

Arrêt de la Cour
Rechtssache C-307/01

Peter d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd
gegen
Commissioners of Customs & Excise

(Vorabentscheidungsersuchen des VAT and Duties Tribunal, London)

«Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Befreiung von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden»

Schlussanträge der Generalanwältin C. Stix-Hackl vom 30. Januar 2003 Urteil des
Gerichtshofes (Fünfte Kammer) vom 20. November 2003

Leitsätze des Urteils

Steuerrecht – Harmonisierung – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Befreiungen nach der Sechsten Richtlinie – Befreiung von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Rahmen ärztlicher und arztähnlicher Berufe – Umfang

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c) Nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388 über die Befreiung bestimmter medizinischer Leistungen von der Mehrwertsteuer werden nicht sämtliche Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden können, von der Steuer befreit, sondern nur die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin. Insoweit ist das Ziel einer ärztlichen Leistung dafür ausschlaggebend, ob diese von der Steuer zu befreien ist. Wird eine solche Leistung daher in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkungen erzeugt, so findet die Steuerbefreiungsregelung auf diese Leistung keine Anwendung. Somit gilt die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer für folgende ärztliche Leistungen:

?ärztliche Untersuchungen von Personen im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherungsunternehmen,

?die Entnahme von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern,

?das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wie z. B. der Reisefähigkeit, dann, wenn diese in erster Linie dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen sollen. Diese Steuerbefreiung erfolgt hingegen nicht für folgende Leistungen, die im Rahmen der Ausübung des Arztberufes erbracht werden:

?das Ausstellen von ärztlichen Bescheinigungen für Zwecke eines Kriegsrentenanspruchs,

?ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten für Haftungsfragen und die Bemessung des Schadens von Personen, die die Erhebung einer Klage wegen Körperverletzung in Erwägung ziehen,

?die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen,

?ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten über ärztliche Kunstfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen,

?die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen auf der

Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen.
vgl. Randnrn. 53, 60, 68-69, Tenor 1-2

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)
20. November 2003(1)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Befreiung von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden“

In der Rechtssache C-307/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom VAT and Duties Tribunal, London (Vereinigtes Königreich), in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Peter d'Ambrumenil, Dispute Resolution Services Ltd
gegen

Commissioners of Customs & Excise

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Artikels 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 (ABl. L 145, S. 1)erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer),

unter Mitwirkung des Richters A. Rosas (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter D. A. O. Edward und A. La Pergola,
Generalanwältin: C. Stix-Hackl,

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,
unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

?von Herrn d'Ambrumenil und der Dispute Resolution Services Ltd, vertreten durch Herrn d'Ambrumenil im Beistand von M. Conlon, QC,

?der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch J. E. Collins als Bevollmächtigten im Beistand von N. Paines, QC,

?der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch R. Lyal als Bevollmächtigten,
aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen von Herrn d'Ambrumenil und der Dispute Resolution Services Ltd, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission in der Sitzung vom 20. November 2002,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 30. Januar 2003
folgendes

Urteil

1 Das VAT and Duties Tribunal, London, hat mit Entscheidung vom 6. Juni 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 6. August 2001, gemäß Artikel 234 EG eine Frage nach der Auslegung des Artikels 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 (ABl. L 145, S. 1; im Folgenden: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen den Klägern d'Ambrumenil, einem Arzt, und der Firma Dispute Resolution Services Ltd (im Folgenden: DRS) auf der einen und den Commissioners of Customs & Excise, der im Vereinigten Königreich auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zuständigen Behörde, auf der anderen Seite über die mehrwertsteuerliche Behandlung verschiedener Dienstleistungen, die die beiden Erstgenannten entweder gemeinsam oder jeweils allein erbracht haben.

Rechtlicher Rahmen

Gemeinschaftsrecht

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 dieser Richtlinie sieht vor:

(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 gleichgestellten 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 und c 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

6 Im Urteil vom 14. September 2000 in der Rechtssache C-384/98 (D., Slg. 2000, I-6795) hat der Gerichtshof entschieden, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass medizinische Leistungen, die nicht in der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung bestehen, sondern in der auf biologische Untersuchungen gestützten Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft, nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung fallen.

Nationales Recht

7 Gemäß Punkt 1 Buchstabe a der Gruppe 7 im Anhang 9 des Value Added Tax Act 1994 (Mehrwertsteuergesetz 1994, im Folgenden: VATA 1994) in Verbindung mit Section 31 des VATA 1994 sind die Dienstleistungen von Personen, die im Ärztereister eingetragen sind, von der Mehrwertsteuer befreit.

8 Zu dieser Bestimmung heißt es in Anmerkung 2: Punkt 1 Buchstabe a umfasst die Dienstleistungen von Personen, die nicht in einem der in [diesem Abschnitt] genannten Register ... eingetragen sind, wenn die Dienstleistungen von eingetragenen Personen vollständig ausgeführt oder unmittelbar überwacht werden.

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

9 Der Kläger d'Ambrumenil verfügt seit 1975 über ein Diplom in Medizin. Er war von 1978 bis 1987 als praktischer Arzt im National Health Service (Nationaler Gesundheitsdienst) tätig, ließ sich dann als Freiberufler nieder und übte fortan die Heilkunde in seiner eigenen Praxis aus. Im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeiten trat der Kläger als medizinischer Sachverständiger vor verschiedenen Gerichten auf und gab in einer Vielzahl von Verfahren insbesondere betreffend Kunstfehler, Körperverletzungen und Disziplinarverfahren Gutachten ab. Darüber hinaus übt er berufliche Tätigkeiten als Schlichter und Schiedsrichter aus.

10 Die Klägerin DRS ist eine vom Kläger d'Ambrumenil 1994 gegründete Gesellschaft. Ein Großteil von dessen beruflichen Tätigkeiten ? er gab die eigene Praxis 1997 auf ? wird nunmehr im Rahmen der DRS durchgeführt. Diese Tätigkeiten bestehen in der Erbringung von Dienstleistungen, die gleichzeitig juristischen und medizinischen Sachverstand erfordern, insbesondere von Dienstleistungen als Schlichter und Schiedsrichter.

11 In einer dem Kläger d'Ambrumenil am 29. September 1997 zugestellten Entscheidung vertraten die Commissioners of Customs & Excise die Ansicht, dass einige der von den Klägern entweder gemeinsam oder allein erbrachten Dienstleistungen in den Anwendungsbereich von Punkt 1 der Gruppe 7 im Anhang 9 des VATA 1994 fielen und daher von der Mehrwertsteuer befreit seien.

12 Der Kläger d'Ambrumenil erhob gegen diese Entscheidung Klage zum VAT and Duties Tribunal, London, das die DRS beilud. Mit einer vorläufigen Entscheidung vom 16. März 1999 schlug dieses Gericht vor, angesichts des Parteienvorbringens dem Gerichtshof eine Frage nach der Auslegung der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie vorzulegen. Die Vorlage dieser Frage an den Gerichtshof wurde später bis zur Entscheidung in der Rechtssache D. aufgeschoben.

13 Aus dem Vorlagebeschluss und insbesondere der diesem beigefügten vorläufigen Entscheidung geht hervor, dass die Parteien darin einig sind, dass bestimmte vom Kläger d'Ambrumenil im eigenen oder im Namen der DRS erbrachte Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen. In Bezug auf weitere von den Klägern erbrachte Dienstleistungen wenden sich diese jedoch gegen die Ansicht der Commissioners of Customs & Excise, dass diese Leistungen als Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie einzustufen seien. Nach Ansicht der Kläger fallen die letztgenannten Dienstleistungen, auch wenn sie medizinische Kenntnisse und ärztlichen Sachverstand erforderten, nicht unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung, die nur ärztliche Maßnahmen betreffe, die zum Zweck der Diagnose, der Behandlung und, soweit

möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen würden. 14 In seiner vorläufigen Entscheidung hat das VAT and Duties Tribunal ausgeführt, dass es dem von den Commissioners of Customs & Excise vertretenen Standpunkt zuneige, wonach die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leistungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie steuerbefreite Leistungen seien. Gleichwohl war es der Auffassung, dass trotz der durch das Urteil D. erfolgten Klärung hinsichtlich der Besteuerung der Leistung eines Arztes, der eine Untersuchung zur Vaterschaftsfeststellung durchführe und darüber einen Bericht erstelle, mit der Mehrwertsteuer die Auslegung durch den Gerichtshof erforderlich bleibe, damit eine Entscheidung über die steuerliche Behandlung der im Rahmen des Ausgangsverfahrens betroffenen Leistungen getroffen werden könne.

15 Daher hat das VAT and Duties Tribunal, London, beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen: Ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass die folgenden Tätigkeiten darunter fallen, wenn sie im Rahmen der Ausübung des von dem Mitgliedstaat definierten Arztberufs verrichtet werden:

- a) ärztliche Untersuchungen von Personen für Arbeitgeber oder Versicherungsunternehmen,
- b) die Entnahme von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern,
- c) das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wie z. B. der Reisefähigkeit,
- d) das Ausstellen von Bescheinigungen über den Gesundheitszustand einer Person für Zwecke wie z. B. einen Kriegsrentenanspruch,
- e) ärztliche Untersuchungen für die Erstellung medizinischer Gutachten für Haftungsfragen und die Bemessung von Schadensersatz für Personen, die die Erhebung einer Klage wegen Körperverletzung in Erwägung ziehen,
- f) die Erstellung von medizinischen Gutachten
- i) im Anschluss an die unter e genannten Untersuchungen und
- ii) auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung einer ärztlichen Untersuchung,
- g) ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von medizinischen Gutachten über ärztliche Kunstfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen, und
- h) die Erstellung von medizinischen Gutachten
- i) im Anschluss an die unter g genannten Untersuchungen und
- ii) auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung einer ärztlichen Untersuchung?

Zur Vorlagefrage

16 Mit seiner Vorlagefrage ersucht das VAT and Duties Tribunal den Gerichtshof um Auslegung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie, damit es die mehrwertsteuerliche Behandlung verschiedener Dienstleistungen bestimmen kann, die im Rahmen der Ausübung des Arztberufs erbracht werden können. Speziell möchte das vorlegende Gericht wissen, ob die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung für die einzelnen in der Vorlagefrage beschriebenen Tätigkeiten gilt.

Beim Gerichtshof eingereichte Erklärungen

17 Nach Ansicht der Kläger fallen die in der Vorlagefrage beschriebenen Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Das ergebe sich klar aus den Urteilen vom 23. Februar 1988 in der Rechtssache 353/85 (Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, 817) und D.

18 Im Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich habe der Gerichtshof ausgeführt, dass der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie verwendete Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin eine andere Bedeutung habe und enger sei als der in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b verwendete Begriff ärztliche Heilbehandlung. Auch wenn in der englischen Fassung der Sechsten Richtlinie sowohl in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b wie in Buchstabe c der Begriff medical care verwendet werde, habe der Gerichtshof das Vorbringen des Vereinigten Königreichs

zurückgewiesen, das daraus eine Parallelität des Umfangs der in diesen beiden Bestimmungen vorgesehenen Steuerbefreiungen habe ableiten wollen.

19 Ferner habe der Gerichtshof im Urteil D. entschieden, dass ärztliche Leistungen, die nicht in der Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung bestünden, sondern in der auf biologische Untersuchungen gestützten Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft, nicht in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie fielen.

20 Auch habe der Gerichtshof im Urteil vom 11. Januar 2001 in der Rechtssache C-76/99 (Kommission/Frankreich, Slg. 2001, I-249) dem therapeutischen Zweck, zu dem die streitigen Leistungen von den Laboratorien erbracht würden, entscheidende Bedeutung beigemessen.

21 Die in Rede stehende Steuerbefreiungsregelung verlange nach ihrem Wortlaut erstens, dass die Leistungen im Rahmen der Ausübung eines ärztlichen oder arztähnlichen Berufes erbracht würden, und zweitens, dass diese Leistungen eine Heilbehandlung einschlossen. Im Ausgangsfall sei das erste Erfordernis zweifellos erfüllt. Die genannten Leistungen würden vom Kläger d'Ambrumenil nämlich in seiner Eigenschaft als Arzt erbracht. Das zweite Erfordernis sei jedoch nicht erfüllt, denn diese Leistungen schlossen keine Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin ein.

22 Wäre der Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin so zu verstehen, dass er auf alle Leistungen Bezug nehme, die im Rahmen der Ausübung des Arztberufes erbracht würden, gäbe es für dieses zweite Erfordernis keine Berechtigung mehr. Nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie sollten daher die Dienstleistungen, die von Ärzten im Rahmen ihres Berufes erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit werden. Der Wortlaut dieser Bestimmung unterscheide sich von dem des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe e, wonach die Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, von der Steuer befreit seien.

23 Der Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin zielt zwangsläufig auf eine Tätigkeit ab, die die menschliche Gesundheit schützen solle und die Behandlung eines Patienten einschließe, was im Einklang mit einer Auslegung des Artikels 13 Teil A der Sechsten Richtlinie nach Ziel und Zweck stehe. Die Steuerbefreiung diene dazu, den Schutz der menschlichen Gesundheit zu erleichtern, was die Diagnosen und die Untersuchungen einschließe, die zu dem Zweck vorgenommen würden, festzustellen, ob jemand an einer Krankheit leide, um diese ? falls möglich ? zu behandeln; sie erfasse jedoch nicht die Diagnosen und die Untersuchungen, die zu anderen Zwecken, etwa zur Feststellung der zu leistenden Versicherungsprämie, vorgenommen würden.

24 Keine der in der Vorlageentscheidung beschriebenen Dienstleistungen werde zum Zwecke des Schutzes der Gesundheit einer Person, zu ihrer Heilung oder zur Behandlung irgendeines gesundheitlichen Leidens erbracht.

25 Ärztliche Untersuchungen und Entnahmen von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten, die im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern durchgeführt würden, hätten kein therapeutisches Ziel. Sie dienten zur Feststellung, ob jemand arbeitsfähig sei, oder zur Festsetzung des aufgrund eines Versicherungsvertrags zu zahlenden Betrages.

26 Auch Untersuchungen zwecks Erstellung einer Bescheinigung über die Eignung dienten nicht der Behandlung eines gesundheitlichen Leidens, sondern lediglich der Feststellung, ob die untersuchte Person reisefähig sei. Auch eine Bescheinigung über die Gesundheit einer Person im Hinblick auf die Gewährung einer Kriegsrente diene lediglich dem Zweck, festzustellen, ob die Person Anspruch auf Bezug einer solchen Rente habe.

27 Die ärztlichen Untersuchungen und die Gutachten, die im Hinblick auf eine Klageerhebung vorgenommen bzw. erstellt würden, könnten ebenso wenig als Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angesehen werden. Sie dienten dazu, die Höhe des Schadensersatzes zu bemessen, den der Betroffene gegebenenfalls

beanspruchen könne.

28 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs ist Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er auf die in der Vorlagefrage beschriebenen Dienstleistungen anwendbar ist, wenn sie im Rahmen der Ausübung eines von einem Mitgliedstaat definierten Arztberufes erbracht würden.

29 In der vorliegenden Rechtssache stellten sich die gleichen Fragen wie in der Rechtssache C-212/01 (Unterpertinger). Alle in diesen beiden Rechtssachen fraglichen Leistungen würden von Personen erbracht, die über ärztliche Fähigkeiten verfügten, und dienten der Erstellung eines Gutachtens über den Gesundheitszustand einer Person. Von der Rechtssache Unterpertinger unterscheide sich die vorliegende Rechtssache dadurch, dass es hier nicht um die Leistungen eines von einem Gericht beauftragten Sachverständigen gehe.

30 Die Tätigkeiten, um die es in der Vorlagefrage gehe, umfassten typische Aufgaben des Arztberufes wie eine ärztliche Untersuchung zur Feststellung des Gesundheitszustands einer Person, was die Stellung einer ärztlichen Diagnose voraussetze. Diese Aufgaben fielen vollständig in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Genau wie in der Rechtssache Unterpertinger gehe die vom vorlegenden Gericht gestellte Frage dahin, ob sich an diesem Ergebnis entweder nach Maßgabe des Zweckes der beantragten Diagnose und/oder Untersuchung oder nach Maßgabe der Identität der Person, die sie veranlasst habe, etwas ändere. Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs lässt sich auf der Grundlage des einen wie des anderen Kriteriums vernünftigerweise kein Unterschied feststellen.

31 In den Randnummern 21 und 23 des Urteils Kommission/Frankreich habe der Gerichtshof entschieden, dass Regelungen über Befreiungen von der Mehrwertsteuer zwar eng auszulegen seien, Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie angesichts des Zweckes dieser Steuerbefreiung, den Zugang zu ärztlichen Heil- und Krankenhausbehandlungen nicht durch die höheren Kosten dieser Behandlungen zu versperren, wenn sie der Mehrwertsteuer unterstellt würden, aber nicht besonders eng. Der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie liege der gleiche Zweck zugrunde.

32 Zudem sei bei der Auslegung des Begriffes Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin zu berücksichtigen, dass die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arzähnlicher Berufe ausgeübten Tätigkeiten sehr unterschiedlich seien und über die bloße Behandlung erkrankter Patienten hinausgingen. Hierbei sei auf die Beschreibung der Aufgaben des Arztberufes in der Richtlinie 93/16/EWG des Rates vom 5. April 1993 zur Erleichterung der Freizügigkeit für Ärzte und zur gegenseitigen Anerkennung ihrer Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise (ABl. L 165, S. 1) Bezug zu nehmen. In dem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96 (CPP, Slg. 1999, I-973, Randnr. 18) habe der Gerichtshof festgestellt, dass die Auslegung der in der Sechsten Richtlinie verwendeten Begriffe im Licht ihrer Bedeutung in anderen Gemeinschaftsrichtlinien erfolgen könne. Der Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin müsse zumindest die Beratungen der in der Richtlinie 93/16 genannten Art einschließen.

33 Zwischen der ärztlichen Behandlung im engeren Sinne und der allgemeinen Gesundheitsberatung gebe es eine Reihe von Tätigkeiten, die in engstem Zusammenhang mit der Ausübung des Arztberufes stünden, sich jedoch nicht unmittelbar auf die Behandlung festgestellter Krankheiten bezögen. Zu diesen Tätigkeiten gehörten beispielsweise Maßnahmen der Vorsorgemedizin wie Impfungen und Immunbehandlungen, verschiedene Formen ärztlicher Eingriffe im Rahmen der Fortpflanzungsmedizin und Schwangerschaft oder auch der Schönheitschirurgie.

34 Wie aus der Richtlinie 93/16 hervorgehe, bestehe ein wichtiger Aspekt der Krankheitsverhütung und des allgemeinen Gesundheitsschutzes in der Vornahme periodischer Untersuchungen von Personen zur Entdeckung erster Anzeichen einer

Erkrankung oder zur Feststellung, dass solche nicht vorliegen. Die auf solche Untersuchungen anwendbare Mehrwertsteuerregelung könne sich nicht nach dem Ergebnis dieser Untersuchungen oder danach richten, ob sie zu einer ärztlichen Behandlung im engeren Sinne führten. Außerdem liefere die durch die Besteuerung mit der Mehrwertsteuer bedingte Erhöhung der Kosten dieser Untersuchungen dem Ziel zuwider, auf das der Gerichtshof in Randnummer 23 des Urteils Kommission/Frankreich Bezug genommen habe.

35 Einige Urteile des Gerichtshofes, die die Kläger vor dem vorlegenden Gericht herangezogen hätten, seien für die Beantwortung der Vorlagefrage nicht einschlägig. So habe die Rechtssache, die zum Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich geführt habe, nicht Leistungen, sondern die Frage betroffen, ob die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Lieferung von Gegenständen erfasse. Außerdem sei die in Randnummer 33 dieses Urteils enthaltene Beschreibung der ärztlichen Tätigkeiten, die nach diesem Artikel von der Steuer befreit seien, nicht abschließend. Der Gerichtshof habe bei seiner Bezugnahme auf Leistungen, die außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Arzt und Patient erbracht würden, nicht beabsichtigt, die Beratungsleistungen von der Steuerbefreiung auszunehmen, die ein nicht zum Krankenhauspersonal gehörender Arzt, der im Krankenhaus Leistungen erbracht habe, diesem in Rechnung stelle. Auch ein zwischen Arzt und Patient bestehendes besonderes Vertrauen könne kein Kriterium für die Anwendung der Steuerbefreiungsregelung bilden.

36 Das Urteil vom 24. Mai 1988 in der Rechtssache 122/87 (Kommission/Italien, Slg. 1988, 2685), in dem der Gerichtshof entschieden habe, dass von Tierärzten vorgenommene Behandlungen nicht unter die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie fielen, äußere sich nicht zum Anwendungsbereich dieses Artikels in Bezug auf die menschliche Gesundheit. Im Urteil vom 16. September 1997 in der Rechtssache C-145/96 (von Hoffmann, Slg. 1997, I-4857) betreffend die Besteuerung von Leistungen eines Schiedsrichters mit der Mehrwertsteuer würden völlig andere Fragen als in der vorliegenden Rechtssache aufgeworfen.

37 Im Urteil D. habe der Gerichtshof hervorheben wollen, dass Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die ärztlichen Tätigkeiten im Bereich der menschlichen Gesundheit betreffe und dass die Leistung, um die es bei diesem Urteil gegangen sei, keinen Bezug zur menschlichen Gesundheit gehabt habe. Die in Randnummer 18 dieses Urteils gewählte Formulierung könne verschiedene alltägliche Leistungen, die von Ärzten oder Angehörigen arztähnlicher Berufe erbracht würden, von der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung ausschließen. Allerdings habe der Gerichtshof kaum beabsichtigt, Tätigkeiten wie etwa Impfungen oder die beratenden Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Krankheitsverhütung und dem Gesundheitsschutz im Sinne der Präambel der Richtlinie 93/16 von der Befreiung auszunehmen.

38 Zudem beträfen die im Ausgangsverfahren fraglichen Tätigkeiten ? im Gegensatz zu den im Urteil D. in Rede stehenden ? die Diagnose von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Das Urteil D. bestätige in Randnummer 18, dass ärztliche Diagnosen von der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie erfasst würden.

39 Alle in der Vorlageentscheidung beschriebenen Tätigkeiten enthielten eine medizinische Diagnose, die zum Zwecke der Übermittlung an einen Dritten wie einen Arbeitgeber oder ein Versicherungsunternehmen erstellt werde, und zwar im Auftrag dieses Dritten oder des Patienten selbst. In der Vorlagefrage werde ferner ausgeführt, dass bestimmte Tätigkeiten keine körperliche Untersuchung umfassten, sondern lediglich die Heranziehung von Arztberichten. Die Steuerbefreiung müsse für den Einsatz der ärztlichen Fähigkeiten in allen Fällen gelten, da die Erstellung des Berichtes, der die Diagnose enthalte, nicht von der Untersuchung der Person oder der Prüfung von Berichten über deren Gesundheitszustand getrennt werden könne.

40 Auch anhand des Kriteriums der Gründe, aus denen eine Diagnose beantragt worden sei, könne keine justiziable und nutzbare Unterscheidung zwischen Dienstleistungen, die steuerbefreit seien, und solchen, die es nicht seien, getroffen werden. Es wäre durchaus ungerecht, würde sich die steuerliche Behandlung entweder nach den Ergebnissen der ärztlichen Untersuchung oder nach dem Grund richten, aus dem diese beantragt worden sei. Es liege im Allgemeininteresse, dass die Personen nicht davon abgehalten würden, beispielsweise an Reihenuntersuchungen zur Krebsfrüherkennung teilzunehmen. Solche Leistungen deshalb der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, weil die untersuchte Person bei guter Gesundheit sei, liefе dem Zweck der Steuerbefreiungsregelung zuwider.

41 Auch die Identität der Person, die um die Leistung ersuche, könne keinen Einfluss auf die für ärztliche Behandlungen geltende Steuerregelung haben. Häufig bäten Eltern darum, dass ihre Kinder ärztlich behandelt würden, und Arbeitgeber stellten ärztliche Leistungen für ihre Beschäftigten bereit, insbesondere in Form von ärztlichen Untersuchungen. Es gebe keinen Grund, diese Dienstleistungen deshalb der Mehrwertsteuer zu unterwerfen, weil sie von einem anderen als dem Patienten veranlasst worden seien. Zudem wäre jede derartige Unterscheidung einfach zu umgehen.

42 Ferner enthalte Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie im Gegensatz zu den Steuerbefreiungsregelungen in Artikel 13 Teil A und Teil B dieser Richtlinie, die von der Identität des Erbringers oder Empfängers von Gütern oder Dienstleistungen abhingen, keine Bedingung in Bezug auf die Person des Leistungsempfängers. Der Gerichtshof habe es in der Vergangenheit abgelehnt, Beschränkungen betreffend die Identität des Erbringers oder Empfängers einer steuerbefreiten Leistung einzuführen, wenn die einschlägigen Befreiungsbestimmungen solche Beschränkungen nicht vorsähen (Urteile vom 27. Oktober 1993 in der Rechtssache C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, Slg. 1993, I-5405, Randnr. 13, und vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 32).

43 Eine in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie fallende Leistung ändere sich ihrer Natur nach nicht nach Maßgabe dessen, wer sie beantrage. Die Ansicht, dass diese Bestimmung nur für Dienstleistungen gelte, die vom Patienten selbst veranlasst worden seien, liefе nach den Worten des Gerichtshofes in Randnummer 56 des Urteils SDC darauf hinaus, die Steuerbefreiung in einer Weise [einzulegen], die im Wortlaut der streitigen Bestimmung keine Stütze findet.

44 Die Kommission schließt sich zum Teil dem Vorbringen der Commissioners of Customs & Excise vor dem vorlegenden Gericht und zum Teil dem Vorbringen der Kläger an. Sie verweist auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Auslegung der Steuerbefreiungsregelungen des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie, insbesondere zu dessen Teil A Absatz 1 Buchstabe c, und führt aus, dass die Identität der Person, die eine ärztliche Leistung veranlasse, für die steuerliche Behandlung dieser Leistung nicht ausschlaggebend sei. Demgegenüber wendet sie sich gegen das Vorbringen der Commissioners of Customs & Excise, dass dem Einsatz ärztlicher Kenntnisse Bedeutung zukomme. Mit den Klägern vertritt die Kommission die Meinung, dass der Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin enger sei als der der Ausübung des Arztberufes im Allgemeinen. Deshalb sei die Richtlinie 93/16 für die Beantwortung der Vorlagefrage keine Hilfe.

45 Den Ärzten komme keine allgemeine Befreiung von der Mehrwertsteuer zugute, und sie seien grundsätzlich ebenso wie andere Dienstleistungen erbringende Angehörige der freien Berufe gemäß Artikel 4 Absatz 2 der Sechsten Richtlinie steuerpflichtig. Nur die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin seien von der Steuer befreit. Das vorlegende Gericht habe in seiner vorläufigen Entscheidung vom 16. März 1999 zu Recht ausgeführt, dass die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin die Erbringung von Dienstleistungen in einer Arzt-Patient-Beziehung seien, die im Allgemeinen auf die körperliche und geistige Gesundheit dieser Person gerichtet sei. Diese Definition entspreche dem Begriff therapeutisches Ziel, auf den in der Rechtsprechung des Gerichtshofes abgestellt werde.

46 Im Licht dieser Kriterien stellten ärztliche Untersuchungen und die Erstellung von Berichten zur Bewertung des Gesundheitszustands einer Person, die angeblich Opfer von Körperverletzungen oder eines ärztlichen Kunstfehlers geworden sei, zumindest dann keine Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dar, wenn der Erbringer nicht der Hausarzt des Betroffenen sei. Diese Untersuchungen dienten vielmehr dazu, Ursache und Umfang einer Verletzung festzustellen. Sie stünden in keinem unmittelbaren Zusammenhang zur ärztlichen Behandlung der Verletzungen. Dementsprechend wirke sich die Besteuerung dieser Dienstleistungen nicht negativ auf den Zugang zu Heilbehandlungen aus.

47 Das Gleiche gelte für das Ausstellen von Bescheinigungen z. B. über die Reisefähigkeit oder über den Gesundheitszustand einer Person für Zwecke wie z. B. die Gewährung einer Kriegsrente. Diese Leistungen stünden weder in einem Zusammenhang mit der Behandlung eines pathologischen Zustands noch im Übrigen mit der Gesundheitsberatung. Die Commissioners of Customs & Excise hätten hierzu eingeräumt, dass das Ausstellen bestimmter Arten von Bescheinigungen der Mehrwertsteuer unterliege.

48 Die Kommission führt jedoch aus, dass Bescheinigungen über die Reisefähigkeit oder die Fähigkeit, Sport zu treiben, in bestimmten Fällen vom Hausarzt des Betroffenen im Rahmen einer Routineuntersuchung, einer periodischen ärztlichen Kontrolle oder einer laufenden Behandlung des Betroffenen ausgestellt würden. In solchen Fällen sei die Ausstellung einer ärztlichen Bescheinigung im Verhältnis zum Hauptzweck der erbrachten Dienstleistung, der Behandlung des Patienten, als reine Nebenfolge anzusehen. Auch wenn die in der Vorlageentscheidung beschriebenen Tätigkeiten des Klägers d'Ambrumenil diesen Anforderungen wohl nicht genügten, sei es Sache des nationalen Gerichts, diese Sachverhaltselemente zu würdigen.

49 Leistungen wie ärztliche Untersuchungen, Entnahmen von Blut oder anderen Proben, die im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern durchgeführt würden, seien Bestandteil des Prozesses der Entscheidungsfindung des Arbeitgebers oder Versicherers und vor allem dann der Mehrwertsteuer unterworfen, wenn sie von einem durch diese Einrichtungen beauftragten Arzt durchgeführt würden. Sie dienten nämlich nicht einer verbesserten Behandlung des Betroffenen, und ihre Besteuerung mit der Mehrwertsteuer sei kein Hemmnis für den Zugang zu ärztlichen Heilbehandlungen.

50 Stehe es dem Betroffenen hingegen frei, diese Untersuchungen von seinem eigenen Arzt vornehmen zu lassen, sei nicht ausgeschlossen, dass sie als Bestandteil der laufenden Behandlung angesehen werden könnten.

51 Die periodischen ärztlichen Kontrollen, die im Auftrag eines Arbeitgebers oder Versicherers durchgeführt würden, förderten die ärztliche Betreuung der Betroffenen. Demnach hätten diese Kontrollen, auch wenn sie im Interesse des Arbeitgebers oder Versicherers durchgeführt würden, ein therapeutisches Ziel und fielen in den Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie. Diese Kontrollen sowie die Entnahmen von Blut und andere Entnahmen, die bei dieser Gelegenheit vorgenommen würden, ermöglichten es den Betroffenen, mit dem Arzt über ihren Gesundheitszustand zu sprechen und die gebotene Beratung zu erhalten. In diesem Rahmen werde eine Beziehung zwischen dem Arzt und dem Betroffenen entstehen, die bei Untersuchungen, die nur zum Zweck der Feststellung der Arbeitsfähigkeit oder der Bewertung eines abzudeckenden Risikos durchgeführt würden, nicht zwangsläufig bestehe.

Antwort des Gerichtshofes

52 Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind die Steuerbefreiungsregelungen 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 Umsatzsteuer unterliegt (siehe insbesondere Urteile SDC, Randnr. 20, und vom 10. September 2002 in der Rechtssache C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 28). Diese Steuerbefreiungen sind autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die

eine unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten verhindern sollen (Urteile CPP, Randnr. 15, und Kommission/Frankreich, Randnr. 21).

53 Die Kommission hat zu Recht darauf hingewiesen, dass nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nicht sämtliche Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden können, von der Steuer befreit werden, sondern nur die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, die ein autonomer gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist. Demnach bleiben die im Rahmen der Ausübung dieser Berufe erbrachten Leistungen der allgemeinen Regel des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie für die Mehrwertbesteuerung unterworfen, wenn sie nicht vom Begriff der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin oder von einer anderen Bestimmung dieser Richtlinie über die Steuerbefreiung erfasst werden.

54 Auch wenn nämlich andere von Ärzten erbrachte Leistungen gleichfalls dem Gemeinwohl dienen können, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes doch hervor, dass durch Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden, sondern nur diejenigen, die dort einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (Urteile vom 12. November 1998 in der Rechtssache C-149/97, Institute of the Motor Industry, Slg. 1998, I-7053, Randnr. 18, und D., Randnr. 20).

55 Demzufolge ist das Vorbringen der Regierung des Vereinigten Königreichs zurückzuweisen, das auf eine Erstreckung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auf alle Tätigkeiten abzielt, die im Allgemeinen zu den Aufgaben von Ärzten gehören und auf die in der Richtlinie 93/16 Bezug genommen wird. Die mit dieser Richtlinie verfolgten Ziele, die Freizügigkeit für Ärzte zu erleichtern und die gegenseitige Anerkennung ihrer Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstigen Befähigungsnachweise zu erreichen, machen es erforderlich, die Tätigkeiten der Ärzte dort so zu beschreiben, dass sie alle ihre Tätigkeiten in sämtlichen Mitgliedstaaten umfassen, während die Definition der Tätigkeiten im Rahmen der erörterten Steuerbefreiungsbestimmung, die eine Ausnahme von dem Grundsatz der Mehrwertbesteuerung begründet, anderen Zielen dient.

56 Außerdem ist es im Rahmen der durch die Sechste Richtlinie eingeführten Abzugsregelung nicht ungewöhnlich, dass dieselben Personen zugleich von der Mehrwertsteuer befreite und steuerpflichtige Leistungen erbringen können; vielmehr ist eben dieser Fall in den Artikeln 17 Absatz 5 und 19 dieser Richtlinie geregelt.

57 Zum Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin hat der Gerichtshof in Randnummer 18 des Urteils D. bereits festgestellt und in Randnummer 38 des Urteils Kügler bestätigt, dass er solche ärztlichen Maßnahmen nicht erfasst, die zu einem anderen Zweck als dem der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen werden.

58 Wenn die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dieser Rechtsprechung zufolge auch einen therapeutischen Zweck haben müssen, folgt daraus doch nicht zwangsläufig, dass dieser Begriff eine besonders enge Auslegung verlangt (vgl. Urteil Kommission/Frankreich, Randnr. 23). Aus Randnummer 40 des Urteils Kügler geht nämlich hervor, dass ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, für eine Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie in Betracht kommen. Selbst wenn sich herausstellt, dass Personen, die sich vorbeugenden Untersuchungen oder anderen ärztlichen Maßnahmen unterziehen, an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, steht die Einbeziehung dieser Leistungen in den Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Einklang mit dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, der den Steuerbefreiungsregelungen des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie gemein ist (vgl. Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 23, und Kügler, Randnr. 29).

59 Demgegenüber kommen die ärztlichen Leistungen, die zu einem anderen Zweck als dem des Schutzes einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes

für eine Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie nicht in Betracht. Die Belastung dieser Leistungen mit der Mehrwertsteuer steht nämlich im Hinblick auf das Ziel dieser Leistungen nicht im Widerspruch zu dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern.

60 Wie die Generalanwältin in den Nummern 66 bis 68 ihrer Schlussanträge zutreffend ausgeführt hat, ist das Ziel einer ärztlichen Leistung dafür ausschlaggebend, ob diese von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Wird eine ärztliche Leistung daher in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkungen erzeugt, so findet die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie auf diese Leistung keine Anwendung.

61 Besteht nämlich die Leistung in der Erstellung eines ärztlichen Gutachtens, ist das Hauptziel, auch wenn die Erbringung der Leistung Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Erbringers stellt und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersuchung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen kann, nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, über die das Gutachten erstellt wird. Eine solche Leistung, die die im Gutachtenauftrag gestellten Fragen beantworten soll, soll vielmehr einem Dritten den Erlass einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt. Zwar kann der Betroffene ein ärztliches Gutachten auch selbst veranlassen, und es kann mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Betroffenen beitragen, indem ein neues gesundheitliches Problem entdeckt oder eine frühere Diagnose berichtigt wird. Gleichwohl bleibt es der Hauptzweck jeder derartigen Leistung, eine gesetzlich oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines anderen zu erfüllen. Für eine solche Leistung kann die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie daher nicht gelten.

62 Demnach stellen Leistungen der in der Vorlagefrage Buchstaben d bis h beschriebenen Art auch dann keine Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie dar, wenn sie im Rahmen der Ausübung des Arztberufes erbracht werden. Der Zweck dieser Leistungen besteht nämlich in der Erstellung von Gutachten zum Gesundheitszustand einer Person, insbesondere zu Verletzungen oder Behinderungen, im Hinblick auf Verwaltungsverfahren, etwa über die Gewährung einer Kriegsrente, oder auf Schadensersatzklagen, etwa wegen ärztlicher Kunstfehler.

63 Besteht die Leistung in der Erstellung einer ärztlichen Eignungsbescheinigung wie beispielsweise der in der Vorlagefrage Buchstabe c genannten Bescheinigung über die Reisefähigkeit, ist für die Bestimmung des Hauptzwecks der Leistung der Kontext zu berücksichtigen, in dem sie erbracht wird.

64 Handelt es sich um eine Eignungsbescheinigung, deren Vorlage an einen Dritten Voraussetzung dafür ist, dass der Betroffene eine besondere berufliche Tätigkeit oder bestimmte Tätigkeiten ausüben kann, die eine gute körperliche Verfassung erfordern, so besteht der Hauptzweck der vom Arzt erbrachten Leistung darin, dem Dritten die Entscheidungsfindung zu ermöglichen. Eine solche ärztliche Leistung zielt nicht in erster Linie auf den Schutz der Gesundheit der Person ab, die eine bestimmte Tätigkeit ausüben möchte, und ist daher nicht nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit.

65 Zielt jedoch das Ausstellen einer Bescheinigung über die körperliche Eignung darauf ab, gegenüber einem Dritten geltend zu machen, dass der Gesundheitszustand einer Person bestimmten Tätigkeiten Grenzen setzt oder diese nur unter besonderen Bedingungen erlaubt, so ist Hauptzweck dieser Leistung der Schutz der Gesundheit des Betroffenen. Daher kann die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der

Sechsten Richtlinie auf eine solche Leistung Anwendung finden.

66 Entsprechende Erwägungen wie die in den Randnummern 63 bis 65 des vorliegenden Urteils dargelegten gelten für die in den Buchstaben a und b der Vorlagefrage beschriebenen Leistungen. Werden ärztliche Untersuchungen und Entnahmen von Blut oder anderen Körperproben zu dem Zweck durchgeführt, einem Arbeitgeber Entscheidungen über Einstellungen oder über die Aufgaben, die ein Arbeitnehmer wahrnehmen kann, zu ermöglichen, oder einem Versicherer zu ermöglichen, die von einem Versicherungsnehmer zu fordernde Prämie festzusetzen, so sollen diese Leistungen in erster Linie dem Arbeitgeber oder Versicherer eine Entscheidungsfindung ermöglichen. Diese Leistungen fallen daher nicht unter die nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreiten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin.

67 Hingegen können die von einigen Arbeitgebern und Versicherern veranlassten regelmäßigen ärztlichen Kontrollen unter der Voraussetzung die Bedingungen der Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie erfüllen, dass diese Kontrollen in erster Linie der Krankheitsvorbeugung und -erkennung sowie der Beobachtung des Gesundheitszustands der Arbeit- oder Versicherungsnehmer dienen. Dass solche ärztlichen Kontrollen im Auftrag Dritter stattfinden und auch den Eigeninteressen der Arbeitgeber oder Versicherer dienen können, schließt nicht aus, dass Hauptzweck dieser Kontrollen der Gesundheitsschutz ist.

68 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer für folgende ärztliche Leistungen:

?ärztliche Untersuchungen von Personen im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherungsunternehmen,

?die Entnahme von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern,

?das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wie z. B. der Reisefähigkeit, dann gilt, wenn diese in erster Linie dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen sollen.

69 Diese Steuerbefreiung erfolgt hingegen nicht für folgende Leistungen, die im Rahmen der Ausübung des Arztberufes erbracht werden:

?das Ausstellen von ärztlichen Bescheinigungen für Zwecke eines Kriegsrentenanspruchs,

?ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten für Haftungsfragen und die Bemessung des Schadens von Personen, die die Erhebung einer Klage wegen Körperverletzung in Erwägung ziehen,

?die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen,

?ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten über ärztliche Kunstfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen,

?die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen.

Kosten

70 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof 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 VAT and Duties Tribunal, London, mit Entscheidung vom 6. Juni 2001 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

1. Die 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 vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer gilt für folgende ärztliche Leistungen:

? ärztliche Untersuchungen von Personen im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherungsunternehmen,

? die Entnahme von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern,

? das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wie z. B. der Reisefähigkeit, dann, wenn diese in erster Linie dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen sollen.

2. Diese Steuerbefreiung erfolgt hingegen nicht für folgende Leistungen, die im Rahmen der Ausübung des Arztberufes erbracht werden:

? das Ausstellen von ärztlichen Bescheinigungen für Zwecke eines Kriegsrentenanspruchs,

? ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten für Haftungsfragen und die Bemessung des Schadens von Personen, die die Erhebung einer Klage wegen Körperverletzung in Erwägung ziehen,

? die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen,

? ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten über ärztliche Kunstfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen,

? die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen.

Rosas

Edward

La Pergola

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 20. November 2003.

Der Kanzler

Der Präsident

R. Grass

V. Skouris

1 – Verfahrenssprache: Englisch.