D.

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS ANTONIO SAGGIO

vom 27. Januar 2000 *

1. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen begehrt das Landesgericht St. Pölten (Österreich) Auskunft darüber, ob eine erbbiologische Untersuchung, die ein medizinischer Sachverständiger im Auftrag eines Gerichts im Rahmen eines Vaterschaftsprozesses durchführt, von der Steuerbefreiung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe 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 (im folgenden: Sechste Richtlinie) [1] erfaßt wird, und, falls diese erste Frage bejaht wird, ob der durch die Steuerbefreiung Begünstigte die Möglichkeit hat, auf sie zu verzichten.

Gemeinschafts- und nationales Recht

2. In Artikel 13 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie sind die Leistungen und die „dem Gemeinwohl dienenden" Tätigkeiten aufgeführt, die die Mitgliedstaaten unter den von ihnen festgelegten Bedingungen von der Mehrwertsteuer befreien. Dazu gehören nach Buchstabe c „die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden".

3. In Österreich heißt es in § 6 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) von 1994 [2] (im folgenden UStG 1994) in Absatz 1: „Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: ... die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt" (Ziffer 19) und „die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland seinen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 300 000 [ATS (österreichische Schilling)] nicht überschreiten" (Ziffer 27). Weiter heißt es in Absatz 3: „Der Unternehmer, dessen Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 27 befreit sind, kann bis zur Rechtskraft des Bescheids gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß er auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 verzichtet." Es sei hinzugefügt, daß die Gebühren der vom Gericht beauftragten Sachverständigen von dem Gericht festgesetzt werden, in dessen Auftrag der Sachverständige tätig geworden ist oder werden soll. Das Gericht ordnet die Auszahlung der Gebühr aus einem von einer Partei eingezahlten Kostenvorschuß, in

* Originalsprache: Italienisch.

1 — ABl. L 145, S. 1.

2 — BGBl. 1994/633.

dessen Ermangelung aus Mitteln des österreichischen Bundesschatzes, an.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

4. In einem Verfahren, in dem die Klägerin die Feststellung beantragt hat, daß sie das Kind des Beklagten sei, ernannte das Bezirksgericht St. Pölten Frau Dr. Rosenmayr zur medizinischen Sachverständigen und beauftragte sie, nach einer anthropologisch-erbbiologischen Untersuchung ein Gutachten darüber zu erstellen, ob die Klägerin des Ausgangsverfahrens ein Kind des Beklagten sein könne. Für ihre technische Untersuchungstätigkeit verlangte Dr. Rosenmayr neben ihren Gebühren 14 108,60 ATS [3] mit der Begründung, sie habe sich für die Besteuerung ihrer Tätigkeit entschieden [4]. Sie führt aus, nur bei Entrichtung der Mehrwertsteuer auf ihre Gebühren könne sie die Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen, die sie beim Kauf von für ihre Untersuchungen erforderlichen Materialien und bei der Bezahlung ihrer Mitarbeiter entrichtet habe. Das Bezirksgericht setzte mit Beschluß von 29. Mai 1998 die Gebühren der Sachverständigen auf 84 653 ATS einschließlich der Mehrwertsteuer fest. Dieser Betrag wurde der Betroffenen aus öffentlichen Mitteln des Bundesschatzes gezahlt. Der Revisor des Bundesschatzes [5] legte gegen den erwähnten Beschluß Rekurs beim Landesgericht St. Pölten ein und machte zur Begründung geltend, daß die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Absatz 1 Ziffer 19 UStG für ärztliche Tätigkeiten auch für die Gebühren der medizinischen Sachverständigen gelten müsse, und beantragte daher, den angefochtenen Beschluß dahin zu ändern, daß vom festgesetzten Betrag die Mehrwertsteuer abgezogen werde.

5. In diesem Zusammenhang hat das Landesgericht St. Pölten beschlossen, dem Gerichtshof folgende Fragen vorzulegen:

1. Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (77/388/EWG) dahin auszulegen, daß die dort normierte Umsatzsteuerbefreiung auch humanmedizinische Leistungen erfaßt, die ein Arzt in seiner Eigenschaft als Gerichtssachverständiger im Auftrag des Gerichtes erbringt, insbesondere durch anthropologisch-erbbiologische Untersuchungen im Rahmen eines Vaterschaftsprozesses?

2. Für den Fall, daß die erste Frage mit Ja beantwortet wird: Steht die angeführte

3 — Die Höhe der Sachverständigengebühren regelt sich in Österreich nach dem Gebührenanspruchsgesetz von 1975.

4 — Nach den Ausführungen von Dr. Rosenmayr hat das Bundesministerium für Finanzen in einem Erlaß vom 9. Januar 1998 die Ansicht vertreten, daß grundsätzlich jede ärztliche Gutachtertätigkeit unter die Befreiung nach § 6 Absatz 1 Ziffer 19 UStG 1994 falle. Dies verhindere aber nicht, daß ein ärztlicher Sachverständiger die Möglichkeit habe, sich freiwillig für die Entrichtung von Umsatzsteuer und somit für das Recht auf Vorsteuerabzug zu entscheiden. Für ihre Ansicht beruft sie sich auf § 6 Absatz 1 Ziffer 27 und Absatz 3 UStG 1994.

5 — Den Revisoren steht ein eigenes Rechtsmittel gegen die Gebührenfestsetzungsbeschlüsse der Gerichte zu.

Bestimmung der Richtlinie der Anwendung einer Vorschrift des nationalen Rechts entgegen, die es (auch) Ärzten unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, auf die angeführte Umsatzsteuerbefreiung wirksam zu verzichten?

Zur Zulässigkeit

6. Die österreichische Regierung macht vorab geltend, daß die Entscheidung des vorlegenden Gerichts Rechtsprechungscharakter habe. Nach österreichischem Recht sei die Entscheidung, mit der die Gebühren eines vom Gericht beauftragen Sachverständigen festgesetzt würden, grundsätzlich ein untrennbarer Bestandteil der die Hauptsache (und somit im vorliegenden Fall das Verfahren zur Vaterschaftsermittlung) beendenden Entscheidung. Die Gebührenfestsetzung müsse nämlich notwendigerweise der Endentscheidung vorangehen, in der neben der Sachentscheidung bestimmt werde, welcher Partei die Kosten des Verfahrens, insbesondere die Kosten etwaiger technischer Untersuchungen, auferlegt würden. Im vorliegenden Fall lasse sich daher der „Rechtsprechungs"-Charakter im Sinne von Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) nicht leugnen, so daß das Vorabentscheidungsersuchen des Landesgerichts St. Pölten zulässig sei.

Zur ersten Frage

7. Mit der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen, die im Rahmen der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auch Leistungen eines Arztes erfaßt, die dieser in seiner Eigenschaft als gerichtlich ernannter Sachverständiger erbringt, wie beispielsweise Leistungen, die in anthropologisch-erbbiologischen Untersuchungen im Rahmen eines Vaterschaftsprozesses bestehen.

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

8. Alle beteiligten Regierungen schlagen vor, die erste Frage zu bejahen. Die österreichische Regierung macht geltend, daß sich die ärztliche Leistung, die dem Ausgangsverfahren zugrunde liege, unter zwei Gesichtspunkten von den üblichen medizinischen Leistungen unterscheide: Zum einen habe die Sachverständige ihre Leistung kraft eines hoheitlichen Auftrags und somit nicht wie üblich im Rahmen eines Vertragsverhältnisses erbracht; zum anderen habe es sich bei den von der Sachverständigen vorgenommenen Handlungen um eine rein technische Feststellung ohne Zusammenhang mit einer ärztlichen Betreuung oder Behandlung gehandelt. Im Hinblick auf den erstgenannten Gesichtspunkt führt die österreichische Regierung weiter aus, der Umstand, daß die Sachverständige vom Gericht beauftragt worden sei, ändere nichts am Inhalt ihrer Tätigkeit und daher sei es nicht gerechtfertigt, die Sachverständigentätigkeit als etwas anderes als die üblichen ärztlichen Leistungen zu betrachten und sie steuerlich weniger günstig zu behandeln. In bezug auf den zweiten Gesichtspunkt, das Fehlen eines Zusammenhangs mit einer ärztlichen Betreuung oder Behandlung, sei die Richtlinie so auszulegen, daß auch die vom Gericht von den

Sachverständigen verlangten Untersuchungen (beispielsweise Laboruntersuchungen), die für die Entscheidung des Rechtsstreits erforderlich seien, als humanmedizinische Leistungen für die Zwecke der Befreiung von der Mehrwertsteuer anzusehen seien [6]. Unter diesem Gesichtspunkt habe der Umstand, daß diese Leistungen nicht mit einer Heilbehandlung verbunden seien, keine Bedeutung.

9. Auf der gleichen Linie führt die niederländische Regierung in bezug auf die erste Frage aus, daß die in gerichtlichem Auftrag ausgeführten ärztlichen Tätigkeiten in gleicher Weise wie humanmedizinische Heilbehandlungen zu betrachten und daher von der Mehrwertsteuer zu befreien seien. Denn der Begriff der Heilbehandlungen umfasse alle Tätigkeiten in Ausübung der ärztlichen (oder arztähnlichen) Berufe einschließlich der gutachterlichen Untersuchungen. Deshalb diene auch die Tätigkeit eines Arztes in seiner Eigenschaft als gerichtlich beauftragter Sachverständiger wie die Heilbehandlungstätigkeit dem Allgemeinwohl und sei daher steuerlich günstiger zu behandeln. Schließlich könne die Tätigkeit eines Gerichtssachverständigen nicht allein deshalb anders als die eines von Privatpersonen beauftragten Sachverständigen beurteilt werden, weil sie auf einer richterlichen Entscheidung und nicht auf einem Vertrag beruhe. Es würde zu einer Verfälschung des freien Wettbewerbs und somit des mit der Harmonisierung des Mehrwertsteuerrechts verfolgten Zieles führen, wenn die Tätigkeit eines Gerichtssachverständigen vom Geltungsbereich der Steuerbefreiung für Heilbehandlungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen würde.

10. Die Regierung des Vereinigten Königreichs untersucht die erste Frage unter zwei Gesichtspunkten. Vor allem wirft sie das Problem auf, ob Untersuchungen zur Vaterschaftsbestimmung unter den Begriff „Heilbehandlung" fallen, und vertritt die Ansicht, daß sämtliche Tätigkeiten, die medizinisches Fachwissen voraussetzten, von diesem Begriff erfaßt würden, denn Artikel 13 der Sechsten Richtlinie definiere die Tätigkeiten in Ausübung ärztlicher Berufe sehr weit. Davon ausgehend erfasse dieser Begriff nicht nur die Behandlung von Kranken, sondern auch alle Tätigkeiten, die nicht unmittelbar mit dem Gesundheitsschutz oder der Heilung zusammenhingen, wie Berichte über den allgemeinen Gesundheitszustand eines Patienten, Geburtenregelung, Sterilisation oder Schönheitschirurgie. Das gemeinsame Kriterium dieser Tätigkeiten sei, daß sie medizinische Fachkenntnis und Erfahrung voraussetzten. Im gleichen Sinne wäre das Abstellen auf den Zweck der Leistungen mit dem Ziel, diejenigen zu ermitteln, die nicht befreit werden dürften, ein schwer handhabbares und nicht eindeutiges Entscheidungskriterium [7]. Beispielsweise könne eine Person der gleichen Blutuntersuchung sowohl zur Ermittlung einer Krankheit als auch im

6 — Die Haltung der österreichischen Behörden zu der Frage war jedoch schwankend. Ein Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Januar 1998 schloß nämlich die Erstattung anthropologisch-erbbiologischer Gutachten von den steuerbefreiten humanmedizinischen Leistungen aus, doch änderte ein späterer Erlaß den vorhergehenden mit der Feststellung, daß auch diese spezielle Sachverständigentätigkeit gemäß § 6 Absatz 1 Ziffer 19 UStG befreit sei.

7 — Die britische Regierung hat in der mündlichen Verhandlung auch ausgeführt, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber eine ausdrückliche Bestimmung getroffen hätte, wenn er die steuerbefreiten Tätigkeiten nach Maßgabe ihres Zweckes hätte abgrenzen wollen. Die Sechste Richtlinie habe eine Lösung dieser Art für die Tätigkeiten im Sinne ihres Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben k und p gewählt, und zwar für die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die Zwecke der Gesundheitsfürsorge, der Sozialfürsorge, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung und des geistigen Beistandes.

Zusammenhang mit einer Vaterschaftsfeststellung unterzogen werden; die medizinische Leistung könnte in beiden Fällen die gleiche sein, während die steuerliche Behandlung unterschiedlich wäre.

Zwar seien die Befreiungsregelungen der Sechsten Richtlinie als Ausnahmen von der allgemeinen Anwendung der Mehrwertsteuer eng auszulegen, jedoch nicht so, daß ihre Tragweite in einer Weise eingeengt würde, die im Wortlaut keine entsprechende Stütze finde.

Für die allgemeine Geltung der Befreiung spräche auch, daß jede andere Auslegung mit dem Erfordernis einer einfachen und sicheren Anwendung der Steuerbefreiung nicht vereinbar wäre. In den einleitenden Worten des Artikels 13 Teil A Absatz 1 der Richtlinie heiße es ausdrücklich, daß die Mitgliedstaaten die Befreiung von der Mehrwertsteuer „unter den Bedingungen, die sie zu Gewährleistung einer korrekten und *einfachen* Anwendung der ... Befreiungen ... festsetzen". Mit dem Ziel der Einfachheit wäre es aber nicht vereinbar, wenn die Ärzte für die verschiedenen von ihnen im Rahmen ihrer Berufsausübung erbrachten Tätigkeiten unterschiedliche Mehrwertsteuerregelungen anzuwenden hätten.

Zum zweiten Punkt, den die Regierung des Vereinigten Königreichs prüft, nämlich, welche Bedeutung dem Umstand beizumessen ist, daß der Auftrag für die rechtsmedizinischen Feststellungen von einer Behörde erteilt wird, macht sie geltend, daß die Steuerbefreiung für sämtliche Formen gelte, in denen die ärztliche Tätigkeit ausgeübt werde, und da die Öffentlichkeit oder Privatheit des Auftraggebers keinen Einfluß auf die Art der Tätigkeit habe, könne diese Unterscheidung nicht als Kriterium dafür herangezogen werden, wann die erwähnten Ausnahmen von der allgemeinen Anwendung der Befreiung zu machen seien.

11. Im Unterschied zu den am Verfahren beteiligten Staaten vertritt die Kommission die Ansicht, daß die erste Frage zu verneinen sei. Zu diesem Ergebnis gelangt sie ausgehend von der Annahme, daß die in Rede stehende Befreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin * gelte. Dazu gehörten nicht Untersuchungen, die nur der Feststellung der Vaterschaft dienten, so daß für diese Tätigkeiten die Steuerbefreiung von der Mehrwertsteuer nicht gelte.

Die Tätigkeiten eines Gerichtsmediziners unterschieden sich nicht von den Tätigkeiten der Sachverständigen anderer Fachdisziplinen (Buchprüfer, Ingenieure oder Psychologen), die mit Sicherheit nicht von der Umsatzsteuer befreit seien. Mit anderen Worten: Die Überlegung, die die Erhebung von Mehrwertsteuer bei den letztgenannten Tätigkeiten rechtfertige, müsse auch für die Erhebung von Mehrwertsteuer bei der Sachverständigentätigkeit der Ärzte gelten.

* — Anmerkung des Übersetzers: Der Generalanwalt gibt hier die von der Kommission auch an dieser Stelle ihrer Ausführungen gebrauchte Wendung aus (der deutschen Fassung von) Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie mit der Formulierung — wörtlich übersetzt — „ärztliche Leistungen, die in der Behandlung von Personen bestehen" wieder, während der in dieser Formulierung enthaltene Relativsatz in der italienischen Fassung der genannten Vorschrift fehlt (vgl. unten, Nr. 16, erster Absatz).

Bei der Beurteilung des Umfangs der Befreiung dürfe nicht übersehen werden, daß die Sechste Richtlinie vom Grundsatz der allgemeinen Besteuerung sämtlicher entgeltlicher Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen bestimmt sei [8]. Der Umstand, daß die Tätigkeit des Arztes als vom Gericht ernannter Sachverständiger wie eine Heilbehandlung dem Gemeinwohl diene, könne nicht dazu führen, daß die Befreiung auch für die Tätigkeit als Sachverständiger gelte, da das Gemeinwohl nicht in beiden Fällen das gleiche sei; dieses stehe im ersteren Fall im Zusammenhang mit den Argumenten der Parteien eines Rechtsstreits und im letztgenannten Fall mit dem Schutz menschlicher Gesundheit.

Abschließend weist die Kommission darauf hin, daß die in der Richtlinie vorgesehenen Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz in Artikel 2 darstellten und daher eng auszulegen seien.

Zur materiellen Seite der Frage

12. Zur Beantwortung der Vorlagefrage ist zunächst zu bestimmen, ob erbbiologische Untersuchungen vom Begriff der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden" im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie erfaßt werden. Nur wenn diese Frage bejaht wird, wird sodann festzustellen sein, ob diese Befreiung auch dann Anwendung findet, wenn der Sachverständige wie im vorliegenden Fall seine berufliche Leistung im Auftrag der Justiz erbracht hat.

13. Zum ersten Gesichtspunkt, also der Frage, ob erbbiologische Untersuchungen in den Begriff der Heilbehandlung im Sinne der Sechsten Richtlinie einzubeziehen sind, weise ich darauf hin, daß diese Richtlinie in Artikel 13 „[i]m Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten ... eine gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen" [9] enthält. Die Befreiung, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, gehört zu denjenigen, die bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten weniger kostspielig gestalten sollen [10]. Es handelt sich um bestimmte Tätigkeiten, mit denen gesellschaftlich nützliche Zwecke verfolgt werden (Postdienstleistungen, Kindererziehung, Schulunterricht, Sozialfürsorge usw.), Tätigkeiten von Einrichtungen, die politische, gewerkschaftliche oder religiöse Ziele verfolgen, und Leistungen von Ärzten oder paramedizinischem Personal wie Zahntechnikern [11].

14. Der Gerichtshof hatte sich bereits mehrmals mit der vorliegenden Befreiung zu beschäftigen. Beginnend mit dem Urteil

8 — Artikel 2 Nr. 1 der Richtlinie.

9 — Elfte Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie. Der Inhalt dieser Begründungserwägung deutet darauf hin, daß verhindert werden soll, daß der Geltungsbereich der Befreiungen in den einzelnen Mitgliedstaaten unterschiedlich ist.

10 — Artikel 13 Teil A regelt nämlich die Kategorie „Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten".

11 — Auch die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch sind befreit (Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe d).

Stichting Uitvoering Financiele Acties [12], hat er wiederholt allgemein ausgeführt, daß „die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Artikel 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, wonach jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt"; weiter hat er ausgeführt, daß den Befreiungen keine erweiterte Bedeutung beigemessen werden könne, wenn keine „überzeugenden Gründe für eine Auslegung" vorliegen, die es ermöglicht, sie über den Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen hinaus anzuwenden [13].

In zwei weiteren Entscheidungen hat der Gerichtshof dann speziell die Befreiung gemäß Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c untersucht, um die es in der vorliegenden Rechtssache geht, und ihren Inhalt und ihre Tragweite bestimmt. Im Urteil Kommission/Italien [14] hat er ausgeführt, die Befreiung für Heilbehandlungen sei so zu verstehen, daß sie sich ausschließlich auf „Behandlungen im Bereich der Humanmedizin" beziehe, und durch diese Beschränkung werde „die Behandlung von Tieren eindeutig aus dem Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c ausgeschlossen". Im Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich hat er dann festgestellt, daß sich aus der Stellung dieser Bestimmung „unmittelbar hinter derjenigen über die Krankenhausleistungen" (Buchstabe b) „sowie aus dem Zusammenhang, in dem sie steht, ergibt ..., daß es sich um Leistungen handelt, die außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden" [15]. Aufgrund dessen hat der Gerichtshof festgestellt, daß die Steuerbefreiung der Heilbehandlungen im Sinne von Buchstabe c, abgesehen von den untrennbar mit der Leistung verbundenen Lieferungen kleineren Umfangs, nicht die Abgabe von Arzneimitteln und sonstigen Gegenständen, wie z. B. von Brillen zum Ausgleich von Sehfehlern, die von einem Arzt oder anderen hierzu ermächtigten Personen verordnet werden, erfaßt, die sich in tatsächlicher und wirtschaftlicher Hinsicht von der Dienstleistung trennen läßt [16].

15. Aus der wiedergegebenen Rechtsprechung ergibt sich vor allem, daß die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen auf Dienstleistungen der Ärzte gegenüber Personen mit Ausnahme der Abgabe von Arzneimitteln oder sonstigen Gegenständen beschränkt werden kann (es sei denn, daß es sich um von der Leistung untrennbare Lieferungen handelt). Danach bleibt für die Beantwortung der ersten Frage allerdings noch festzustellen, ob, wie die Kommission geltend macht, auch Heilbehandlungen ausgenommen werden müssen, die nicht im Zusammenhang mit der Verhütung, der Diagnose oder der Heilung einer Krankheit stehen. Zu dieser Kategorie gehören die erbbiologischen Untersuchungen, die nur der Vaterschaftsermittlung dienen, auf die sich die erste Frage des österreichischen Gerichts ausdrücklich bezieht.

16. Die wörtliche Formulierung der Bestimmung deutet darauf hin, daß die Befreiung die letztgenannte Leistungsgruppe

12 — Urteil vom 15. Juni 1989 in der Rechtssache 348/87 (Stichting Uitvoering Financiele Acties, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13). Vgl. auch Urteil vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95 (SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnrn. 20 und 21).

13 — Vgl. Urteil vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 107/84 (Kommission/Deutschland, Slg. 1985, 2655, Randnr. 20).

14 — Urteil vom 24. Mai 1988 in der Rechtssache 122/87 (Kommission/Italien, Slg. 1988, 2685, Randnr. 9).

15 — Urteil vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 817, Randnr. 33).

16 — Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich (Randnrn. 33, 34 und 35).

nicht erfaßt. Mit Ausnahme der italienischen Fassung, die allgemein von „prestazioni mediche" (ärztliche Leistungen) spricht, beziehen sich alle anderen, auch wenn sie unterschiedliche Ausdrücke benutzen, mit hinreichender Deutlichkeit allein auf Leistungen, die die menschliche Gesundheit betreffen. So stellen die deutsche Fassung, die von „Heilbehandlungen" [17], und die französische Fassung, die von „prestations de soins à la personne" spricht, ausdrücklich auf den ärztlichen Beistand für Menschen ab. Wendungen gleicher Bedeutung finden sich auch in der englischen, der dänischen, der niederländischen, der griechischen, der finnischen, der schwedischen [18], der spanischen und der portugiesischen Fassung [19]. Die italienische Fassung unterscheidet sich hingegen von allen anderen durch ihre allgemeine Formulierung („prestazioni mediche"), die gleichwohl wegen ihres allgemeinen Charakters einer restriktiven Auslegung der Befreiung nicht entgegensteht [20].

Betrachtet man sodann Sinn und Zweck der Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungen, so macht die Erwähnung der Humanmedizin in der fraglichen Bestimmung mit einer gewissen Klarheit deutlich, daß eine solche Befreiung durch das Erfordernis gerechtfertigt ist, die medizinischen Kosten niedrig zu halten und auf diese Weise den Zugang zum Gesundheitsschutz zu fördern. Jede andere Erwägung — mit anderen Worten, wenn man die Steuerbefreiung für auf sämtliche berufliche Tätigkeiten von Ärzten anwendbar hielte — würde den Geltungsbereich der begünstigenden Norm auf Tätigkeiten erweitern, die keinen Bezug zur menschlichen Gesundheit aufweisen, und in ungerechtfertigter Weise unterschiedliche Sachverhalte und Interessen gleich behandeln. Wie das Vereinigte Königreich zu Recht ausführt, sind die Belange der Gewährleistung des Schutzes der menschlichen Gesundheit und die Belange der Gewährleistung des technischen Beistands von Ärzten für ein Gericht im Rahmen eines bestimmten Rechtsstreits zweierlei. Die letztgenannte Tätigkeit unterscheidet sich, wie leicht ersichtlich ist, nicht von der technischen Beratung durch Personen, die wie Ingenieure, Buchsachverständige oder Psychologen in anderen Bereichen als der Medizin tätig sind, und daher wäre es nicht gerechtfertigt, die Steuerbefreiung auf die gutachterliche Tätigkeit der Ärzte und nicht auch auf die entsprechende Tätigkeit der Angehörigen anderer Berufe zu erstrecken. Es sei hinzugefügt, daß die Steuerbefreiungen Ausnahmen von der Regel der allgemeinen Erhebung der Steuer darstellen und daher eng auszulegen sind.

Sodann ist zu berücksichtigen, daß die Rechtsprechung des Gerichtshofes einen präzisen Anhaltspunkt für eine enge Auslegung der Befreiung liefert. In dem bereits erwähnten Urteil Kommission/Vereinigtes

17 — Genauer: „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin".

18 — Die englische Fassung ist wie folgt formuliert: „the provision of medical care in the exercise of the medical and paramedical professions as defined by the Member State concerned". Die dänische Fassung lautet: „behandling af personer", die niederländische: „gezondheidskundige verzorging van de mens", die griechische: „iatrikis perithalpsios", die finnische: „lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle" und die schwedische: „sjukvårdande behandling".

19 — „Asistencia a personas físicas" und „prestações de serviços de assistência".

20 — Urteile vom 13. Juli 1989 in der Rechtssache 173/88 (Henriksen, Slg. 1989, 2763, Randnrn. 10 und 11) und SDC (Randnr. 22). Im letztgenannten Urteil wurde diese Lösung bei der Auslegung von Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nr. 3 der Sechsten Richtlinie gewählt, der die Umsatzsteuerbefreiung verschiedener Bankumsätze regelt. Allgemein hat der Gerichtshof im Urteil vom 7. Dezember 1995 in der Rechtssache C-449/93 (Rockfon, Slg. 1995, I-4291, Randnr. 28) unter Verweisung auf das Urteil vom 27. Oktober 1977 in der Rechtssache 30/77 (Bouchereau, Slg. 1977, 1999, Randnr. 14) festgestellt, daß, falls die sprachlichen Fassungen voneinander abweichen, die „fragliche Bestimmung ... anhand der allgemeinen Systematik und des Zwecks der Regelung ausgelegt werden [muß], zu der sie gehört".

Königreich vom 23. Februar 1988, in dem der Umfang der Steuerbefreiung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c untersucht wird, hat der Gerichtshof nämlich ausgeführt [21], daß es sich bei den steuerbefreiten Leistungen um solche handelt, die „im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem" erbracht werden, und auf diese Weise angedeutet, daß andere berufliche Leistungen, die wie rechtsmedizinische Untersuchungen Medizinern vorbehalten sind, von der Befreiung nicht erfaßt werden, da sie nicht im Rahmen einer solchen Beziehung erbracht werden und keine humanmedizinische Behandlung umfassen.

Meines Erachtens kann man nicht zu einem anderen Ergebnis gelangen, denn die enge Auslegung der Steuerbefreiung verlangt, da sie im wesentlichen auf der Behandlungsfunktion der humanmedizinischen Leistung beruht, daß die Natur der Leistung für die Zwecke der Erhebung der Mehrwertsteuer in jedem einzelnen Fall bestimmt werden muß. Zwar ist im Steuerrecht das Vorhandensein klarer und objektiver Kriterien für die Frage, ob die Steuer zu erheben ist, zu berücksichtigen, und dieses Erfordernis hat seinen Niederschlag auch im einleitenden Satz von Artikel 13 Teil A Absatz 1 gefunden, wo die Notwendigkeit „einer korrekten und einfachen Anwendung der ... Befreiungen" hervorgehoben wird. Doch ruft enge Auslegung der Steuerbefreiung keine wirkliche Schwierigkeiten hervor, wenn die Behandlung von Menschen als Kriterium für die Unterscheidung der steuerbefreiten ärztlichen Leistungen von allen anderen Leistungen herangezogen wird, die ebenfalls von Ärzten in Ausübung ihres Berufes erbracht werden. Auf alle Fälle kann die Befreiung nicht wegen dieser angeblichen Schwierigkeit über die Grenzen hinaus ausgedehnt werden, die der Gemeinschaftsgesetzgeber offenkundig für sie festgelegt hat. Es sei daran erinnert, daß der allgemeine Grundsatz, von dem die Sechste Richtlinie geleitet ist, in einer allgemeinen Anwendung der Mehrwertsteuer besteht und daß dieser Grundsatz einzuhalten ist, wenn nicht von den Betroffenen nachgewiesen wird, daß besondere Gründe für eine weite Auslegung der Befreiung vorliegen. Die Bestimmung, die die Befreiung vorsieht, hat wie gesagt Ausnahmecharakter und ist daher mangels ausdrücklich entgegenstehender Anhaltspunkte eng auszulegen.

Da nun feststeht, daß die erbbiologischen Untersuchungen zur Vaterschaftsermittlung, auf die sich die erste Frage ausdrücklich bezieht, nicht zu der Kategorie der humanmedizinischen Behandlungsleistungen gehören, erübrigt sich in bezug auf den Teil der ersten Frage, in dem besonders von der Eigenschaft des die medizinische Leistung erbringenden Arztes als Gerichtssachverständiger als von einem Umstand die Rede ist, der zur Anwendung der Befreiung führen müßte, eine Stellungnahme dazu, ob die öffentliche Natur des den Auftrag erteilenden Organs für den Geltungsbereich der Steuerbefreiung von Belang ist. Auf alle Fälle stelle ich fest, daß dieser Umstand keinen Einfluß bei der Festlegung des Umfangs der Steuer-

21 — Vgl. Randnr. 33.

befreiung haben kann. Hierfür sind nämlich, wie eingehend dargelegt worden ist, allein Art und Zweck der Leistung maßgebend.

17. Abschließend stelle ich fest, daß die Befreiung in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die dort vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer nicht auch ärztliche Leistungen erfaßt, die in anthropologisch-erbbiologischen Untersuchungen bestehen, die ein Arzt als vom Gericht mit den für eine Vaterschaftsermittlung erforderlichen Untersuchungen beauftragter Sachverständiger durchführt.

Zur zweiten Frage

18. Das österreichische Gericht möchte mit seiner zweiten Frage wissen, ob Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie der Anwendung einer nationalen Vorschrift entgegensteht, die es Ärzten ermöglicht, auf die in der genannten Vorschrift vorgesehene Befreiung zu verzichten.

Nachdem ich die erste Frage verneint habe, möchte ich zur zweiten Frage nur hilfsweise für den Fall Stellung nehmen, daß der Gerichtshof die erste Frage bejahen sollte.

Vorbringen der Verfahrensbeteiligten

19. Nach Ansicht der österreichischen Regierung ist die zweite Frage gegenstandslos und daher unzulässig, da eine nationale Regelung, nämlich ein Ministerialerlaß vom 9. Januar 1998, die Mehrwertsteuerbefreiung erbbiologischer Gutachten einschließlich derjenigen zur Vaterschaftsermittlung [22] angeordnet habe, so daß beim gegenwärtigen Stand keine Möglichkeit der Wahl zwischen Besteuerung und Steuerbefreiung bestehe. Die Möglichkeit der Option sei auch in den einschlägigen gemeinschaftsrechtlichen Regelungen nicht vorgesehen; diese Ansicht wird von der niederländischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission geteilt.

Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht insbesondere geltend, daß die in der Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen in allen Mitgliedstaaten verbindlich seien und daß nur besondere gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen, die es im vorliegenden Zusammenhang jedoch nicht gebe, zu Ausnahmen ermächtigen und insbesondere den Verzicht auf die Steuerbefreiung im Sinne von Artikel 13 Teil a Absatz 1 Buchstabe c gestatten könnten. Im vorliegenden Fall sei es mit dem Zweck der Sechsten Richtlinie unvereinbar, den Mitgliedstaaten zu gestatten, sich für oder

22 — Durch diesen Erlaß sei ein früherer Erlaß vom 4. Dezember 1996 aufgehoben worden, nach dem erbbiologische Gutachten von der Steuerbefreiung ausgeschlossen gewesen seien.

gegen eine Besteuerung zu entscheiden (oder die Betroffenen wählen zu lassen), denn mit der Richtlinie sei u. a. bezweckt, zu verhindern, daß die Verbraucher mit der Mehrwertsteuer für befreite Dienstleistungen belastet würden.

Zur Zulässigkeit

20. Die von der österreichischen Regierung mit der Begründung, daß die Frage gegenstandslos sei, erhobene Einrede der Unzulässigkeit ist nicht stichhaltig. Bekanntlich obliegt es ja dem vorlegenden Gericht, die Tragweite der nationalen Bestimmungen, die in Betracht kommen, zu beurteilen und unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalls die Erforderlichkeit eines Vorabentscheidungsersuchens für die Entscheidung, die es zu erlassen hat, einzuschätzen. Daher können derartige Vorlagefragen nicht nur deshalb als gegenstandslos angesehen werden, weil eine bestimmte nationale Rechtsvorschrift durch eine andere ersetzt wurde [23].

Zur materiellen Seite der Frage

21. In bezug auf die materielle Seite der Frage, zu der ich nun komme, bin ich der Ansicht, daß die in Artikel 13 Teil A enthaltenen Steuerbefreiungen in dem Sinne verbindlich sind, daß die Mitgliedstaaten sie in ihre Rechtsordnung einzuführen haben. Der Wortlaut der Bestimmung bestätigt diese Auslegung. Denn gemäß ihrem einleitenden Satz „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 ..." Betrachtet man sodann den Zweck der Bestimmung, so wird diese Auslegung weiter bestätigt. Denn wenn jedem Mitgliedstaat die Möglichkeit zugebilligt würde, völlig selbständig Ausnahmen von den Steuerbefreiungen einzuführen, würde der Beitrag der einzelnen Staaten zu den Einkünften der Gemeinschaft in ungerechtfertigter Weise aus dem Gleichgewicht gebracht. Unter diesem Gesichtspunkt ist es von Bedeutung, daß die elfte Begründungserwägung der Sechsten Richtlinie lautet: „Im Hinblick auf eine gleichmäßige Erhebung der eigenen Mittel in allen Mitgliedstaaten ist es erforderlich, eine gemeinsame Liste der Steuerbefreiungen aufzustellen." Die in Rede stehenden Befreiungen kommen daher für eine Ausnahme nicht in Betracht, wenn der Gemeinschaftsgesetzgeber eine solche Möglichkeit nicht ausdrücklich vorsieht.

22. Auf die zweite Frage ist somit zu antworten, daß der verbindliche Charakter der Steuerbefreiungen der Anwendung einer nationalen Vorschrift entgegensteht, die es Ärzten unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, auf die in der fraglichen Vorschrift vorgesehene Befreiung zu verzichten.

23 — Urteil vom 30. April 1996 in der Rechtssache C-194/94 (CIA Security International, Slg. 1996, I-2201, Randnr. 20).

Ergebnis

23. Nach allem schlage ich vor, auf die Fragen des Landesgerichts St. Pölten wie folgt zu antworten:

1. Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie ist so auszulegen, daß die dort vorgesehene Befreiung nicht auch anthropologisch-erbbiologische Untersuchungen erfaßt, die ein Arzt als von einem Gericht beauftragter Sachverständiger im Rahmen eines Vaterschaftsprozesses durchführt.

2. Die in der erwähnten Vorschrift vorgesehene Befreiung steht der Anwendung einer nationalen Vorschrift entgegen, die es Ärzten unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, auf die in der unter 1. erwähnten Vorschrift vorgesehene Befreiung zu verzichten.