

Geschäftsverzeichnismrn. 6429, 6462, 6464 und 6465
Entscheid Nr. 194/2019 vom 5. Dezember 2019

ENTSCHEID

In Sachen: Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 110, 111 und 112 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft », erhoben vom Berufsverband « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » und Bart Vandendries (Art. 110), vom Berufsverband « Belgische Unie van Osteopaten » und anderen (Art. 110), von der « Plast.Surg. » PGmbH und anderen (Art. 110 und 111) und von der VoG « Belgian Society for Private Clinics » und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und F. Daoût, den Richtern L. Lavrysen, J.-P. Moerman, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, R. Leysen und M. Pâques, und dem emeritierten Richter E. Derycke gemäß Artikel 60*bis* des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*

* *

I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

a. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 13. Mai 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 17. Mai 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft » (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2015, zweite Ausgabe): der anerkannte Berufsverband « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » und Bart Vandendries, unterstützt und vertreten durch RÄin E. Maes, in Brüssel zugelassen, und RÄin M. Deneff, in Löwen zugelassen.

b. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 28. Juni 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 110 des vorerwähnten Gesetzes: der Berufsverband « Belgische Unie van Osteopaten », der Berufsverband « Unie van Osteopaten », der Berufsverband « Belgische Vereniging voor Osteopathie, Beroepsvereniging van de Belgische Osteopaten », Aymeric Tassin und Maika Debisschop, unterstützt und vertreten durch RA J. Bosquet und RA B. Hermans, in Antwerpen zugelassen.

c. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 29. Juni 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 110 und 111 des vorerwähnten Gesetzes: die « Plast.Surg. » PGmbH, Marianne Mertens, die « Dokter Alexis Verpaele Plastische Chirurgie » PGmbH, die « Phryne » PGmbH und die VoG « Koninklijke Belgische Vereniging voor Plastische, Reconstructieve en Esthetische Chirurgie », unterstützt und vertreten durch RA T. De Gendt, in Löwen zugelassen.

d. Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 28. Juni 2016 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 30. Juni 2016 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 110, 111 und 112 des vorerwähnten Gesetzes: die VoG « Belgian Society for Private Clinics », Bart Decoopman, Wim De Maerteleire, die « Clara Invest » AG, die « Mediplast » PGmbH, die « Dr. Plovier – Dr. Czupper » PGmbH, die « Robin Van Look » PGmbH und die « Da Vinci Clinic » PGmbH, unterstützt und vertreten durch RÄin S. Tack, in Westflandern zugelassen.

Diese unter den Nummern 6429, 6462, 6464 und 6465 ins Geschäftsverzeichnis des Gerichtshofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

In seinem Zwischenentscheid Nr. 106/2017 vom 28. September 2017, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 24. Januar 2018, hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen gestellt:

« 1. Ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die darin erwähnte Befreiung sowohl hinsichtlich der konventionellen als auch der nicht konventionellen Praktiken den Inhabern eines den innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Gesundheitspflegeberufe unterliegenden ärztlichen oder artzähnlichen Berufs, die den in diesen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bestimmten Anforderungen entsprechen, vorbehält und dass Personen, die nicht diesen Anforderungen

entsprechen, jedoch einer Berufsvereinigung von Chiropraktikern und Osteopaten angeschlossen sind und den durch diese Vereinigung gestellten Anforderungen entsprechen, davon ausgeschlossen sind?

2. Sind Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, c und e, Artikel 134 und Artikel 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in Verbindung mit den Nummern 3 und 4 von Anhang III zu dieser Richtlinie, insbesondere aus dem Blickwinkel der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen,

a) dass sie einer innerstaatlichen Bestimmung entgegenstehen, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsieht, der auf Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit therapeutischem Charakter verabreicht werden, anwendbar ist, während Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit rein ästhetischem Charakter verabreicht werden und damit eng verbunden sind, dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen,

b) oder aber, dass sie eine Gleichbehandlung der beiden vorerwähnten Fälle erlauben beziehungsweise auferlegen?

3. Obliegt es dem Verfassungsgerichtshof, die Folgen der gemäß den Erwägungen B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 und B.40.7 für nichtig zu erklärenden Bestimmungen sowie der gegebenenfalls völlig oder teilweise für nichtig zu erklärenden Bestimmungen in dem Fall, dass aus der Beantwortung der ersten und zweiten Vorabentscheidungsfrage hervorgehen sollte, dass sie im Widerspruch zum Recht der Europäischen Union stehen, zeitweilig aufrechtzuerhalten, damit der Gesetzgeber in die Lage versetzt wird, sie mit diesem Recht in Einklang zu bringen? ».

In seinem Urteil vom 27. Juni 2019 in der Rechtssache C-597/17 hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die Fragen geantwortet.

Durch Anordnung vom 17. Juli 2019 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snyne beschlossen,

- die Verhandlung wiederzueröffnen,
- die Parteien aufzufordern, in einem spätestens am 16. September 2019 einzureichenden und innerhalb derselben Frist den jeweils anderen Parteien zu übermittelnden Ergänzungsschriftsatz ihren Standpunkt zu den Auswirkungen des Entscheids Nr. 106/2017 vom 28. September 2017, insbesondere hinsichtlich des in B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 und B.40.7 Erwähnten, sowie des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union auf die Nichtigkeitsklagen zu äußern,
- dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und
- dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 18. September 2019 geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Ergänzungsschriftsätze wurden eingereicht von

- den klagenden Parteien (in alle Rechtssachen),
- dem Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RÄin N. Muyshondt und RA D. Stas, in Brüssel zugelassen.

Infolge des Antrags des Ministerrates auf Anhörung hat der Gerichtshof durch Anordnung vom 18. September 2019 den Sitzungstermin auf den 9. Oktober 2019 anberaumt.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 9. Oktober 2019

- erschienen
- . RÄin E. Maes, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6429,
- . RA B. Hermans und RA J. Bosquet, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6462,
- . RA T. De Gendt, für die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6464,
- . RÄin N. Muyshondt, ebenfalls *loco* RA D. Stas, für den Ministerrat,
- haben die referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Moerman, in Vertretung des gesetzlich verhinderten Richters J.-P. Snappe, Bericht erstattet,
- wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,
- wurden die Rechtssachen zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachengebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1.1. In den Rechtssachen Nrn. 6429 und 6462 wird Klage auf Nichtigkeitserklärung von Artikel 110 erhoben, der zusammen mit Artikel 111 Abschnitt 1 (« Ästhetische Eingriffe ») von Kapitel 2 (« Mehrwertsteuer ») von Titel 3 (« Steuerrechtliche Bestimmungen ») des

Gesetzes vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft » bildet. Artikel 110 bestimmt:

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

a) Paragraph 1 wird wie folgt ersetzt:

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

1. Ärzten, Zahnärzten und Heilgymnasten.

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

a) wenn diese Eingriffe und Behandlungen nicht im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind,

b) wenn diese Eingriffe und Behandlungen zwar im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind, jedoch nicht die Bedingungen für einen Anspruch auf Erstattung gemäß den Vorschriften in Bezug auf die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung erfüllen,

2. Hebammen, Krankenpflegern und Pflegehelfern,

3. Fachkräften in einem anerkannten und reglementierten Heilhilfsberuf; betroffen sind ihre Leistungen heilhilfsberuflicher Art, die im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind. ’

b) Paragraph 2 Nr. 1 wird wie folgt ersetzt:

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

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

b) Beförderungen von Kranken und Verletzten in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen, ’ ».

B.1.2. In den Rechtssachen Nrn. 6464 und 6465 wird ebenfalls die Nichtigkeitserklärung von Artikel 111 des vorerwähnten Gesetzes vom 26. Dezember 2015 beantragt. Artikel 111 bestimmt:

« Artikel 110 tritt am 1. Januar 2016 in Kraft ».

Zur Hauptsache

In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht für Chiropraktiker und Osteopaten

B.2.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6429 führen als einzigen Klagegrund an, dass der angefochtene Artikel 110 des vorerwähnten Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (nachstehend: « Mehrwertsteuerrichtlinie »), verstoße, insofern im angefochtenen Artikel die Mehrwertsteuerbefreiung von der Anerkennung als ärztlicher oder arztähnlicher Beruf und der Aufnahme der Leistungen im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung (nachstehend: « LIKIV-Verzeichnis ») abhängig gemacht werde, sodass die Leistungen von Chiropraktikern von dieser Befreiung ausgeschlossen würden, ohne dass für diesen Ausschluss eine vernünftige Rechtfertigung bestehe.

B.2.2.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6462 führen zwei Klagegründe an.

Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil durch den angefochtenen Artikel den Ärzten und Heilgymnasten eine Mehrwertsteuerbefreiung gewährt werde, wenn sie nicht konventionelle Praktiken ausübten, während eine gleiche Befreiung anderen Fachkräften, die solche Praktiken ausübten, nicht gewährt werde, ohne dass für diesen Behandlungsunterschied eine vernünftige Rechtfertigung bestehe.

Der zweite Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil Ärzte, Zahnärzte und Heilgymnasten von der Mehrwertsteuer befreit würden, außer für bestimmte Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art, während die Befreiung für Fachkräfte anerkannter und geregelter arztähnlicher Berufe auf die Leistungen begrenzt würden, die im LIKIV-Verzeichnis angeführt seien.

B.2.2.2. Der zweite Klagegrund wird angeführt für den Fall, dass der Gerichtshof urteilen sollte, dass in einer verfassungskonformen Auslegung « Artikel 44 § 1 Nr. 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches, eingefügt durch die angefochtene Norm, die Verpflichtung beinhalten würde, die gemäß dem Gesetz vom 29. Juli [zu lesen ist: April] 1999 über die nicht konventionellen Praktiken anerkannten Osteopathen als Inhaber eines anerkannten und reglementierten arztähnlichen Berufs zu betrachten, die arztähnliche Leistungen erbringen ». In diesem Fall seien ihre Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit, wenn sie im LIKIV-Verzeichnis enthalten seien.

B.3. Vor der Urteilsfällung zur Sache über den einzigen Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6429 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6462 hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 106/2017 vom 28. September 2017 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende erste Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die darin erwähnte Befreiung sowohl hinsichtlich der konventionellen als auch der nicht konventionellen Praktiken den Inhabern eines den innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Gesundheitspflegeberufe unterliegenden ärztlichen oder arztähnlichen Berufs, die den in diesen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bestimmten Anforderungen entsprechen, vorbehält und dass Personen, die nicht diesen Anforderungen entsprechen, jedoch einer Berufsvereinigung von Chiropraktikern und Osteopaten angeschlossen sind und den durch diese Vereinigung gestellten Anforderungen entsprechen, davon ausgeschlossen sind? ».

B.4. In seinem Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage geantwortet:

« Es ergibt sich nämlich schon aus dem Wortlaut der Vorschrift, dass sie den Begriff ‘ ärztliche und arztähnliche Berufe ’ nicht selbst definiert, sondern hierfür auf die Definition in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten verweist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 28).

24. Die Mitgliedstaaten verfügen somit, insbesondere im Hinblick auf die Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung, über ein Ermessen bei der Bestimmung der Berufe, im Rahmen deren Ausübung Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Mehrwertsteuer befreit sind, und insbesondere bei der Festlegung der Qualifikationen, die für die Ausübung dieser Berufe erforderlich sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 29, 30 und 32).

25. Dieses Ermessen ist jedoch nicht unbegrenzt, denn die Mitgliedstaaten müssen zum einen das Ziel dieser Vorschrift - nämlich zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt wird, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht werden - und zum anderen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 31, 36 und 37).

26. Die Mitgliedstaaten müssen also erstens die Erfüllung dieses Ziels gewährleisten, indem sie dafür sorgen, dass die in der genannten Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, die eine ausreichende Qualität aufweisen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 37).

27. Auch wenn es den Mitgliedstaaten obliegt, zu prüfen, ob die betreffenden Anbieter von Heilbehandlungen über die hierfür erforderlichen beruflichen Qualifikationen verfügen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 37 und 38), impliziert dieses Erfordernis nicht zwangsläufig, dass diese Anbieter einen durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Beruf ausüben, da andere wirksame Mittel zur Kontrolle ihrer beruflichen Qualifikationen in Betracht kommen, je nachdem, wie die ärztlichen und arztähnlichen Berufe in diesem Mitgliedstaat ausgestaltet sind.

28. Zweitens müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29. Auch dieses Erfordernis impliziert aber nicht, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung zwangsläufig auf Angehörige eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Berufs beschränkt bleibt, da nicht generell und absolut ausgeschlossen werden kann, dass Personen, die keinen solchen Beruf ausüben, über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den

Angehörigen eines solchen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer von diesem Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind.

30. Überdies folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der regulatorische Rahmen des betreffenden Mitgliedstaats nur einen von mehreren Gesichtspunkten darstellt, die zu berücksichtigen sind, um zu ermitteln, ob ein Steuerpflichtiger die erforderlichen beruflichen Qualifikationen besitzt, um in den Genuss dieser Steuerbefreiung zu kommen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 46 und 50), was impliziert, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck zwangsläufig aufgestellt werden müsste.

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

B.5.1. Daraus ergibt sich, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zwangsläufig aufgestellt werden müsste, um in den Genuss einer Befreiung von der Mehrwertsteuer zu kommen (Rn. 30). Nach Ansicht des Gerichtshofs der Europäischen Union kann nicht generell und absolut ausgeschlossen werden, dass für die von nicht zu einer solchen Berufsgruppe gehörenden Personen erbrachten Dienstleistungen ebenso eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren ist, wenn diese Personen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer vom betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind (Rn. 29).

B.5.2. Dem vorerwähnten Urteil lässt sich gleichwohl nicht entnehmen, dass für Dienstleistungen, die durch Chiropraktiker oder Osteopathen, die keine Angehörige eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs sind, erbracht werden, in jedem Fall eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren ist, und auch nicht, dass durch die Nichtgewährung der Befreiung der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verletzt wird. Eine solche Befreiung ist nämlich nur dann zu gewähren, wenn feststeht, dass diese Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen,

die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn sie den Beruf des Chiropraktikers oder des Osteopathen ausüben. Es obliegt den Mitgliedstaaten, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind (Rn. 26 und 27).

B.5.3. Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Mehrwertsteuer.

Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung ergibt sich, dass keinerlei Steuer erhoben und keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Der Steuersachbereich ist eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist es Aufgabe des Gesetzgebers, in Bezug auf die Dienstleistungen, die von Chiropraktikern oder Osteopathen, die nicht zu einem reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Beruf gehören, erbracht werden, zu bestimmen, ob und unter welchen Bedingungen sie von der Mehrwertsteuer befreit sind.

B.6. Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist folglich für nichtig zu erklären, jedoch nur insofern, als er nicht erlaubt, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer im Rahmen chiropraktischer und osteopathischer Dienstleistungen anderen als den in diesem Paragraphen angeführten Angehörigen ärztlicher und arztähnlicher Berufe gewährt wird, wenn diese anderen Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um ärztliche Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn Letztere den Beruf des Chiropraktikers oder des Osteopathen ausüben.

In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht für ästhetische Behandlungen

B.7.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6464 führen als einzigen Klagegrund einen Verstoß durch die Artikel 110 und 111 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an. Der einzige Klagegrund umfasst fünf Teile: Im ersten Teil werden die Ärzte und die Nichtärzte hinsichtlich der Steuerpflicht für Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art miteinander verglichen, im zweiten Teil werden die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung durch Krankenpfleger im und außerhalb vom Krankenhaus bei Behandlungen und Eingriffen ästhetischer Art miteinander verglichen, der dritte Teil betrifft einen Vergleich zwischen Ärzten, die Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art ausführen, je nachdem, ob diese einem therapeutischen Zweck dienen oder nicht, der vierte Teil betrifft den Behandlungsunterschied zwischen Ärzten, die medizinische ästhetische Leistungen verrichten, und Ärzten, die medizinische Leistungen ohne irgendeinen therapeutischen Zweck verrichten, und der fünfte Teil betrifft den Behandlungsunterschied zwischen medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden sind, und medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden sind oder die zwar im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden sind, bei denen die Erstattungsbedingungen jedoch nicht erfüllt sind.

B.7.2. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6465 führen elf unterschiedliche Klagegründe an.

Der erste Klagegrund betrifft den Verstoß durch die Artikel 110 und 111 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 12 und 14 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention und gegebenenfalls in Verbindung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, weil die angefochtenen Artikel Begriffe enthielten, die undeutlich und unvorhersehbar seien, während die Ärzte sich sehr wohl administrativen und strafrechtlichen Sanktionen aussetzten, falls sie die Mehrwertsteuerpflicht nicht einhielten.

Der zweite, der dritte und der vierte Klagegrund beziehen sich auf einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, weil es keine Mehrwertsteuerbefreiung für Ärzte gebe, wenn sie ästhetische Behandlungen und Eingriffe ausführen, während diese

Mehrwertsteuerbefreiung wohl gelte für Zahnärzte, Hebammen, Krankenpfleger, Pflegehelfer und Organisationen dieser Fachkräfte sowie für Inhaber arztähnlicher Berufe, wenn sie ästhetische Behandlungen und Eingriffe ausführten.

Der fünfte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung hinsichtlich der Ärzte, die eine Vor- und Nachsorge bei einem ästhetischen Eingriff erteilten, da sie nicht in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung gelangten.

Der sechste Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV), da es keine Mehrwertsteuerbefreiung gebe für die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung, die vor und nach einer ästhetischen Behandlung erfolge, während es eine Niederlassungsfreiheit geben müsse und die Mehrwertsteuerrichtlinie vorschreibe, dass es eine allgemeine Mehrwertsteuerbefreiung für diese Handlungen gebe.

Der siebte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil es keine Mehrwertsteuerbefreiung für die mit einer ästhetischen Behandlung verbundenen Güterlieferungen oder Leistungen gebe, während dies im Widerspruch zur Niederlassungsfreiheit und zur Mehrwertsteuerrichtlinie stehe.

Der achte und der neunte Klagegrund betreffen einen möglichen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung, weil Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines ästhetischen Eingriffs verabreicht würden, einem Mehrwertsteuersatz von 21 % unterlägen, während Arzneimittel und Medizinprodukte in der Regel dem Mehrwertsteuersatz von 6 % unterlägen.

Der zehnte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil Patienten, die einer belgischen Krankenversicherung angeschlossen seien und einen medizinischen Eingriff ausführen ließen, der im Verzeichnis des LIKIV aufgenommen worden sei, keine Mehrwertsteuer zahlen müssten, während

Patienten, die nicht einer belgischen Krankenversicherung angeschlossen seien, wohl Mehrwertsteuer zahlen müssten.

Der letzte Klagegrund ist abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie, weil Patienten, die sich einem medizinischen ästhetischen Eingriff mit einer körperlichen Ursache unterzögen, keine Mehrwertsteuer zahlen müssten, während Patienten, die sich einem medizinischen ästhetischen Eingriff mit einer psychischen Ursache unterzögen, wohl Mehrwertsteuer zahlen müssten.

B.7.3. Mit Ausnahme des achten und des neunten Klagegrundes hat der Gerichtshof die Klagegründe bereits in seinem Entscheid Nr. 106/2017 geprüft. Der Gerichtshof hat dabei entschieden, dass die Klagegründe in dem nachfolgend dargelegten Umfang begründet sind.

B.8.1. In Bezug auf den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 106/2017 entschieden:

« B.27.6. Die Wörter ‘ ästhetische Eingriffe und Behandlungen ’ im angefochtenen Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 sind daher ausreichend deutlich und rechtssicher, da sie zur Folge haben, dass die Mehrwertsteuerpflicht gilt, wenn der Eingriff oder die Behandlung einem rein ästhetischen Zweck dient, nicht aber, sobald ein minimaler therapeutischer oder rekonstruktiver Zweck vorliegt.

[...]

B.28.6.1. Die Wörter ‘ damit eng verbundene ’ im angefochtenen Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 sind ausreichend deutlich, da sie zur Folge haben, dass die Mehrwertsteuerpflicht nur für Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern gilt, die mit dem ästhetischen Eingriff oder der ästhetischen Behandlung, der beziehungsweise die nicht die Bedingungen erfüllt, um für eine Erstattung gemäß der Regelung der Gesundheitspflegepflichtversicherung in Frage zu kommen, zusammenhängen oder ihnen inhärent sind.

Der Umstand, dass in Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches die aufgrund von Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht befreiten Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen nicht aufgenommen wurden, hat jedoch zur Folge, dass der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerpflicht nicht auf eine Weise definiert ist, die den Erfordernissen dieser Richtlinie entspricht.

B.28.6.2. Da aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung abzuleiten ist, dass keinerlei Steuer erhoben werden kann und dass keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt

wird, ist die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss.

Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

B.28.6.3. Eine richtlinienkonforme Auslegung des neuen Artikels 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches befreit den Gesetzgeber nicht davon, den Steuergegenstand selbst festzulegen, indem er die in Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgelisteten Ausnahmen ausdrücklich übernimmt.

B.28.6.4. Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches, insofern darin für die verbundenen Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen nicht die Ausnahmen angeführt sind, die sich aus Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergeben, verstößt in Verbindung mit den Artikeln 73 ff. des Mehrwertsteuergesetzbuches, da deren Übertretung strafbar ist, gegen die Artikel 12 und 14 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention.

B.29. Der erste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist begründet, insofern in Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches nicht die Ausnahmen im Sinne von Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie angeführt sind ».

B.8.2. In Bezug auf den siebten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.39.6. Auch für die verbundenen Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen steht fest, dass in dem Fall, dass der Eingriff oder die Behandlung dem gleichen Zweck dient, auf die einzelnen Leistungen derselbe Mehrwertsteuersatz angewandt werden muss, sodass die Mehrwertsteuererhebung nur auf Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern anzuwenden ist, die mit dem ästhetischen Eingriff oder der ästhetischen Behandlung, der beziehungsweise die nicht die Bedingungen für den Anspruch auf Erstattung gemäß der LIKIV-Regelung erfüllt, verbunden oder ihnen inhärent sind.

Der Umstand, dass in Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches die infolge von Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht befreiten Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen nicht aufgenommen wurden, hat jedoch zur Folge, dass der Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerpflicht nicht den Erfordernissen dieser Richtlinie entspricht, sodass gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoßen wird.

B.39.7. Der siebte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist insofern begründet, als für die verbundenen Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen nicht die Ausnahmen gemäß Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen sind ».

B.8.3. Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches ist deshalb insofern für nichtig zu erklären, als er für die zusammenhängenden Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern eine Befreiung von der Mehrwertsteuer in den Fällen gewährt, die gemäß Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich von einer Befreiung ausgeschlossen sind.

B.9.1. In Bezug auf den ersten Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 und den zweiten, dritten und vierten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.32.3.3. Gemäß der in B.27.5 angeführten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist anzunehmen, dass die Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art, die durch einen Arzt oder einen Nichtarzt verrichtet werden, mehrwertsteuerpflichtig sind, wenn diese Behandlungen und Eingriffe keinerlei therapeutischem Zweck dienen, jedoch vorbehaltlich der in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *e* angeführten Ausnahme, die immer von der Mehrwertsteuer befreit ist.

[...]

B.32.3.5. Der Behandlungsunterschied bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht, der zwischen Ärzten und Nichtärzten besteht, wenn die vorerwähnten Berufskategorien Behandlungen oder Eingriffe ästhetischer Art ausführen, ist nicht vernünftig zu rechtfertigen.

B.32.4. Der erste Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464 und der zweite, dritte und vierte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 sind begründet ».

B.9.2. Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist deshalb insofern für nichtig zu erklären, als er die von Zahnärzten, Hebammen, Krankenpflegern, Pflegehelfern, Organisationen dieser Berufsangehörigen und heilhilfsberuflichen Fachkräften erbrachten Dienstleistungen, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen, von der Mehrwertsteuer befreit.

B.10.1. In Bezug auf den dritten Teil *bis* des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.34.4. Aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ergibt sich, dass der Behandlungsunterschied bezüglich der Mehrwertsteuerpflicht zwischen medizinischen Leistungen ästhetischer Art, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen sind und die mehrwertsteuerpflichtig sind, und anderen medizinischen Leistungen ohne einen

therapeutischen Zweck, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen sind und die nicht mehrwertsteuerpflichtig sind, nicht vernünftig gerechtfertigt ist.

B.34.5. Der dritte Teil *bis* des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464 ist begründet ».

B.10.2. Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist folglich insofern für nichtig zu erklären, als er die in dieser Bestimmung genannten Dienstleistungen, die keine ärztlichen Heilbehandlungen zum Gegenstand haben, von der Mehrwertsteuer befreit.

B.11.1. In Bezug auf den vierten Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.35.3. Angesichts der in B.27.5 angeführten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, die es erfordert, dass die Mehrwertsteuerbefreiung der ärztlichen Heilbehandlung vorbehalten wird, ist das Unterscheidungskriterium, nämlich der Umstand, ob ein Eingriff oder eine Behandlung im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurde oder nicht, nicht sachdienlich, um das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel zu erreichen.

B.35.4. Der Behandlungsunterschied zwischen medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurden, und medizinischen Eingriffen ästhetischer Art, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurden oder die zwar aufgenommen wurden, jedoch nicht die Bedingungen für einen Anspruch auf Erstattung erfüllen, ist nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.35.5. Der vierte Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464 ist begründet ».

B.11.2. In Bezug auf den zehnten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.40.5. Daher kann nicht angenommen werden, dass die Mehrwertsteuerbefreiung auch für Patienten ohne belgische Krankenversicherung für ästhetische Behandlungen oder Eingriffe gelten würde, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen wurden, bei denen jedoch die Erstattungsbedingungen nicht erfüllt sind, sodass der Behandlungsunterschied sehr wohl besteht und nicht ungeschehen gemacht werden kann, indem man auf eine richtlinienkonforme Auslegung zurückgreift.

B.40.6. Angesichts des in B.35.3 Erwähnten und unter Berücksichtigung der in B.27.5 angeführten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, die es erfordert, dass die Mehrwertsteuerbefreiung der ärztlichen Heilbehandlung vorbehalten wird, ist das Unterscheidungskriterium, nämlich die Frage, ob die Erstattungsbedingungen im LIKIV-Verzeichnis erfüllt sind oder nicht, nicht sachdienlich, um das durch den Gesetzgeber angestrebte Ziel zu erreichen.

B.40.7. Der zehnte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist begründet ».

B.11.3. Folglich sind in Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches die Bestimmungen unter Buchstaben *a)* und *b)* für nichtig zu erklären.

B.12.1. In Bezug auf den zweiten Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 hat der Gerichtshof entschieden:

« B.38.4. Durch sein Urteil vom 10. Juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, hat der Europäische Gerichtshof verdeutlicht, dass Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *c* der Mehrwertsteuerrichtlinie sich auf medizinische Leistungen bezieht, die außerhalb des in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *b* vorgesehenen Rahmens, sei es in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden (Randnr. 36).

Daher gilt die Mehrwertsteuerbefreiung für die ärztliche Heilbehandlung, ungeachtet des Ortes, an dem diese ärztliche Heilbehandlung erteilt wird, und gilt die Mehrwertsteuerpflicht für die ärztliche Heilbehandlung bei Eingriffen und Behandlungen ästhetischer Art, ebenfalls ungeachtet des Ortes, an dem die ärztliche Heilbehandlung erfolgt.

B.38.5. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist der Behandlungsunterschied zwischen der ärztlichen Heilbehandlung außerhalb des Krankenhauses und der ärztlichen Heilbehandlung im Krankenhaus anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung ästhetischer Art nicht vernünftig gerechtfertigt.

B.38.6. Der zweite Teil des einzigen Klagegrundes in der Rechtssache Nr. 6464 ist begründet ».

B.12.2. Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a)* des Mehrwertsteuergesetzbuches ist insofern für nichtig zu erklären, als er ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen und die nicht in Krankenhäusern, psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit.

B.13.1. In Bezug auf die Möglichkeit, jeweils unterschiedliche Mehrwertsteuersätze einerseits auf Arzneimittel und Medizinprodukte anzuwenden, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit therapeutischem Charakter verabreicht werden, und andererseits auf Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit rein ästhetischem Charakter verabreicht werden und damit eng verbunden sind (achter und neunter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465), hat der Gerichtshof vor Erlass einer

Entscheidung im vorerwähnten Entscheid Nr. 106/2017 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende zweite Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

« Sind Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, c und e, Artikel 134 und Artikel 98 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, in Verbindung mit den Nummern 3 und 4 von Anhang III zu dieser Richtlinie, insbesondere aus dem Blickwinkel der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen,

a) dass sie einer innerstaatlichen Bestimmung entgegenstehen, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz vorsieht, der auf Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit therapeutischem Charakter verabreicht werden, anwendbar ist, während Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung mit rein ästhetischem Charakter verabreicht werden und damit eng verbunden sind, dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen,

b) oder aber, dass sie eine Gleichbehandlung der beiden vorerwähnten Fälle erlauben beziehungsweise auferlegen? ».

B.13.2. In seinem Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage geantwortet:

« 46. Wenn sich ein Mitgliedstaat dafür entscheidet, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz selektiv auf bestimmte in Anhang III der Richtlinie aufgeführte Dienstleistungen oder Lieferungen von Gegenständen anzuwenden, muss er jedoch den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (Urteil vom 9. März 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47. Dieser Grundsatz lässt es nicht zu, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteile vom 11. September 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 24, und vom 9. März 2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, Rn. 30).

48. Bei der Beantwortung der Frage, ob Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig sind, ist in erster Linie auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen. Gegenstände oder Dienstleistungen sind gleichartig, wenn sie ähnliche Eigenschaften haben und beim Verbraucher nach einem Kriterium der Vergleichbarkeit in der Verwendung denselben Bedürfnissen dienen und wenn die bestehenden Unterschiede die Entscheidung des Durchschnittsverbrauchers zwischen diesen Gegenständen oder Dienstleistungen nicht erheblich beeinflussen (Urteile vom 11. September 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 25, und vom 9. November 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, Rn. 31).

49. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bereits zum einen entschieden hat, dass für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht unbedingt alle Arzneimittel als gleichartig angesehen werden müssen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Mai 2001, *Kommission/Frankreich*, C-481/98,

EU:C:2001:237, Rn. 30), und zum anderen, dass die konkrete Verwendung, für die Lieferungen von Gegenständen bestimmt sind, berücksichtigt werden kann, um zu beurteilen, ob diese Lieferungen aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers gleichartig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2011, *Kommission/Niederlande*, C-41/09, EU:C:2011:108, Rn. 66).

50. Im vorliegenden Fall sieht die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung laut dem vorlegenden Gericht eine unterschiedliche Behandlung von Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vor. Die Verwendung zu therapeutischen Zwecken und die Verwendung zu ästhetischen Zwecken sind aber zwei klar getrennte Arten konkreter Verwendungen, die aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers nicht demselben Bedürfnis dienen.

51. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass eine Regelung wie die vom vorlegenden Gericht angeführte zwischen zwei Kategorien von Arzneimitteln oder Medizinprodukten differenziert, die für die Zwecke der Anwendung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität nicht gleichartig erscheinen.

52. Nach alledem ist auf die zweite Frage zu antworten, dass Art. 98 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung, die eine Ungleichbehandlung zwischen einerseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu therapeutischen Zwecken geliefert werden, und andererseits Arzneimitteln und Medizinprodukten, die im Rahmen von Eingriffen oder Behandlungen zu ästhetischen Zwecken geliefert werden, vorsieht, indem sie letztere Arzneimittel und Medizinprodukte von dem für erstere geltenden ermäßigten Mehrwertsteuersatz ausschließt, nicht entgegensteht ».

B.14. Folglich steht Artikel 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie dem nicht entgegen, dass Dienstleistungen, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen im Sinne von Artikel 44 § 1 Nr. 1 beziehen, von der Mehrwertsteuerbefreiung ausgeschlossen werden.

B.15. Der achte und der neunte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 sind unbegründet.

In Bezug auf den Umfang der Nichtigklärung und die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig zu erklärenden Bestimmungen

B.16.1. In seinem Ergänzungsschriftsatz hat der Ministerrat in Bezug auf die vorerwähnten Verstöße eine modulierte Nichtigklärung beantragt. Der Ministerrat macht

geltend, dass nur modulierte Nichtigerklärungen sicherstellen könnten, dass die belgischen Rechtsvorschriften weiterhin der Mehrwertsteuerrichtlinie entsprächen und dass der Unvereinbarkeit mit dem nationalen Verfassungsrecht abgeholfen werde.

B.16.2. Der Ministerrat bittet den Gerichtshof hilfsweise, die Folgen der gegebenenfalls für nichtig zu erklärenden Bestimmungen aufrechtzuerhalten, um es dem Gesetzgeber zu ermöglichen, die Mehrwertsteuerrichtlinie weiter umzusetzen und die gegebenenfalls festzustellende Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

B.17. In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht der Chiropraktiker und der Osteopathen ergibt sich aus den Ausführungen in B.5 und B.6, dass Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches eine Lücke aufweist. Folglich ist ein Auftreten des Gesetzgebers notwendig, um diese Bestimmung mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang zu bringen.

In Bezug auf die Mehrwertsteuer im Rahmen ästhetischer Behandlungen ergibt sich aus den Ausführungen in B.11.3, dass Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches teilweise für nichtig zu erklären ist. Ferner ergibt sich aus den Ausführungen in B.8.3, B.9.2 und B.12.2, dass Artikel 44 des Mehrwertsteuergesetzbuches für nichtig zu erklären ist, jedoch nur in dem Umfang, in dem er in diesen Fällen in Widerspruch zu der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Befreiung von der Mehrwertsteuer gewährt.

B.18. In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen muss der Gerichtshof die Einschränkungen berücksichtigen, die sich aus dem Unionsrecht bezüglich der Aufrechterhaltung der Folgen innerstaatlicher Normen, die für nichtig zu erklären sind, weil sie im Widerspruch zu diesem Recht stehen, ergeben (EuGH, Große Kammer, 8. September 2010, C-409/06, *Winner Wetten*, Randnrn. 53-69; 28. Februar 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, Randnrn. 56-63). Vor Erlass einer Entscheidung über die etwaige Aufrechterhaltung dieser Folgen hat der Gerichtshof in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 106/2017 dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende dritte Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

« Obliegt es dem Verfassungsgerichtshof, die Folgen der gemäß den Erwägungen B.29, B.32.4, B.34.5, B.35.5, B.38.6, B.39.7 und B.40.7 für nichtig zu erklärenden Bestimmungen sowie der gegebenenfalls völlig oder teilweise für nichtig zu erklärenden Bestimmungen in dem Fall, dass aus der Beantwortung der ersten und zweiten Vorabentscheidungsfrage hervorgehen sollte, dass sie im Widerspruch zum Recht der Europäischen Union stehen, zeitweilig aufrechtzuerhalten, damit der Gesetzgeber in die Lage versetzt wird, sie mit diesem Recht in Einklang zu bringen? ».

B.19. In seinem Urteil vom 27. Juni 2019, C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.*, hat der Gerichtshof der Europäischen Union auf die vorerwähnte Vorabentscheidungsfrage geantwortet:

« 53. Mit seiner dritten Frage möchte das vorliegende Gericht wissen, ob ein nationales Gericht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens eine nationale Vorschrift anwenden darf, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, um die Wirkung nationaler Vorschriften, die es für mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar erklärt hat, bis zur Herstellung ihrer Vereinbarkeit mit dieser Richtlinie vorläufig bestehen zu lassen, um zum einen die sich aus der Rückwirkung dieser Nichtigerklärung ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken und zum anderen zu verhindern, dass wieder eine diesen Vorschriften vorausgehende nationale Regelung gilt, die mit dieser Richtlinie unvereinbar ist.

54. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die Mitgliedstaaten gemäß dem in Art. 4 Abs. 3 EUV vorgesehenen Grundsatz der loyalen Zusammenarbeit verpflichtet, die rechtswidrigen Folgen eines Verstoßes gegen das Unionsrecht zu beheben; diese Verpflichtung obliegt im Rahmen seiner Zuständigkeiten jedem Organ des betreffenden Mitgliedstaats (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, Rn. 43, sowie vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 31).

55. Stellen die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats fest, dass eine nationale Regelung mit dem Unionsrecht unvereinbar ist, müssen sie folglich, auch wenn ihnen die Wahl der zu ergreifenden Maßnahmen verbleibt, dafür sorgen, dass das nationale Recht so schnell wie möglich mit dem Unionsrecht in Einklang gebracht und den Rechten, die dem Bürger aus dem Unionsrecht erwachsen, die volle Wirksamkeit verschafft wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Juni 2007, *Jonkman u. a.*, C-231/06 bis C-233/06, EU:C:2007:373, Rn. 38).

56. In diesem Zusammenhang obliegt es den nationalen Gerichten, die wirksam mit Klagen gegen eine mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbare nationale Regelung befasst sind, auf der Grundlage des nationalen Rechts Maßnahmen zu ergreifen, die verhindern, dass diese Regelung zur Anwendung kommt (vgl. entsprechend Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, Rn. 47, und vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 32).

57. Im Ausgangsverfahren ist das vorliegende Gericht mit einer Nichtigkeitsklage befasst und möchte wissen, ob es in Anbetracht der Umstände dieses Verfahrens die angefochtenen

nationalen Vorschriften zwar für nichtig erklären, ihre Wirkungen aber für einen Übergangszeitraum aufrechterhalten kann, um ihre Ersetzung durch neue, mit der Richtlinie 2006/112 vereinbare nationale Regeln zu ermöglichen.

58. Hierzu ist erstens darauf hinzuweisen, dass eine solche Lösung im Ausgangsverfahren nicht durch das Bestreben gerechtfertigt werden kann, die sich aus der Rückwirkung der Nichtigerklärung dieser Vorschriften ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken.

59. Denn selbst wenn man davon ausgeht, dass zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit ausnahmsweise zu einer vorübergehenden Aussetzung der Verdrängungswirkung führen können, die eine unmittelbar geltende Rechtsvorschrift der Union gegenüber ihr entgegenstehendem nationalem Recht ausübt, ist eine solche Aussetzung im vorliegenden Fall von vornherein auszuschließen, da das vorlegende Gericht keine konkreten Gesichtspunkte genannt hat, die spezifische Risiken der Rechtsunsicherheit begründen könnten (vgl. entsprechend Urteil vom 8. September 2010, *Winner Wetten*, C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 67).

60. Insbesondere kann die bloße Geltendmachung haushalts- und verwaltungstechnischer Schwierigkeiten, die sich im Ausgangsverfahren aus der Nichtigerklärung der im Ausgangsverfahren angefochtenen Vorschriften ergeben könnten, nicht genügen, um zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit als gegeben anzunehmen (vgl. entsprechend Urteile vom 18. Oktober 2012, *Mednis*, C-525/11, EU:C:2012:652, Rn. 44, und vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 111).

61. Was zweitens den Umstand anbelangt, dass die Nichtigerklärung dieser Vorschriften bedeuten würde, dass wieder eine ihnen vorausgehende, mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbare nationale Regelung gälte, so hat der Gerichtshof entschieden, dass ein nationales Gericht unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise befugt sein kann, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten. Zu diesen Voraussetzungen gehört das Erfordernis, dass dieser Rechtsakt eine Maßnahme zur ordnungsgemäßen Umsetzung einer unionsrechtlichen Pflicht darstellt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 28. Februar 2012, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, C-41/11, EU:C:2012:103, Rn. 63, und vom 28. Juli 2016, *Association France Nature Environnement*, C-379/15, EU:C:2016:603, Rn. 43).

62. Im Ausgangsverfahren ist aber nicht ersichtlich, dass die angefochtenen Vorschriften eine solche Maßnahme zur ordnungsgemäßen Umsetzung darstellen.

63. Folglich ist auf die dritte Frage zu antworten, dass ein nationales Gericht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens nicht das Recht hat, eine nationale Vorschrift anzuwenden, die es dazu ermächtigt, bestimmte Wirkungen eines für nichtig erklärten Rechtsakts aufrechtzuerhalten, um die Wirkung nationaler Vorschriften, die es für mit der Richtlinie 2006/112 unvereinbar erklärt hat, bis zur Herstellung ihrer Vereinbarkeit mit dieser Richtlinie vorläufig bestehen zu lassen, um zum einen die sich aus der Rückwirkung dieser Nichtigerklärung ergebenden Risiken der Rechtsunsicherheit zu beschränken und zum anderen zu verhindern, dass wieder eine diesen Vorschriften vorausgehende nationale Regelung gilt, die mit dieser Richtlinie unvereinbar ist ».

B.20.1. Aus der vorgenannten Antwort des Gerichtshofs der Europäischen Union geht hervor, dass vorliegend die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen für die Zukunft nicht möglich ist, auch nicht, wenn es darum geht, es dem Gesetzgeber zu ermöglichen, die Rechtsvorschriften mit der Mehrwertsteuerrichtlinie in Einklang zu bringen.

B.20.2. Zwingende Erwägungen der Rechtssicherheit, die sich aus der Gesamtheit der beteiligten öffentlichen und privaten Interessen ergeben (vgl. EuGH, 8. April 1976, C-43/75, *Defrenne/SABENA*, Randnr. 74), insbesondere die faktische Unmöglichkeit, zu Unrecht beigetriebene Mehrwertsteuer nachträglich an die Abnehmer der vom Steuerpflichtigen vorgenommenen Lieferungen oder erbrachten Dienstleistungen zurückzuzahlen oder von ihnen eine nachträgliche Zahlung im Falle der rechtswidrigen Nichterhebung zu verlangen, insbesondere wenn es um eine große Zahl nicht näher identifizierter Personen geht beziehungsweise die Steuerpflichtigen nicht über ein buchhalterisches System verfügen, das es ihnen erlaubt, die betreffenden Lieferungen oder Dienstleistungen und ihren Wert nachträglich zu identifizieren, stehen einer rückwirkenden Anwendung des Nichtigkeitsentscheids gleichwohl entgegen. Folglich sind die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen gemäß Artikel 8 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof in Bezug auf alle steuerpflichtigen Sachverhalte, die sich vor dem 1. Oktober 2019 ereignet haben, aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

1. erklärt

- in Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft », die Bestimmungen unter Buchstaben *a)* und *b)*,

- Artikel 44 § 1 desselben Gesetzbuches, insofern er nicht erlaubt, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer im Rahmen chiropraktischer und osteopathischer Dienstleistungen anderen als den in diesem Paragraphen angeführten Angehörigen ärztlicher und arztähnlicher Berufe gewährt wird, wenn diese anderen Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um ärztliche Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn Letztere den Beruf des Chiropraktikers oder Osteopathen ausüben,

- Artikel 44 § 1 desselben Gesetzbuches, insofern er die von Zahnärzten, Hebammen, Krankenpflegern, Pflegehelfern, Organisationen dieser Berufsangehörigen und heilhilfsberuflichen Fachkräften erbrachten Dienstleistungen, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen, von der Mehrwertsteuer befreit,

- Artikel 44 § 1 desselben Gesetzbuches, insofern er die in dieser Bestimmung genannten Dienstleistungen, die keine ärztlichen Heilbehandlungen zum Gegenstand haben, von der Mehrwertsteuer befreit,

- Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a)* desselben Gesetzbuches, insofern er für die zusammenhängenden Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern eine Befreiung von der Mehrwertsteuer in den Fällen gewährt, die gemäß Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich von einer Befreiung ausgeschlossen sind,

- Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) desselben Gesetzbuches, insofern er ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern, die sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen und die nicht in Krankenhäusern, psychiatrischen Anstalten, Kliniken und Ambulatorien erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit,

für nichtig;

2. erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen in Bezug auf alle steuerpflichtigen Sachverhalte aufrecht, die sich vor dem 1. Oktober 2019 ereignet haben.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 5. Dezember 2019.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschaut

A. Alen