihrer Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, gelten diese Hinweise auch für die Auslegung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie in Bezug auf die Anerkennung der dort genannten Einrichtungen.
- 74 Im Ausgangsverfahren ist es daher Sache des vorlegenden Gerichts, anhand all dieser Gesichtspunkte zu klären, ob die Weigerung, der Klägerin die Anerkennung zum Zweck der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung zu gewähren, gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung mit anderen Wirtschaftsteilnehmern verstößt, die die gleichen Leistungen unter vergleichbaren Umständen erbringen.
- 75 Im Hinblick darauf ist die Tatsache zu berücksichtigen, dass die Träger der Sozialversicherung den Patienten die Kosten psychotherapeutischer Behandlungen nicht oder nur teilweise erstatten. Ist die Situation der Klägerin insoweit mit der anderer Wirtschaftsteilnehmer vergleichbar, die die gleichen Behandlungen durchführen, so rechtfertigt der bloße Umstand, dass die Kosten dieser Leistungen nicht vollständig von den Trägern der Sozialversicherung übernommen werden, keine unterschiedliche Behandlung der Leistungserbringer in Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht.

- 76 Auf die zweite Frage ist daher zu antworten, dass die Anerkennung einer Einrichtung im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie kein förmliches Anerkennungsverfahren voraussetzt und dass sie sich nicht unbedingt aus innerstaatlichen Vorschriften mit steuerrechtlichem Charakter ergeben muss. Enthalten die innerstaatlichen Vorschriften über die Anerkennung Beschränkungen, die die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch die genannte Bestimmung eingeräumten Ermessens überschreiten, so ist es Sache des nationalen Gerichts, anhand aller relevanten Gesichtspunkte zu ermitteln, ob ein Steuerpflichtiger gleichwohl als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ im Sinne dieser Bestimmung anzusehen ist.

#### *Zur vierten Frage*

- 77 Mit seiner vierten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob sich ein Steuerpflichtiger unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens vor dem nationalen Gericht auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie berufen kann, um die Steuerbefreiung der von ihm erbrachten Leistungen zu erlangen.
- 78 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung (vgl. u. a. Urteile vom 19. Januar 1982 in der Rechtssache 8/81, Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 25, vom 25. Mai 1993 in der Rechtssache C-193/91, Mohsche, Slg. 1993, I-2615, Randnr. 17, und vom 26. September 2000 in der Rechtssache C-134/99, IGI, Slg. 2000, I-7717, Randnr. 36, sowie Urteil Kügler, Randnr. 51) in allen Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich unbedingt und hinreichend genau sind, eine Berufung auf diese Bestimmungen bei Fehlen fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften möglich ist; sie ist auch möglich, soweit diese Bestimmungen so geartet sind, dass sie Rechte festlegen, die der Einzelne gegenüber dem Staat geltend machen kann.

- 79 Auch wenn außerdem nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie die Mitgliedstaaten die dort vorgesehenen Steuerbefreiungen „unter den Bedingungen [vornehmen], die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung [dieser] Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen“, so kann ein Mitgliedstaat einem Steuerpflichtigen, der belegen kann, dass seine steuerliche Situation unter einen Befreiungstatbestand der Sechsten Richtlinie fällt, nicht entgegenhalten, dass er die Vorschriften, die gerade die Anwendung dieser Steuerbefreiung erleichtern sollen, nicht erlassen hat (Urteil Kügler, Randnr. 52).
- 80 Zum Inhalt der Bestimmungen von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie ist festzustellen, dass sie entgegen dem Vorbringen der deutschen Regierung die Tätigkeiten, die steuerfrei sind, hinreichend genau und unbedingt aufzählen (vgl. analog dazu in Bezug auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie Urteil Kügler, Randnr. 53).
- 81 Dass diese Bestimmungen den Mitgliedstaaten ein Ermessen einräumen bei der Festlegung der Einrichtungen, die keine „Einrichtungen des öffentlichen Rechts“ sind, aber in den Genuss der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b vorgesehenen Befreiung kommen können, sowie der arztähnlichen Berufe, denen die in Buchstabe c dieses Absatzes vorgesehene Befreiung gewährt werden kann, hindert den Einzelnen, der nach objektiven Kriterien die dem Gemeinwohl dienenden Leistungen erbringt, auf die sich die genannten Befreiungen beziehen, nicht daran, sich gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften unmittelbar auf die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie zu berufen.
- 82 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus der Antwort auf die zweite Frage, dass die innerstaatlichen Vorschriften über die Anerkennung einer Einrichtung zum Zweck der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung eine mit dem Wortlaut dieser Bestimmung unvereinbare Beschränkung enthalten. Der Steuerpflichtige kann sich daher vor dem nationalen Gericht unmittelbar auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten

Richtlinie berufen, um gegen die Anwendung der innerstaatlichen Vorschrift vorzugehen, nach der die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden müssen. Aus der Antwort auf die zweite Frage ergibt sich jedoch auch, dass es zur Erlangung der Eigenschaft als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ und damit der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung einer vom nationalen Gericht anhand aller relevanten Gesichtspunkte und insbesondere der tatsächlichen Umstände des Ausgangsverfahrens vorzunehmenden Prüfung bedarf, ob der Steuerpflichtige die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiung erfüllt.

- 83 Zu der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung ergibt sich aus der Antwort auf die dritte Frage, dass diese Befreiung auf psychotherapeutische Behandlungen Anwendung findet, die eine Stiftung des privaten Rechts durch bei ihr beschäftigte Diplompsychologen ausführt. Folglich kann sich ein Steuerpflichtiger gegenüber innerstaatlichen Rechtsvorschriften oder Verwaltungspraktiken, die die Gewährung der Befreiung davon abhängig machen, dass der Leistungserbringer eine bestimmte Rechtsform hat, auf die genannte Bestimmung berufen.
- 84 Auf die vierte Frage ist daher zu antworten, dass sich ein Steuerpflichtiger unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens vor einem nationalen Gericht auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie berufen kann, um gegen die Anwendung einer mit dieser Bestimmung unvereinbaren innerstaatlichen Regelung vorzugehen.

### Kosten

- 85 Die Auslagen der deutschen und der dänischen Regierung sowie der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.



Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 14. Dezember 2000 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Die in der Ambulanz einer Stiftung des privaten Rechts von Diplompsychologen, die keine Ärzte sind, ausgeführten psychotherapeutischen Behandlungen stellen keine mit Krankenhausbehandlung oder ärztlicher Heilbehandlung „eng verbundenen Umsätze“ im Sinne von 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 dar, es sei denn, dass diese Behandlungen tatsächlich als Nebenleistungen zu einer die Hauptleistung darstellenden Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung ihrer Empfänger erbracht werden. Dagegen ist der in dieser Bestimmung enthaltene Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ dahin auszulegen, dass er sämtliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne von Absatz 1 Buchstabe c und insbesondere Leistungen von Personen umfasst, die keine Ärzte sind, aber arztähnliche Leistungen erbringen, wie es bei psychotherapeutischen Behandlungen durch Diplompsychologen der Fall ist.
2. Die Anerkennung einer Einrichtung im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388 setzt kein förmliches An-

erkennungsverfahren voraus und muss sich nicht unbedingt aus innerstaatlichen Vorschriften mit steuerrechtlichem Charakter ergeben. Enthalten die innerstaatlichen Vorschriften über die Anerkennung Beschränkungen, die die Grenzen des den Mitgliedstaaten durch die genannte Bestimmung eingeräumten Ermessens überschreiten, so ist es Sache des nationalen Gerichts, anhand aller relevanten Gesichtspunkte zu ermitteln, ob ein Steuerpflichtiger gleichwohl als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ im Sinne dieser Bestimmung anzusehen ist.

3. Die Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388 ist von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die dort genannten ärztlichen oder arztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig, so dass psychotherapeutische Behandlungen, die eine Stiftung des privaten Rechts mit bei ihr beschäftigten Psychotherapeuten ausführt, unter diese Befreiung fallen können.
4. Ein Steuerpflichtiger kann sich unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens vor einem nationalen Gericht auf Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie 77/388 berufen, um gegen die Anwendung einer mit dieser Bestimmung unvereinbaren innerstaatlichen Regelung vorzugehen.

Edward

Jann

Rosas

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 6. November 2003.

Der Kanzler

Der Präsident

R. Grass

V. Skouris