

SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT
CHRISTINE STIX-HACKL

vom 10. Dezember 2002¹

I — Einführung

1. Mit seinen vier Vorlagefragen möchte der Bundesfinanzhof erfahren, inwiefern psychotherapeutische Behandlungen in einer Ambulanz, die von einer Stiftung mit angestellten Diplompsychologen ohne Arztzulassung ausgeführt werden, von der Mehrwertsteuer entsprechend den zwei Befreiungstatbeständen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie² (in der Folge: die Richtlinie) betreffend ärztliche Heilbehandlungen bzw. Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin zu befreien sind.

2. Die Richtlinie ordnet die Steuerbefreiung der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung sowie der mit ihnen eng verbundenen Umsätze, sofern sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder vergleichbaren Einrichtungen bewirkt wer-

den, an. Ferner sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung von ärztlichen und arzähnlichen Berufen bewirkt werden, ebenfalls von der Mehrwertsteuer zu befreien. Nachdem die klägerische Stiftung die zweitgenannte Steuerbefreiung aus in weiterer Folge näher zu untersuchenden Gründen nicht in Anspruch nehmen konnte, strebte sie vor dem vorlegenden Revisionsgericht eine weite Auslegung des erstgenannten Befreiungstatbestands an.

3. Dementsprechend möchte das vorlegende Gericht mit seinen ersten zwei Vorlagefragen im Wesentlichen wissen, inwiefern der erstgenannte Befreiungstatbestand Anwendung auf den Ausgangsfall finden kann. Die dritte Vorlagefrage betrifft den zweitgenannten Befreiungstatbestand. In der vierten Vorlagefrage geht es um eine allfällige unmittelbare Wirkung der beiden Befreiungstatbestände.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Sechste 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).

II — Rechtlicher Rahmen

A — Gemeinschaftsrecht

4. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie lautet:

„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 arzttähnlichen Berufe erbracht werden.“

5. Artikel 13 Teil A Absatz 2 der 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 und 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 Tätigkeit 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.

Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden.“

B — Nationales Recht

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

6. Das deutsche Umsatzsteuergesetz 1980 (UStG 1980, in der Folge: UStG)³ in der im maßgeblichen Zeitraum geltenden Fassung enthält in § 4 folgende Regelung:

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

- 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 von 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

14. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Absatz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes oder aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, de-

3 — BGBl. I 1979 S. 1953.

ren 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.

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 ...“

...

7. In § 4 Nr. 15 Buchstabe b UStG werden folgende Personen genannt:

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

„Versicherte, Empfänger von Sozialhilfe oder... Versorgungsberechtigte.“

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

8. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts verbietet es Artikel 3 Absatz 1 des deutschen Grundgesetzes, allein nach der Rechtsform zu entscheiden, ob eine Umsatzsteuerbefreiung für eine heilberufliche Tätigkeit in Betracht kommt oder nicht. Dementsprechend ist die Steuerbefreiung aus 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 einer Kapitalgesellschaft beansprucht werden.

...

III — Sachverhalt und Vorlagefragen

9. Die Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie (in der Folge: die Stiftung) ist eine gemeinnützige Stiftung des privaten Rechts. Nach dem Vorlagebeschluss bezweckt sie die Förderung der klinischen Psychologie in Praxis und Forschung. Sie will dazu beitragen, die Behandlungsmethoden durch geeignete Grundlagen- und Anwendungsforschung zu verbessern und wichtige Ergebnisse der klinisch-psychologischen Forschung der Öffentlichkeit zugänglich zu machen. Dafür unterhält sie eine Ambulanz, in der von der Stiftung angestellte Diplompsychologen Patienten psychotherapeutisch behandeln.

10. Die im Streitjahr 1990 bei der Stiftung angestellten Diplompsychologen waren keine Ärzte. Sie besaßen jedoch eine Erlaubnis nach dem Heilpraktikergesetz und hatten sich zu Psychotherapeuten fortgebildet.

11. Im Jahr 1990 erbrachte die Stiftung mehr als 40 % ihrer Leistungen an Versicherte in der gesetzlichen Sozialversicherung, an Empfänger von Sozialhilfe

oder an Versorgungsberechtigte. Die Vorstandsmitglieder und die leitenden Mitarbeiter der Stiftung waren als Heilpraktiker zugelassene Psychotherapeuten.

12. Das Finanzamt besteuerte die 1990 von der Stiftung erbrachten Leistungen mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Absatz 2 Nr. 8 UStG. Im Gegensatz zu der Stiftung vertrat es die Auffassung, dass die Umsätze nicht nach § 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG von der Steuer befreit seien.

13. Die Stiftung erhob vor dem Finanzgericht 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 Zulassung zum Heilpraktiker geleitet würden. Durch die Ablehnung der Steuerbefreiung würde ohne sachlichen Grund eine Ungleichbehandlung gegenüber der Besteuerung vergleichbarer, unter ärztlicher Aufsicht erbrachter Leistungen herbeigeführt.

14. Das Finanzgericht war der Auffassung, eine über den Wortlaut der Vorschrift hinaus gehende Anwendung des § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG sei weder durch Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie noch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten geboten. Es wies daher die Klage mit der Begründung ab, die Stiftung habe die nach § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG vorausgesetzten Leistungen nicht unter Aufsicht von Ärzten erbracht.

15. Die Stiftung legte gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof Revision 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 77/338 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 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 steuerfrei hätten erbringen können, wenn sie sie selbstständig 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 berufen?“

Zuge des Verfahrens auf den Befreiungstatbestand nach Buchstabe b.

IV — Zu den Vorlagefragen

16. Die Vorlagefragen betreffen einerseits den Befreiungstatbestand des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie, andererseits den Befreiungstatbestand des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie.

18. Die Klägerin im Ausgangsverfahren hat vor dem nationalen Richter insbesondere die Ansicht vertreten, dass die zur Umsetzung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b (in der Folge: Buchstabe b) der Richtlinie erlassene nationale Rechtsvorschrift — § 4 Nr. 16 UStG 1980 — insofern mit dem Gemeinschaftsrecht kollidiere, als sie die betreffende Steuerbefreiung von einer Behandlung unter ärztlicher Aufsicht abhängig macht. Eine entsprechende Bedingung sei der Richtlinie nicht zu entnehmen.

A — Zur ersten und zweiten Vorlagefrage

17. Obwohl die Anwendung letzterer Vorschrift aufgrund des ambulanten Charakters der von der Stiftung durchgeführten Behandlungen nahe liegend erscheint, beziehen sich die ersten zwei Vorlagefragen in erster Linie auf den Tatbestand gemäß Buchstabe b. Dies hängt offenbar damit zusammen, dass zum Zeitpunkt der Einleitung des Ausgangsverfahrens die Gleichstellung von juristischen und natürlichen Personen im Hinblick auf die nationale Rechtsvorschrift zur Umsetzung der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c (in der Folge: Buchstabe c) noch nicht erreicht worden war, sodass eine entsprechende Befreiung wohl bereits daran gescheitert wäre. Dementsprechend konzentrierte sich die Auseinandersetzung im

19. Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts hängt die Anwendbarkeit der Befreiung nach Buchstabe b zunächst entscheidend davon ab, ob die in Rede stehende Stiftung Umsätze getätigt hat, die als mit einer Krankenhausbehandlung oder einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbunden angesehen werden können. Dies wird daraus gefolgert, dass die von der Stiftung ausgeführten psychotherapeutischen Behandlungen weder Krankenhausbehandlungen noch ärztliche Heilbehandlungen im Sinne von Heilbehandlungen unter der Aufsicht von approbierten Ärzten darstellen würden.

20. Als weitere Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Befreiung gemäß Buchstabe b sei zu prüfen, ob die in Rede stehende Stiftung — wenn sie nicht eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, eine Krankenanstalt oder ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik ist — doch eine andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung im Sinne dieser Vorschrift darstellen könnte.

21. Da die ersten zwei Vorlagefragen folglich Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie betreffen und ihnen ein gewisses Verständnis dieser Bestimmung zugrunde liegt, möchte ich sie einer gemeinsamen Prüfung unterziehen.

1. Vorbringen der Beteiligten

22. Die *Stiftung* kritisiert zunächst die Fragestellung des Bundesfinanzhofs und legt dar, dass die von den bei ihr angestellten Psychotherapeuten erbrachten Leistungen die Diagnose, die Behandlung und die Heilung psychischer Krankheiten oder Störungen umfassen würden, sodass es sich um medizinische Leistungen im Sinne des Urteils vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98⁴ handle, die die Gesundheit von Menschen betreffen.

23. Die Stiftung betont in diesem Zusammenhang, dass es insoweit auf den materiellen Inhalt der Leistung ankomme — und nicht auf die formale Zulassung als Arzt oder in einem arztähnlichen Beruf, der den Ärzten berufsrechtlich gleichgestellt sei. Dementsprechend sei unter „ärztliche Heilbehandlung“ nicht nur die Heilbehandlung durch Ärzte zu subsumieren, sondern auch die Heilbehandlung durch einen zugelassenen Angehörigen eines Heilberufs, dessen Qualifikation — wie bei den hier in Rede stehenden Diplompsychologen — mit der eines Arztes vergleichbar sei.

24. Die *deutsche Regierung* trat dieser Ansicht insbesondere in der mündlichen Verhandlung entschieden entgegen und forderte eine nicht allzu weite Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie, und sei es nur, um seinem Ausnahmecharakter Rechnung zu tragen. Sie beruft sich auf das Urteil vom 11. Jänner 2001 in der Rechtssache C-76/99⁵, in welchem der Gerichtshof festgestellt habe, dass die in Rede stehende Steuerbefreiung die Sicherstellung eines preisgünstigen Zugangs zur Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung bezwecke. Andere Formen der Heilbehandlung seien ihrer Ansicht nach nicht zu privilegieren. Die deutsche Regierung sieht sich im Übrigen in ihrer Auslegung dadurch bestätigt, dass Buchstabe b anders als Buchstabe c keine Differenzierung zwischen „ärztlich“ und „arztähnlich“ vornehme.

4 — D. (Slg. 2000, I-6795, Randnrn. 17 und 18).

5 — Kommission/Frankreich (Slg. 2001, I-249, Randnr. 23).

25. Bei den von der Stiftung ausgeführten psychotherapeutischen Behandlungen handle es sich nach Ansicht der deutschen Regierung auch nicht um „eng verbundene Umsätze“, weil die Tätigkeit der Stiftung in sich abgeschlossen sei und die streitigen Behandlungen nicht im Zusammenhang mit einer anderweitigen Heilbehandlung stünden.

26. Die *dänische Regierung* setzt sich ebenfalls für eine enge Auslegung der Steuerbefreiung nach Buchstabe b ein. Diese Befreiung müsse ihrer Ansicht nach an die Bedingung geknüpft werden, dass die zu befreiende Behandlung entweder eine Krankenhausbehandlung bzw. eine ärztliche Heilbehandlung im Sinne einer Heilbehandlung durch einen approbierten Arzt darstellt oder einen hinreichenden Zusammenhang mit einer solchen Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung aufweist.

27. Nach Auffassung der *Kommission* möchte das vorlegende Gericht mit seiner ersten Vorlagefrage wissen, ob die streitigen psychotherapeutischen Behandlungen, welche nicht durch approbierte Ärzte erbracht werden, unter die Begriffe der „ärztlichen Heilbehandlung“ und/oder der mit dieser „eng verbundenen Umsätze“ fielen.

28. Die *Kommission* setzt sich insoweit für eine weite Auslegung ein, wonach der Begriff der „ärztlichen Heilbehandlung“ nach Buchstabe b und der Begriff der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ nach Buchstabe c grundsätzlich dieselben Leistungen erfassen würden, nämlich medizinische Leistungen, die die Gesundheit von Menschen betreffen. Die

Kommission betont in diesem Zusammenhang, dass die Leistungen nach Buchstabe b und nach Buchstabe c sich weniger in ihrer Art als in der Form ihrer Erbringung unterscheiden würden⁶.

29. Es stehe weiters im Einklang mit Sinn und Zweck der Steuerbefreiung nach Buchstabe b, die streitigen psychotherapeutischen Behandlungen unter den Begriff der „ärztlichen Heilbehandlung“ zu subsumieren. Die *Kommission* verweist insoweit auf das Urteil *Kommission/Frankreich*⁷, in welchem der Gerichtshof den Sinn und Zweck der Steuerbefreiung des Buchstaben b darin gesehen habe, „den Zugang zu solchen Behandlungen nicht durch die höheren Kosten [zu versperrern], die entstünden, wenn die Behandlungen selbst oder die eng mit ihnen verbundenen Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen wären“. Die *Kommission* fügt hinzu, dass es sich hier nicht um mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundene Umsätze handle, weil die in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen unabhängige Leistungen darstellen würden.

30. Die *Kommission* ist daher der Meinung, dass die Anwendbarkeit der Befrei-

6 — Sie zitiert in diesem Zusammenhang aus dem Urteil vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85 (*Kommission/Vereinigtes Königreich*, Slg. 1988, 817, Randnrn. 32 und 33), wonach Leistungen nach Buchstabe b „aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen bestehen, die üblicherweise ohne Gewinnerzielungsabsicht in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung... erbracht werden“, während Leistungen nach Buchstabe c „außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden“.

7 — Zitiert in Fußnote 5 (Randnr. 23).

ung nach Buchstabe b im Ausgangsfall entscheidend von der Frage abhängt, ob die Stiftung als eine „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ anzusehen ist. Zur entsprechenden zweiten Vorlagefrage stellen sowohl die *Kommission* als auch die *dänische Regierung* fest, dass die Richtlinie kein förmliches Anerkennungsverfahren vorsehe. Die Form der Anerkennung sei dementsprechend Sache des nationalen Rechts.

31. Die *Kommission* betont allerdings, dass sich die Anerkennung auch aus Bedingungen außerhalb des Steuerrechts ergeben könne, sofern diese sich auf die Umsatz-tätigkeit bezögen. Sie anerkennt hier die mögliche Maßgeblichkeit der Kostenübernahme durch Sozialversicherungsträger. Eine Teilübernahme der Kosten könne jedoch ihrer Ansicht nach nicht zu einer Teilanerkennung der betreffenden Einrichtung führen.

32. Im Hinblick auf die Anerkennung der betreffenden Einrichtung geht auch die *Stiftung* von der Maßgeblichkeit des nationalen Rechts aus. Sie fügt hinzu, dass die Kostenübernahme in Bezug auf ihre Leistungen wie bei entsprechenden ärztlichen Leistungen erfolge, sodass eine Anerkennung nach nationalem Recht anzunehmen sei.

33. Die *deutsche Regierung* hält eine Beantwortung der zweiten Vorlagefrage angesichts der von ihr vorgeschlagenen Antwort zur ersten Vorlagefrage für entbehrlich. Subsidiär trägt sie vor, dass das Anerkennungsverfahren durch das nationale Recht zu regeln sei. Eine Anerkennung aufgrund von außersteuerlichen Kriterien — wie etwa eine Kostenerstattung durch Sozialversicherungsträger — sei nicht grundsätzlich ausgeschlossen; es sei aber erforderlich, dass die nationale Mehrwertsteuerregelung Bezug auf diese Kriterien nehme. Die deutsche Regierung hebt hervor, dass nach deutschem Recht die Einrichtungen insoweit ihre Leistungen unter ärztlicher Aufsicht zu erbringen hätten.

2. Würdigung

Zur Art der Leistungen

34. Die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Buchstabe b setzt zunächst voraus, dass die in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen entweder als ärztliche Heilbehandlungen oder als mit solchen Heilbehandlungen eng verbundene Umsätze qualifiziert werden können. Unbestritten ist hingegen, dass das Tatbestandsmerkmal der Krankenhausbehandlung nicht relevant ist.

35. Vorauszuschicken ist, dass die Steuerbefreiungen nach ständiger Rechtsprechung autonome Begriffe des Gemeinschaftsrechts darstellen, die im Gesamtzusammenhang des durch die Richtlinie eingeführten gemeinsamen Mehrwertsteuersystems zu sehen sind⁸.

36. Ob die in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen unter den Begriff der mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundenen Umsätze fallen, erscheint fraglich. Die Kommission hat zu Recht auf das Urteil Kommission/Frankreich⁹ hingewiesen, wonach dieser Begriff dem Verhältnis der Nebenleistung zur Leistung entspricht. Die hier in Rede stehenden Leistungen stehen jedoch offenbar in keinem Zusammenhang mit sonstigen medizinischen Leistungen: Sie werden weder im Rahmen einer Krankenhausbehandlung durchgeführt noch können sie als Ergänzung einer Heilbehandlung durch approbierte Ärzte angesehen werden.

37. Nach dem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96¹⁰ ist „[e]ine Leistung... als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“. Da die in Rede stehenden Leistungen insofern unabhängige Leistungen darstellen, als sie in keinem Zusammenhang mit einer Kran-

kenhausbehandlung oder mit medizinischen Behandlungen stehen, scheidet eine Qualifikation als Nebenleistung aus. Dem entsprechend fallen sie nicht unter das Tatbestandsmerkmal der mit ärztlichen Heilbehandlungen „eng verbundenen Umsätze“.

38. Die erste Vorlagefrage ist wohl dahin zu verstehen, dass das vorlegende Gericht mit dieser Frage auch erfahren möchte, ob und inwieweit die in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen unter den Begriff der ärztlichen Behandlung fallen.

39. In diesem Zusammenhang ist im vorliegenden Fall insbesondere fraglich, ob die Subsumtion der in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen unter den Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ schon deshalb auszuschließen hat, weil es sich nicht um Leistungen handelt, die durch approbierte Ärzte erbracht werden.

40. Für eine solche Ansicht spricht zweifelsohne das Gebot einer engen Auslegung der Steuerbefreiungen gemäß Artikel 13 der Richtlinie, da diese Befreiungstatbestände Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt¹¹.

8 — Urteil vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00 (Ambulanter Pflegedienst Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 25 m. w. N.).

9 — Zitiert in Fußnote 5 (Randnr. 25).

10 — CPP (Slg. 1999, I-973, Randnr. 30).

11 — Urteil vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95 (SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 20).

41. Gegen eine solche einschränkende Auslegung spricht jedoch der Sinn und Zweck dieses Gebots der engen Auslegung. Es soll nämlich sicherstellen, dass die durch Artikel 13 gewährte steuerrechtliche Privilegierung bestimmter Leistungen nur denjenigen Leistungen zugute kommt, die dem Sinn und Zweck der Privilegierung gerecht werden. Hinsichtlich der Privilegierung ärztlicher Leistungen durch Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b oder c der Richtlinie kommt das Gebot einer engen Auslegung dementsprechend etwa dann zum Tragen, wenn es um die Frage geht, ob sämtliche Leistungen, die ein Arzt im Rahmen der Ausübung seines Berufes erbringt, steuerlich zu privilegieren sind oder nicht¹². Im vorliegenden Fall geht es aber nicht darum, zwischen einzelnen Leistungen eines Arztes zu unterscheiden, sondern um die steuerrechtliche Behandlung von Leistungen, die — wären sie von einem approbierten Arzt erbracht worden — unstreitig zu privilegieren gewesen wären.

42. Die deutsche Regierung bestreitet nämlich nicht, dass die in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen die Gesundheit von Menschen betreffen. Sie entsprechen damit der Definition von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gemäß Buchstabe c, wie sie der Gerichtshof vorgenommen hat, als medizinische Leistungen, die die Gesundheit von Menschen betreffen¹³.

43. Das Gebot einer engen Auslegung der Befreiungstatbestände des Artikels 13 der Richtlinie steht somit einer Gleichbehandlung von psychotherapeutischen Behandlungen ohne Rücksicht auf das Vorhandensein einer ärztlichen Zulassung des Ausführenden zum Zwecke der Anwendung des Buchstaben b nicht grundsätzlich entgegen. Fraglich ist jedoch, welche Bedeutung dem Umstand beizumessen ist, dass die Tatbestände der Buchstaben b und c im Hinblick auf die Heilbehandlungen unterschiedliche Wortlaute aufweisen: Während Buchstabe b von „ärztlicher Heilbehandlung“ spricht, bezieht sich Buchstabe c auf „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“.

44. Der Gerichtshof hat sich zuletzt im Urteil Kügler mit dem Verhältnis zwischen beiden Befreiungstatbeständen befasst. Er führte dort wie folgt aus: „Die Buchstaben b und c des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie, deren Anwendungsbereiche unterschiedlich sind, bezwecken... eine abschließende Regelung der Steuerbefreiungen für Leistungen der Heilbehandlung im engeren Sinne. Nach Buchstabe b dieser Bestimmung sollen alle Leistungen steuerfrei sein, die in Krankenhäusern erbracht werden, während nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c diejenigen Heilbehandlungen steuerfrei sein sollen, die außerhalb von Krankenhäusern, sei es in den Praxisräumen des Handelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden“¹⁴.

45. Der Gerichtshof sieht demnach die Möglichkeit einer klaren Abgrenzung bei-

¹² — Siehe nur das Urteil D. (zitiert in Fußnote 4), Randnrn. 15 ff. Siehe zu dieser Frage auch meine Schlussanträge in den derzeit anhängigen Rechtssachen C-212/01 (Unterpertinger, Slg. 2003, I-13859, I-13861) und C-307/01 (D'Ambrumenil Slg. 2003, I-13909, I-13912).

¹³ — Urteil zitiert in Fußnote 4 (Randnrn. 17 und 18).

¹⁴ — Urteil zitiert in Fußnote 8 (Randnr. 36).

der Befreiungstatbestände, wobei als Kriterium weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung dienen soll. Mit dieser Ansicht knüpft der Gerichtshof folgerichtig an das Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich¹⁵ an. In diesem Urteil stellte der Gerichtshof fest, dass nach Buchstabe b Leistungen zu befreien seien, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen bestehen, die üblicherweise ohne Gewinnerzielungsabsicht in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie z. B. zum Schutz der menschlichen Gesundheit, erbracht werden, während nach Buchstabe c Leistungen zu befreien seien, die außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden.

46. Die unterschiedliche Fassung beider Steuerbefreiungstatbestände lässt sich wohl damit erklären, dass die Tatbestände sich auf Umsätze beziehen, die an unterschiedlichen Orten — in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung in Buchstabe b, an sonstigen Orten, insbesondere in Praxisräumen, in Buchstabe c — getätigt werden. Die Leistungsart erscheint hingegen nicht ausschlaggebend, sodass der unterschiedliche Wortlaut beider Befreiungstatbestände einer Anwendung der Befreiung nach Buchstabe b auf die in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen nicht entgegenstehen dürfte.

47. Die Subsumtion der in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen unter den Begriff der „ärztlichen Heilbehandlung“ steht weiters im Einklang sowohl mit Sinn und Zweck der steuerlichen Privilegierung als auch mit dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

48. Im Hinblick auf Sinn und Zweck der Steuerbefreiung für ärztliche Leistungen hat der Gerichtshof wiederholt festgehalten, dass mit einer solchen Privilegierung erreicht werden soll, „dass der Zugang zu solchen Behandlungen nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Behandlungen selbst oder die eng mit ihnen verbundenen Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen wären“¹⁶. In Bezug auf die Kosten ist aber weit weniger der Behandelnde entscheidend, als der Inhalt seiner Leistung.

49. Im Urteil Kügler¹⁷ erinnerte der Gerichtshof ferner daran, dass „der Grundsatz der steuerlichen Neutralität... es insbesondere [verbietet], dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden“. Sofern die von der Stiftung angestellten Kräfte über die erforderliche Berufseignung als Diplompsychologe mit Zusatzausbildung als Heilpraktiker verfügen, sodass eine Gleichwertigkeit ihrer Leistungen mit

16 — Siehe nur das Urteil Kommission/Frankreich (zitiert in Fußnote 5), Randnr. 23.

17 — Zitiert in Fußnote 8 (Randnr. 30).

15 — Zitiert in Fußnote 6, dort insbesondere Randnr. 35.

Leistungen, die von entsprechenden Fachärzten erbracht werden, gesichert ist, steht der Grundsatz der steuerlichen Neutralität einer unterschiedlichen Behandlung der Leistungen beider Berufsgruppen entgegen.

Zur Anerkennung der Stiftung

50. Schließlich ist auf das Argument einzugehen, wonach die Anwendung des Buchstaben b auf psychotherapeutische Behandlungen der in Rede stehenden Art zu einer Überschneidung zwischen dem Anwendungsbereich des Buchstaben b mit demjenigen des Buchstaben c führe.

51. Angesichts der klaren Abgrenzung in der Rechtsprechung des Gerichtshofes¹⁸ dürfte indes eine Überschneidung in der Regel ausgeschlossen sein. Die zitierte Feststellung in Randnummer 36 des Urteils Kügler kann meines Erachtens auch nicht dahin verstanden werden, dass die in Rede stehenden psychotherapeutischen Behandlungen schon deshalb nicht unter Buchstabe b fallen, weil sie in einer Ambulanz vorgenommen werden. Ob dieser Umstand eine Auswirkung auf die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b hat, ist vielmehr beim Tatbestandsmerkmal der „anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtung“ zu prüfen.

52. Hinsichtlich der Frage der Anerkennung der Stiftung kann ich mich angesichts der doch recht großen Übereinstimmung zwischen den Stellungnahmen der Beteiligten und dem Urteil Kügler kurz fassen. Das Urteil Kügler betrifft zwar die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie und die dort vorgesehene Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter. Diese Steuerbefreiung erscheint jedoch vergleichbar mit derjenigen unter Buchstabe b: Ihre Gewährung hängt ebenso sowohl von der Leistungsart als auch vom Ort ihrer Erbringung ab, wobei Buchstabe g ebenfalls auf öffentlich-rechtliche Einrichtungen oder vergleichbare — durch den betreffenden Mitgliedstaat anerkannte — Einrichtungen mit sozialem Charakter abstellt. Der Wortlaut von Buchstabe g erscheint nur insofern klarer, als die Zuständigkeit des Mitgliedstaats zum Zwecke der Anerkennung ausdrücklich erwähnt wird.

53. Im vorliegenden Fall ist gleichwohl nicht streitig, dass die Frage, ob eine Einrichtung zum Zwecke der Anwendung der Steuerbefreiung nach Buchstabe b ordnungsgemäß anerkannt worden ist, nach Maßgabe des nationalen Rechts zu beantworten ist, da die Richtlinie insoweit keine Regelung enthält. Das Urteil Kügler ist daher übertragbar; nach diesem Urteil ist „es... Sache der nationalen Behörden, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte, insbesondere unter Berücksichtigung der Praxis der zuständigen Verwaltung in ähn-

¹⁸ — Siehe oben, Nrn. 44 f.

lichen Fällen zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie anzuerkennen sind“¹⁹.

55. Aufgrund des vergleichbaren Regelungsgehalts zwischen Buchstabe g und Buchstabe b²¹ erscheinen diese Hinweise auch für die Auslegung von Buchstabe b maßgeblich.

54. Zur Frage, welche nationalen Vorschriften hiebei zu berücksichtigen sind, hat der Gerichtshof ebendort weiters wie folgt ausgeführt: „Im Ausgangsverfahren kann das vorlegende Gericht somit das Bestehen spezifischer Vorschriften berücksichtigen, gleich ob es sich dabei um nationale oder regionale, um Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, um Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit handelt, sowie den Umstand, dass Gemeinschaften mit den gleichen Tätigkeiten wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens wegen des mit diesen Tätigkeiten verbundenen Gemeinwohlinteresses bereits in den Genuss einer ähnlichen Steuerbefreiung kommen, und den Umstand, dass die Kosten der von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erbrachten Leistungen möglicherweise zum großen Teil von durch Gesetz errichteten Krankenkassen oder von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, zu denen die privaten Wirtschaftsteilnehmer, wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens, vertragliche Beziehungen unterhalten“²⁰.

56. Nach alledem schlage ich vor, die erste und die zweite Vorlagefrage dahin gehend zu beantworten, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388 psychotherapeutische Behandlungen, welche eine Stiftung mit angestellten Diplompsychologen, die nicht als Ärzte zugelassen sind, in einer Ambulanz ausführt, als „ärztliche Heilbehandlungen“ und dementsprechend nicht als „damit eng verbundene Umsätze“ erfasst. Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob ein Steuerpflichtiger eine „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie darstellt.

19 — Urteil zitiert in Fußnote 8 (Randnr. 57).

20 — Urteil zitiert in Fußnote 8 (Randnr. 58).

21 — Buchstabe g betrifft die „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen“, sodass sich die Frage einer Anerkennung durch Sozialversicherungsträger hier wie auch im Rahmen von Buchstabe b gleichermaßen stellt.

B — Zur dritten Vorlagefrage

1. Vorbringen der Beteiligten

57. Hinsichtlich der dritten Vorlagefrage weichen die Meinungen der Beteiligten insbesondere im Hinblick auf die Notwendigkeit einer Antwort ab. Hingegen ist in der Sache eine weit gehende Übereinstimmung der Antwortvorschläge festzustellen.

58. Die *deutsche Regierung* hält eine Antwort für entbehrlich, weil Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie im Verhältnis zu Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c eine Sonderregelung darstelle, weshalb diese Vorschrift die letztere Vorschrift verdränge. Die *Kommission* weist ihrerseits darauf hin, dass der Bundesfinanzhof die dritte Vorlagefrage nur für den Fall gestellt hätte, dass die Steuerbefreiung nach Buchstabe b nicht zur Anwendung komme. Gleichwohl sei eine Beantwortung der dritten Vorlagefrage erforderlich, da es Sache des vorlegenden Gerichts sei, festzustellen, ob die Steuerbefreiung nach Buchstabe b im vorliegenden Fall anwendbar sei.

59. Zum Verhältnis zwischen der Steuerbefreiung nach Buchstabe b und nach Buchstabe c trägt die *Stiftung* vor, dass Buchstabe c gegenüber Buchstabe b aus Gründen der Neutralität der Mehrwertsteuer die speziellere Vorschrift sei. Eine weite Auslegung der „ärztlichen Heilbehandlung“ nach Buchstabe b, wie sie von der Stiftung vertreten wird, führe nämlich

dazu, dass „arzähnliche Berufe“ im Sinne des Buchstaben c auch von Buchstabe b erfasst würden. Die Stiftung geht dementsprechend davon aus, dass auf die dritte Vorlagefrage einzugehen sei.

60. In der Sache betont die Stiftung im Wesentlichen, dass die von den angestellten Psychotherapeuten erbrachten Leistungen steuerfrei wären, wenn sie freiberuflich in einer Praxis erbracht worden wären. In diesem Zusammenhang hebt die Stiftung hervor, dass diese Psychotherapeuten ihre Tätigkeit ungeachtet des Bestehens eines Arbeitsvertrages eigenverantwortlich und fachlich unabhängig verrichten würden.

61. Die *deutsche Regierung* hält ebenfalls fest, dass die bei der Stiftung beschäftigten Psychotherapeuten die gleichen Behandlungen steuerfrei hätten erbringen können, wenn sie sie selbständig als Steuerpflichtige durchgeführt hätten, weil psychotherapeutische Leistungen von Diplompsychologen „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie seien.

62. Sowohl die *dänische Regierung* als auch die *Kommission* bekräftigen, dass der Anwendungsbereich von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie nicht auf natürliche Personen beschränkt sei.

2. Würdigung

Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie... von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die dort genannten ärztlichen oder arztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig“ ist.

63. Vorausschicken möchte ich, dass ich ungeachtet des bereits erörterten Verhältnisses zwischen der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b und der Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c²² eine Beantwortung der dritten Vorlagefrage für erforderlich halte. Wie die Kommission nämlich zu Recht hervorgehoben hat, ist es Sache des vorlegenden Gerichts festzustellen, ob die Steuerbefreiung nach Buchstabe b im vorliegenden Fall anzuwenden ist.

64. Im Übrigen erscheint es entbehrlich, im Einzelnen auf die Argumente der Beteiligten einzugehen, weil die Antwort zur dritten Vorlagefrage unmittelbar dem Urteil Kügler²³ zu entnehmen ist.

65. Mit seiner ersten Vorlagefrage in der Rechtssache Kügler wollte der Bundesfinanzhof wissen, ob die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie von der Rechtsform des Steuerpflichtigen abhängig ist, der die dort genannten ärztlichen oder arztähnlichen Leistungen erbringt. Dazu hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass „die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A

66. Der Gerichtshof begründet seine Antwort damit, dass der Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c die Steuerbefreiung nicht von einer gewissen Rechtsform des Steuerpflichtigen abhängig mache²⁴. Es reiche vielmehr aus, dass es sich um ärztliche — oder arztähnliche — Leistungen handle, welche von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen. Der Gerichtshof betont weiter, dass eine solche Auslegung im Einklang mit dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, stehen würde²⁵. Schließlich entspreche diese Auslegung dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der es insbesondere verbiete, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden²⁶.

67. Da im Ausgangsfall die von der Stiftung beschäftigten Diplompsychologen unstreitig Leistungen der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin erbringen und über die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise verfügen, erscheint die Antwort auf die erste Vorlagefrage in der Rechtssache Kügler in vollem Umfang auf den hier vorliegenden Fall übertragbar.

22 — Siehe oben, Nrn. 44 ff.

23 — Urteil zitiert in Fußnote 8.

24 — A. a. O., Randnr. 27.

25 — A. a. O., Randnr. 29.

26 — A. a. O., Randnrn. 29 f.

C — Zur vierten Vorlagefrage

1. Vorbringen der Beteiligten

68. Die vierte Vorlagefrage betrifft eine allfällige unmittelbare Wirkung der Steuerbefreiungen nach den Buchstaben b und c des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Richtlinie.

69. Die *Stiftung* weist insbesondere auf die ihrer Ansicht nach fehlerhafte Umsetzung der Richtlinie in der Bundesrepublik Deutschland hin. Der nationale Gesetzgeber habe bei der Umsetzung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie die Steuerbefreiung an eine zusätzliche Bedingung geknüpft, nämlich dass die Leistungen „unter ärztlicher Aufsicht“ erbracht werden. Dadurch entstehe eine mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität unvereinbare Ungleichbehandlung zwischen gewissen medizinischen Leistungen, die in der Bundesrepublik Deutschland von der Umsatzsteuerbefreiung ausgenommen seien, und denselben Leistungen in anderen Mitgliedstaaten, die diese Befreiung gewähren. Die *Stiftung* plädiert dementsprechend für eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts — unter Außerachtlassung der ihrer Ansicht nach richtlinienwidrigen Bedingung.

70. Die *deutsche Regierung* bestreitet die unmittelbare Wirkung der Befreiungstatbestände unter den Buchstaben b und c, da es jeweils an dem Merkmal der inhaltlichen Unbedingtheit fehle. Gemäß

Buchstabe b hänge die Steuerbefreiung nämlich von einer Anerkennung der betreffenden Einrichtung durch den Mitgliedstaat ab, sodass insoweit ein Ermessensspielraum des Mitgliedstaats bestehe. Gemäß Buchstabe c sei es ebenfalls Sache des Mitgliedstaats zu definieren, was unter ärztlichen und arztähnlichen Berufen zu verstehen sei.

71. Nach Ansicht der *Kommission* stehe die durch Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe a der Richtlinie den Mitgliedstaaten insbesondere in Bezug auf Absatz 1 Buchstabe b eröffnete Möglichkeit, die Steuerbefreiung von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig zu machen, der unmittelbaren Anwendbarkeit von Absatz 1 dieser Bestimmung nicht grundsätzlich entgegen. Auch Artikel 13 Teil A Absatz 2 Buchstabe b der Richtlinie stehe der unmittelbaren Anwendbarkeit von Absatz 1 nicht entgegen, weil es sich um eine Einschränkung mit Eventualcharakter handle, die nach der Rechtsprechung die unmittelbare Anwendbarkeit nicht hindere²⁷.

72. Weiter scheitere die unmittelbare Wirkung von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b nicht an der Voraussetzung einer ordnungsgemäßen Anerkennung der betreffenden Einrichtung durch den Mitgliedstaat. Liege eine entsprechende Anerkennung im Einzelfall vor, so ergebe sich aus dem Wortlaut der genannten Bestimmung hinreichend genau, welche wirtschaftlichen Tätigkeiten von der Mehrwertsteuerbefreiung erfasst seien.

27 — Die *Kommission* verweist insoweit auf das Urteil vom 17. Oktober 1989 in den verbundenen Rechtssachen 231/87 und 129/88 (*Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda u. a./Comune di Carpaneto Piacentino u. a.*, Slg. 1989, 3233, Randnr. 32).

2. Würdigung

73. Die Antwort zur vierten Vorlagefrage dürfte sich ebenfalls dem Urteil Kügler²⁸ entnehmen lassen. In dieser Rechtssache ging es zwar um die unmittelbare Wirkung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie; die zugrunde liegende Problematik ist aber insofern vergleichbar, als diese Bestimmung die Möglichkeit einer Steuerbefreiung für Einrichtungen eröffnet, die das nationale Recht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkennt²⁹.

74. Der Gerichtshof erkannte hierzu für Recht, dass ein Steuerpflichtiger sich vor einem nationalen Gericht auf die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie berufen könne, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist.

75. Ausgangspunkt der Überlegungen des Gerichtshofes war seine ständige Rechtsprechung, wonach sich der „Einzelne in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen“ könne³⁰.

76. Um die unmittelbare Wirkung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g zu

begründen, führt der Gerichtshof im Einzelnen aus, dass der Staat sich nicht auf den fehlenden Erlass von Vorschriften, die die Anwendung der in Rede stehenden Steuerbefreiung erleichtern sollen und auf welche Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Richtlinie einleitend Bezug nimmt, berufen könne³¹. Weiter hält der Gerichtshof fest, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie „hinreichend genau und unbedingt die Tätigkeiten aufzählt, die steuerfrei sind“³².

77. Der Gerichtshof setzt sich sodann mit dem von ihm nicht in Frage gestellten Ermessen der Mitgliedstaaten bei der Anerkennung der in Rede stehenden Einrichtungen auseinander. Er führt hiezu aus, dass der Einzelne kein Recht auf Anerkennung aus der Richtlinie herleiten kann, solange die Mitgliedstaaten die Grenzen des ihnen in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie eingeräumten Ermessens beachten.

78. Für den Gerichtshof ist es demnach „Sache der nationalen Behörden, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte, insbesondere

28 — Zitiert in Fußnote 8.

29 — Siehe dazu bereits oben, Nr. 52.

30 — A. a. O., Randnr. 51.

31 — A. a. O., Randnr. 52, mit Verweis auf das Urteil vom 19. Jänner 1982 in der Rechtssache 8/81 (Becker, Slg. 1982, 53, Randnr. 33).

32 — A. a. O., Randnr. 53.

unter Berücksichtigung der Praxis der zuständigen Verwaltung in ähnlichen Fällen zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie anzuerkennen sind“. Der Gerichtshof fügt hinzu, dass sich die Anerkennung im jeweiligen Mitgliedstaat nicht nur aus Steuervorschriften ergeben kann³³. Die durch Artikel 13 Teil A Absatz 2 der Richtlinie vorgesehene Möglichkeit, die Gewährung der in Absatz 1 dieser Bestimmung vorgesehenen Befreiungen von der Erfüllung einer oder mehrerer Bedingungen abhängig zu machen, stehen der unmittelbaren Anwendbarkeit des Absatzes 1 nicht entgegen, da diese Möglichkeit nur Eventualcharakter habe und ein Mitgliedstaat sich auf den fehlenden Erlass von Bestimmungen zur Konkretisierung der durch diese Bestimmung zugelassenen Bedingungen nicht berufen könne³⁴.

einem nationalen Gericht berufen kann, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist. Gleichzeitig überlässt es der Gerichtshof dem nationalen Richter, anhand aller maßgeblichen Umstände zu prüfen, inwieweit der Steuerpflichtige eine anerkannte Einrichtung im Sinne des jeweiligen Befreiungstatbestands ist.

80. Auch dieser Gedankengang erscheint auf die Buchstaben b und c übertragbar, da beide Befreiungstatbestände hinreichend genau und unbedingt die Tätigkeiten aufzählen, die steuerfrei sind. Dem Urteil Kügler ist ferner zu entnehmen, dass weder die Kompetenz nationaler Stellen bei der Anerkennung der betreffenden Einrichtung zum Zwecke einer Steuerbefreiung noch die durch Artikel 13 Teil A Absatz 2 eröffnete Möglichkeit, die dort genannten Steuerbefreiungen von der Erfüllung bestimmter Bedingungen abhängig zu machen, geeignet seien, die unmittelbare Wirkung einer Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 auszuschließen.

79. Der Gerichtshof kommt damit zum Ergebnis, dass sich der Einzelne auf den Tatbestand der Steuerbefreiung betreffend Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe g vor

81. Dementsprechend ist festzuhalten, dass ein Steuerpflichtiger sich auf die Steuerbefreiungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Richtlinie berufen kann, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist.

33 — Siehe insbesondere Randnr. 58 des zitierten Urteils.

34 — Randnr. 60 des zitierten Urteils.

V — Ergebnis

82. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Vorlagefragen wie folgt zu beantworten:

- „1. 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 Umsatzsteuer — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage erfasst — als „ärztliche Heilbehandlungen“ und dementsprechend nicht als „damit eng verbundene Umsätze“ — psychotherapeutische Behandlungen, welche eine Stiftung mit angestellten Diplompsychologen, die als Heilpraktiker, aber nicht als Ärzte zugelassen sind, in einer Ambulanz ausführt. Es ist Sache des nationalen Gerichts, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob ein Steuerpflichtiger eine „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art“ im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie darstellt.
2. Die Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ist von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die dort genannten ärztlichen oder arztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig.
3. Ein Steuerpflichtiger kann sich auf die Steuerbefreiungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG berufen, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit diesen Bestimmungen unvereinbar ist.“