

Geschäftsverzeichnissnr. 7476
Entscheid Nr. 175/2021 vom 2. Dezember 2021

ENTSCHEIDSAUSZUG

---

*In Sachen:* Vorabentscheidungsfrage in Bezug auf die Artikel 2 Absatz 1 und 18 § 1 Nr. 2 in Verbindung mit Artikel 44 § 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, gestellt vom Unternehmensgericht Antwerpen, Abteilung Antwerpen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten L. Lavrysen und P. Nihoul, und den Richtern J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne und D. Pieters, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten L. Lavrysen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

\*

\* \*

### I. *Gegenstand der Vorabentscheidungsfrage und Verfahren*

In seinem Urteil vom 5. November 2020, dessen Ausfertigung am 9. Dezember 2020 in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen ist, hat das Unternehmensgericht Antwerpen, Abteilung Antwerpen, folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Verstoßen die Artikel 2 Absatz 1 und 18 § 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches in Verbindung mit Artikel 44 § 1 Nr. 2 desselben Gesetzbuches, ausgelegt im Lichte des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sowie des Grundsatzes der Steuerneutralität, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung,

wenn sie dahin ausgelegt werden, dass die Dienstleistungen der Bereitstellung von Pflegepersonal immer dem ordentlichen Mehrwertsteuersatz unterliegen,

indem die Mehrwertsteuer – bzw. der dadurch verursachte Mehrpreis - auf Patienten, die von Berufsfachkräften versorgt werden, welche von Unternehmen bereitgestellt werden, die keinen Werkvertrag mit der Pflegeeinrichtung abgeschlossen haben, überwältigt wird, in allen anderen Fällen – Versorgung durch einen Leiharbeitnehmer, der von einem Unternehmen bereitgestellt wird, das einen Werkvertrag abgeschlossen hat, bzw. Versorgung durch eine Berufsfachkraft, die als Arbeitnehmer, als Selbständiger oder in Gesellschaftsform arbeitet – aber nicht? ».

(...)

### III. *Rechtliche Würdigung*

(...)

#### *In Bezug auf die fraglichen Bestimmungen und deren Kontext*

B.1.1. Die Vorabentscheidungsfrage bezieht sich auf die Artikel 2 Absatz 1, 18 § 1 Nr. 2 und 44 § 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches (nachstehend: MwStGB) in der vor dem vorliegenden Richter anwendbaren Fassung.

Artikel 2 Absatz 1 des MwStGB bestimmt:

« Die Lieferung von Gütern und Erbringung von Dienstleistungen, die gegen Entgelt in Belgien von einem Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, bewirkt werden, unterliegen der Steuer ».

Der Begriff « steuerpflichtig » ist in Artikel 4 § 1 des MwStGB wie folgt definiert:

« Steuerpflichtig ist, wer in Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit gewöhnlich und selbständig, ob hauptberuflich oder nebenberuflich und mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht, im vorliegenden Gesetzbuch erwähnte Lieferungen von Gütern oder Dienstleistungen bewirkt, ungeachtet des Ortes, an dem die wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird ».

Artikel 18 § 1 Nr. 2 des MwStGB bestimmt:

« Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gutes im Sinne des vorliegenden Gesetzbuches ist.

Als Dienstleistung gilt unter anderem die Ausführung eines Vertrags mit folgendem Gegenstand:

[...]

2. Bereitstellung von Personal ».

Artikel 44 § 1 Nr. 2 des MwStGB bestimmt:

« Steuerfrei sind Dienstleistungen, die von nachstehend erwähnten Personen in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden:

[...]

2. Hebammen, Krankenpflegern und Pflegehelfern ».

B.1.2. Diese Artikel setzen die Artikel 2, 9 Absatz 1, 10 und 132 Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 « über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem » (nachstehend: Mehrwertsteuerrichtlinie) um.

Artikel 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« (1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

[...]

c) Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt;

[...] ».

Artikel 9 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« Als ‘ Steuerpflichtiger ’ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt ».

Artikel 10 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« Die selbstständige Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des Artikels 9 Absatz 1 schließt Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung aus, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft ».

Artikel 132 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

[...]

c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden;

[...]

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

[...] ».

Artikel 371 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« Mitgliedstaaten, die am 1. Januar 1978 die in Anhang X Teil B genannten Umsätze von der Steuer befreit haben, dürfen diese zu den in dem jeweiligen Mitgliedstaat zu dem genannten Zeitpunkt geltenden Bedingungen weiterhin befreien ».

Anhang X Teil B der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« TEIL B - Umsätze, die die Mitgliedstaaten weiterhin von der Steuer befreien dürfen

[...]

2. Dienstleistungen von Autoren, Künstlern und Interpreten von Kunstwerken sowie Dienstleistungen von Rechtsanwälten und Angehörigen anderer freier Berufe, mit Ausnahme der ärztlichen oder arztähnlichen Heilberufe sowie mit Ausnahme folgender Dienstleistungen:

[...]

g) Überlassung von Arbeitskräften an Steuerpflichtige;

[...]».

B.2.1. Der vorlegende Richter befragt den Gerichtshof zur Vereinbarkeit der Artikel 2 Absatz 1, 18 § 1 Nr. 2 und 44 § 1 Nr. 2 der MwStGB mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie, wenn diese Bestimmungen dahin ausgelegt würden, dass die Dienstleistungen der Überlassung von Pflegepersonal immer dem ordentlichen Mehrwertsteuersatz unterlägen, sodass auf Patienten, die von Berufsfachkräften versorgt würden, die ein Leiharbeitsunternehmen einer Pflegeeinrichtung überlassen habe, wobei dieses Leiharbeitsunternehmen keinen Werkvertrag mit der Pflegeeinrichtung abgeschlossen habe, die Mehrwertsteuer überwältzt werde, während in allen anderen Fällen (Versorgung durch einen Leiharbeitnehmer, der von einem Leiharbeitsunternehmen überlassen werde, das einen Werkvertrag mit der Pflegeeinrichtung abgeschlossen habe, beziehungsweise Versorgung durch eine Berufsfachkraft, die als Arbeitnehmer, Selbständiger oder über eine Gesellschaft tätig sei) eine Befreiung von der Mehrwertsteuer bestehe und auf die betreffenden Patienten, die von diesem Personal versorgt würden, folglich auch keine Mehrwertsteuer überwältzt werde.

B.2.2. Aus der Vorlageentscheidung ergibt sich, dass in der Rechtssache vor dem vorlegenden Richter eine Streitigkeit zwischen einem Unternehmen, das mehreren Pflegeeinrichtungen Pflegepersonal als Leiharbeitnehmer überlassen hat, und diesen Pflegeeinrichtungen entstanden ist, wobei die Pflegeeinrichtungen bestreiten, dass sie für die erbrachten Dienstleistungen Mehrwertsteuer zu zahlen hätten.

Die Vorabentscheidungsfrage ist deshalb so zu verstehen, dass der Gerichtshof gebeten wird, den Behandlungsunterschied zwischen Pflegeeinrichtungen, die Berufsfachkräfte im Gesundheitswesen über einen mit einem Leiharbeitsunternehmen abgeschlossenen Vertrag über die Überlassung von Personal einsetzen, und Pflegeeinrichtungen zu untersuchen, die

Berufsfachkräfte im Gesundheitswesen über einen mit einem Leiharbeitsunternehmen abgeschlossenen Werkvertrag beziehungsweise die Berufsfachkräfte einsetzen, die als Arbeitnehmer, Selbständige oder über eine Gesellschaft für die Pflegeeinrichtung arbeiten. Nur im erstgenannten Fall ist Mehrwertsteuer zu zahlen.

Der Vorlageentscheidung lässt sich entnehmen, dass es in der vorliegenden Rechtssache um die Überlassung von Pflegepersonal geht, das den Anweisungen der Pflegeeinrichtung unterliegt, der es überlassen wird. Aus der Formulierung der Vorabentscheidungsfrage geht ebenfalls hervor, dass der vorlegende Richter festgestellt hat, dass zwischen dem Leiharbeitsunternehmen und der Pflegeeinrichtung kein Werkvertrag abgeschlossen wurde. Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung auf diese Situation.

#### *In Bezug auf die Sachdienlichkeit der Vorabentscheidungsfrage*

B.3.1. Die « Maandag België Flex » AG führt an, dass die Vorabentscheidungsfrage auf der falschen Annahme beruhe, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten die Freiheit lasse, Leistungen der Personalüberlassung von der Mehrwertsteuer zu befreien. Außerdem macht sie geltend, dass der Behandlungsunterschied, den die VoG « Ter Harte » u.a. beanstandeten, keine unmittelbare Folge der Anwendbarkeit beziehungsweise Nichtanwendbarkeit der Mehrwertsteuer auf die Leistungen der Personalüberlassung sei, die durch die « Maandag België Flex » AG erbracht worden seien, sondern ausschließlich auf einer einseitigen Entscheidung der VoG « Ter Harte » u.a. beruhe, die von ihnen geschuldete Mehrwertsteuer auf die Patienten zu überwälzen.

B.3.2. Wenn die Vorabentscheidungsfrage so verstanden wird, wie im ersten Absatz von B.2.2 erwähnt ist, ist sie nicht ohne Relevanz für die Ausgangstreitigkeit. Im Übrigen fällt die Prüfung der Einreden mit der Hauptsache zusammen.

#### *Zur Hauptsache*

B.4.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser

Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.4.2. Es gehört zur Ermessensbefugnis des Gesetzgebers, bei der Erhebung einer Steuer deren Befreiungen und Modalitäten festzulegen. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. In manchen Bereichen, unter anderem demjenigen der Mehrwertsteuer, ist die Befugnis jedoch durch die anwendbare europäische Regelung begrenzt.

Der Gerichtshof darf in dieser Angelegenheit die politische Entscheidung des Gesetzgebers und die Gründe, auf denen sie beruht, nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum basieren würden oder eindeutig unvernünftig wären.

B.5.1. Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten Umsätze bezüglich « 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.

In Umsetzung dieser Regelung sieht Artikel 44 § 1 Nr. 2 des MwStGB vor, dass die Dienstleistungen, die von Hebammen, Krankenpflegern und Pflegehelfern in Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind. Die Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die medizinischen oder heilhilfsberuflichen Dienstleistungen erbringt, ist für die Anwendung der Befreiung gemäß Artikel 44 § 1 Nr. 2 des MwStGB ohne Bedeutung.

B.5.2. Gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union zu Artikel 13 Teil A Absatz 1 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 », dessen Bestimmungen denen von Artikel 132 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie

entsprechen, sieht diese Bestimmung eine Mehrwertsteuerbefreiung für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vor. Diese Befreiung betrifft jedoch nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen, die in ihr einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (EuGH, 25. März 2010, C-79/09, *Kommission gegen Niederlande*, Randnr. 47; 14. Juni 2007, C-434/05, *Horizon College*, Randnr. 14; 28. Januar 2010, C-473/08, *Eulitz*, Randnr. 26). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Zweck der Gesamtheit der Bestimmungen von Artikel 132 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie darin besteht, bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände zu erleichtern, indem die höheren Kosten vermieden werden, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären (EuGH, 5. März 2020, C-211/18, *Idealmed III*, Randnr. 25; 20. November 2019, C-400/18, *Infohos*, Randnr. 37).

Die Mehrwertsteuerbefreiung für die Erbringung von Leistungen im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweckt folglich, die Kosten von Heilbehandlungen zu senken und diese für den Einzelnen leichter zugänglich zu machen (EuGH, 13. März 2014, C-366/12, *Klinikum Dortmund*, Randnr. 28; 5. Oktober 2016, C-412/15, *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH*, Randnr. 32). Durch diese Mehrwertsteuerbefreiung soll letzten Endes vermieden werden, dass der Zugang zu Leistungen und zur Lieferung von Produkten, die mit der Gesundheit zusammenhängen, durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn diese Leistungen und die Lieferung dieser Produkte der Mehrwertsteuer unterworfen wären (EuGH, 26. Februar 2015, C-144/13, C-154/13 und C-160/13, *VDP Dental Laboratory u.a.*, Randnr. 46).

Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ergibt sich auch, dass die in Artikel 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen autonome unionsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems vermeiden sollen (EuGH, 25. März 2010, C-79/09, *Kommission gegen Niederlande*, Randnr. 48; 14. Juni 2007, C-434/05, *Horizon College*, Randnr. 15).

B.5.3. Die Begriffe, mit denen die genannten Steuerbefreiungen umschrieben sind, sind eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede

Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (VerfGH, 28. September 2017, Nr. 106/2017; EuGH, 10. September 2002, C-141/00, *Kügler*, Randnr. 28; 25. März 2010, C79/09, *Kommission gegen Niederlande*, Randnr. 49). Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Daher bedeutet diese Regel einer engen Auslegung nicht, dass die zur Umschreibung der in Artikel 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so auszulegen sind, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (EuGH, 25. März 2010, C-79/09, *Kommission gegen Niederlande*, Randnr. 49; 14. Juni 2007, C-434/05, *Horizon College*, Randnr. 15; 28. Januar 2010, C-473/08, *Eulitz*, Randnr. 27).

B.5.4. Der Begriff « Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin » in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie zielt zwangsläufig auf eine Tätigkeit ab, die die menschliche Gesundheit schützen soll und die Behandlung eines Patienten einschließt (EuGH, 20. November 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services*, Randnr. 23). Die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sollen zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnr. 24; 18. September 2019, C-700/17, *Peters*, Randnr. 20; 10. Juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, Randnr. 37; 6. November 2003, C-45/01, *Dornier*, Randnr. 48); die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienen daher einem therapeutischen Zweck.

Die in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung setzt daher voraus, dass zwei Bedingungen erfüllt sind, nämlich (1) « Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin » durchführen, und zwar (2) « im Rahmen der Ausübung der vom betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe » (EuGH, 4. März 2021, C581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda*, Randnr. 27; 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 26; 27. April 2006, C443/04 und C444/04, *Solleveld*, Randnr. 23).

B.5.5. Die Beanstandung vor dem vorlegenden Richter bezieht sich jedoch nicht auf die Fakturierung der medizinischen Leistungen, die vom betreffenden Pflegepersonal erbracht worden sind, sondern auf die Fakturierung der Leistungen hinsichtlich der Personalüberlassung,

die von der «Maandag België Flex» AG gegenüber der VoG «Ter Harte» u.a. erbracht worden sind.

In seinem Urteil vom 12. März 2015 in der Rechtssache «*go fair*» *Zeitarbeit OHG* (C-594/13), auf welches der Ministerrat und die «Maandag België Flex» AG verweisen, hat der Gerichtshof der Europäischen Union entschieden, dass die Überlassung von Arbeitnehmern kein Umsatz ist, der gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit werden kann. Diese Bestimmung sieht eine Befreiung vor für «eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden».

Die Rechtssache, die zum vorerwähnten Urteil geführt hat, betraf die Überlassung von Krankenpflege- und Pflegepersonal durch das Leiharbeitsunternehmen «*go fair*» an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen, das unter der Aufsicht und im Auftrag dieser Einrichtungen Dienstleistungen der Krankenpflege und der Pflegehilfe erbrachte. In diesem Zusammenhang führte der Gerichtshof der Europäischen Union aus, dass «die unter den Umständen des Ausgangsverfahrens einzig relevanten Dienstleistungen [...] jedenfalls [...] nicht die Dienstleistungen [sind], die die bei ‘*go fair*’ angestellten Arbeitnehmer weisungsgebunden in den Pflegeeinrichtungen betreuungs- oder pflegebedürftigen Personen erbringen, sondern die von diesem Zeitarbeitsunternehmen erbrachten Dienstleistungen, nämlich die Gestellung dieser Arbeitnehmer» (Randnr. 25).

Dementsprechend und angesichts der engen Auslegung, die im Rahmen der in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c vorgesehenen Befreiung zugrunde zu legen ist, kann bei den Leistungen hinsichtlich der Personalüberlassung, die von der «Maandag België Flex» AG gegenüber der VoG «Ter Harte» u.a. erbracht worden sind, nicht davon ausgegangen werden, dass sie in den Anwendungsbereich der in dieser Bestimmung erwähnten Leistungen hinsichtlich «Heilbehandlungen» fallen. Solche Leistungen sind mehrwertsteuerpflichtig, wenn auch nicht aufgrund von Artikel 371 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der ja eine Übergangsregelung ist, die auf die vorliegende Rechtssache keine Anwendung findet, sondern aufgrund der Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c und 9 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie Artikel 18 § 1 Absatz 2 Nr. 2 des MwStGB.

B.6. Der in B.2.2 erwähnte Behandlungsunterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, ob eine Pflegeeinrichtung Pflegepersonal mittels eines mit einem Leiharbeitsunternehmen abgeschlossenen Vertrags über die Überlassung von Personal einsetzt oder nicht.

B.7. Dieses Kriteriums ist im Lichte der mit der Richtlinie verfolgten Ziele, nämlich einerseits die Kosten von Heilbehandlungen zu senken und diese Versorgung Privatpersonen zugänglicher zu machen, jedoch andererseits die Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt, eng auszulegen, auch sachdienlich.

B.8. Der Gerichtshof muss jedoch noch prüfen, ob dieser Behandlungsunterschied womöglich auf der Seite der Pflegeeinrichtungen, die auf ein Leiharbeitsunternehmen für die Überlassung von Pflegepersonal zurückgreifen, unverhältnismäßige Folge entstehen lässt.

B.9. Die VoG «Ter Harte» u.a. verweisen in diesem Zusammenhang auf die Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union, wonach die Befreiung für medizinische Leistungen von objektiven Gründen abhängt, die auf den beruflichen Qualifikationen des Pflegepersonals beruhen, und nicht von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die vorerwähnten medizinischen Leistungen erbringt, und wonach im Rahmen der Auslegung der Befreiung für pflegerische Dienstleistungen das Ziel zu berücksichtigen ist, die Kosten von Heilbehandlungen zu senken.

Diese Rechtsprechung bezieht sich jedoch auf Situationen, in denen es ausschließlich um die unmittelbare Erbringung von pflegerischen Leistungen ging, und kann daher nicht so aufgefasst werden, dass auch Leistungen hinsichtlich der Personalüberlassung, die sich von der Erbringung von pflegerischen Leistungen unterscheiden, unter den Befreiungstatbestand für Dienstleistungen betreffend «Heilbehandlungen» fallen müssen.

B.10.1. Der Gerichtshof der Europäischen Union hat bezüglich der Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie geurteilt, dass im Hinblick auf die Mehrwertsteuer jede Leistung in der Regel als eigene und selbständige Leistung zu betrachten ist, wie sich aus Artikel 1 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt, dass aber mehrere formal eigenständige

Leistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, unter bestimmten Umständen als einheitlicher Umsatz anzusehen sind, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda*, Randnr. 37; 2. Juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, Randnr. 23; 18. Januar 2018, C-463/16, *Stadion Amsterdam*, Randnr. 22; 8. Dezember 2016, C-208/15, *Stock '94*, Randnr. 27).

B.10.2. Eine einheitliche Leistung liegt erstens dann vor, wenn zwei oder mehrere Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito - Unipessoal Lda*, Randnr. 38; 2. Juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, Randnr. 23). Hierzu sind die charakteristischen Merkmale des in Rede stehenden Umsatzes zu bestimmen (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnr. 39; 29. März 2007, C-111/05, *Aktiebolaget NN*, Randnr. 22; 18. Januar 2018, C-463/16, *Stadion Amsterdam*, Randnr. 30), indem man die Sicht des Durchschnittsverbrauchers einnimmt (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnr. 39; 19. Juli 2012, C-44/11, *Deutsche Bank*, Randnr. 21). Indizien dafür sind die Untrennbarkeit der Leistungselemente, die getrennte Zugänglichkeit der Leistungen, die Unerlässlichkeit der Leistungskomponenten für den Leistungszweck und die getrennte Abrechnung (Schlussanträge der Generalanwältin J. Kokott zu EuGH, 22. Oktober 2020, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnr. 51).

Die Überlassung von Pflegepersonal an eine Pflegeeinrichtung kann nicht unter diese Ausnahme subsumiert werden, da solche Leistungen von den pflegerischen Leistungen einfach getrennt werden können, getrennt zugänglich sind und für die Erbringung der pflegerischen Leistungen gegenüber dem Patienten nicht unerlässlich sind; die Pflegeeinrichtung kann nämlich auch selbst Pflegepersonal einstellen oder einen Werkvertrag mit selbständig tätigen Pflegekräften abschließen.

B.10.3. Zweitens stellt ein wirtschaftlicher Vorgang dann eine einheitliche Leistung dar, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile dagegen als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnr. 40; 2. Juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, Randnr. 29).

Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union ist das erste in diesem Zusammenhang zu berücksichtigende Kriterium, dass aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers ein eigenständiger Zweck der Leistung fehlt. So ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnr. 41; 2. Juli 2020, C-231/19, *Blackrock Investment Management (UK)*, Randnr. 29).

Das zweite Kriterium, das in Wirklichkeit ein Indiz für das erste darstellt, zielt auf die Berücksichtigung des jeweiligen Wertes jeder der Leistungen, aus denen sich der wirtschaftliche Vorgang zusammensetzt, wobei sich der eine im Verhältnis zum anderen als gering oder gar marginal herausstellt (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnr. 42; 22. Oktober 1998, C-308/96 und C-94/97, *Madgett und Baldwin*, Randnr. 24).

Die Überlassung von Pflegepersonal an eine Pflegeeinrichtung erfüllt keines der beiden Kriterien. Die Leistungen hinsichtlich der Personalüberlassung haben nicht nur einen eigenständigen Zweck, sondern sie verkörpern darüber hinaus auch einen beträchtlichen wirtschaftlichen Wert. Der wirtschaftliche Zweck einer unselbständigen Nebenleistung kann nur in Verbindung mit der dazugehörigen Hauptleistung verwirklicht werden. Vorliegend ist das nicht der Fall. Die pflegerischen Leistungen hängen nämlich, wie in B.10.2 erwähnt, nicht von der Überlassung von Pflegepersonal durch ein Leiharbeitsunternehmen ab.

B.10.4. Eine letzte Ausnahme bezieht sich auf mit einer Mehrwertsteuerbefreiten Leistung « eng verbundene Umsätze », die nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe b der Mehrwertsteuerrichtlinie ebenfalls von der Mehrwertsteuer befreit sind. Als Ausnahme vom allgemeinen Grundsatz, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (EuGH, 21. März 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, Randnr. 23; 21. September 2017, C-616/15, *Kommission gegen Deutschland*, Randnr. 49), müssen diese Umsätze jedoch die zwei Bedingungen erfüllen, denen Leistungen im Rahmen von Heilbehandlungen selbst entsprechen müssen, um von der Mehrwertsteuer befreit zu sein, das heißt erstens einen therapeutischen Zweck haben und zweitens müssen sie im Rahmen der

Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten medizinischen und Heilhilfsberufe durchgeführt werden (EuGH, 4. März 2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, Randnrn. 30, 31 und 43).

In seinem Urteil vom 12. März 2015 in der Rechtssache « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* (C-594/13) hat der Gerichtshof der Europäischen Union entschieden, dass die Überlassung von Arbeitnehmern als solche keine im sozialen Bereich erbrachte Gemeinwohldienstleistung darstellt, die gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Mehrwertsteuer befreit werden könnte. Nach Ansicht des Gerichtshofs der Europäischen Union « spielt [es] insoweit weder eine Rolle, dass die betreffenden Arbeitnehmer Pflegekräfte sind, noch, dass diese anerkannten Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellt werden » (Randnr. 28).

Die Rechtssache, die zum vorerwähnten Urteil geführt hat, betraf die Überlassung von Krankenpflege- und Pflegepersonal durch das Leiharbeitsunternehmen « *go fair* » an stationäre und ambulante Pflegeeinrichtungen, das unter der Aufsicht und im Auftrag dieser Einrichtungen Dienstleistungen der Krankenpflege und der Pflegehilfe erbrachte. Obwohl sich die vorerwähnte Rechtssache auf die in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung bezog, kann die Schlussfolgerung des Gerichtshof der Europäischen Union in der Rechtssache « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* auf die vorliegende Rechtssache ausgeweitet werden. Die in der Rechtssache vor dem vorlegenden Richter fraglichen Leistungen hinsichtlich der Überlassung von Pflegepersonal können nicht als « Umsätze, die [...] eng verbunden » sind mit einer mehrwertsteuerbefreiten Leistung, angesehen werden, da sie keine Gemeinwohldienstleistungen im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind.

B.10.5. Da keine der drei in B.10.1 bis B.10.4 erwähnten Ausnahmen zur Anwendung gelangt, unterscheiden sich die Leistungen hinsichtlich der Personalüberlassung von den pflegerischen Leistungen, sodass die in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Befreiung darauf nicht anzuwenden ist und diese Überlassung daher ein mehrwertsteuerpflichtiger Umsatz ist.

B.11. Die vorstehenden Ausführungen laufen dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht zuwider, der dem entgegensteht, dass gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb

stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (EuGH, 14 december 2017, C-305/16, *Avon Cosmetics*, Randnr. 52; 10. November 2011, C-259/10 und C-260/10, *The Rank Group*, Randnr. 32). Als Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verbietet er, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, im Rahmen der Mehrwertsteuer unterschiedlich behandelt werden (EuGH, 16. September 2008, C-288/07, *Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs*, Randnr. 42). Diesem Grundsatz liegt ebenfalls das vorerwähnte Prinzip zugrunde, dass die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Befreiungen eng auszulegen sind, wobei auf das objektive Wesen des betreffenden Umsatzes abzustellen ist (EuGH, 9. Oktober 2001, C-108/99, *Cantor Fitzgerald*, Randnr. 33). Da sich die Leistungen hinsichtlich der Personalüberlassung, wie erwähnt, von den pflegerischen Leistungen unterscheiden, liegt keine unterschiedliche Behandlung gleichartiger Dienstleistungen vor.

Vielmehr würde eine Ausweitung des Anwendungsbereichs der in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie und Artikel 44 § 1 Nr. 2 des MwStGB vorgesehenen Befreiung auf Leistungen hinsichtlich der Überlassung von Pflegepersonal gerade eine Verletzung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zur Folge haben, da die Überlassung von anderem Personal als Pflegepersonal mehrwertsteuerpflichtig ist, obwohl es sich dabei um gleichartige Dienstleistungen handelt.

B.12.1. Die Nichtanwendung der Mehrwertsteuerbefreiung für Leistungen im Rahmen von Heilbehandlungen auf Leistungen der Überlassung von Pflegepersonal ist nicht mit unverhältnismäßigen Folgen für die betreffenden Pflegeeinrichtungen verbunden.

B.12.2. Die Pflegeeinrichtungen können nämlich selbst entscheiden, auf welche Weise - und daher auch im Rahmen welcher Steuerregelung - sie Pflegefachkräfte einsetzen, damit diese zugunsten ihrer Patienten pflegerische Leistungen erbringen. So können sie Pflegekräfte als Arbeitnehmer einsetzen, einen Werkvertrag mit Pflegekräften abschließen, die als ein von der Mehrwertsteuer befreites Unternehmen oder eine davon befreite natürliche Person tätig sind, oder ein Leiharbeitsunternehmen für die Überlassung von Pflegekräften in Anspruch nehmen. Pflegeeinrichtungen können sich deshalb für die steuerlich günstigste Regelung entscheiden, auch wenn sie die von ihnen für die Dienstleistungen der Überlassung von Pflegepersonal geschuldete Mehrwertsteuer nicht als solche überwälzen können, da Dienstleistungen von Pflegepersonal, die Pflegeeinrichtungen gegenüber Patienten erbringen,

immer von der Mehrwertsteuer befreit sind, unabhängig davon, ob diese Dienstleistungen in einer davor liegenden wirtschaftlichen Phase über die Überlassung von Personal oder auf eine andere Weise gegenüber der Pflegeeinrichtung erbracht werden.

B.13. In Anbetracht des Vorstehenden ist der in B.2.2 erwähnte Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt.

B.14.1. Die VoG « Ter Harte » u.a. beantragen beim Gerichtshof, dem Gerichtshof der Europäischen Union zwei Vorabentscheidungsfragen zu stellen.

B.14.2. Nach Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist der Gerichtshof der Europäischen Union dafür zuständig, im Wege der Vorabentscheidung sowohl über die Auslegung der Handlungen der Einrichtungen der Union als auch über die Gültigkeit dieser Handlungen zu entscheiden. Gemäß Absatz 3 dieser Bestimmung ist ein einzelstaatliches Gericht zur Anrufung des Gerichtshofes der Europäischen Union verpflichtet, wenn seine Entscheidungen - wie diejenigen des Verfassungsgerichtshofes - selbst nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Wenn es Zweifel über die Auslegung oder die Gültigkeit einer Bestimmung des Unionsrechts gibt, die für die Entscheidung in einer bei einem solchen einzelstaatlichen Gericht anhängigen Streitigkeit wichtig ist, hat dieses Gericht den Gerichtshof der Europäischen Union im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens anzurufen.

B.14.3. Angesichts des in B.10.4 angeführten Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 12. März 2015 in der Rechtssache « *go fair* » *Zeitarbeit OHG* (C-594/13) werden weder die Auslegung der Mehrwertsteuerrichtlinie hinsichtlich der Mehrwertsteuerpflichtigkeit der Dienstleistungen der Überlassung von Pflegepersonal noch die Gültigkeit der vorerwähnten Richtlinie ausreichend in Zweifel gezogen, sodass es keinen Grund gibt, dem Antrag der VoG « Ter Harte » u.a., dem Gerichtshof der Europäischen Union Vorabentscheidungsfragen zu stellen, zu entsprechen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erkennt für Recht:

Die Artikel 2 Absatz 1 und 18 § 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches in Verbindung mit Artikel 44 § 1 Nr. 2 desselben Gesetzbuches verstoßen nicht gegen die Artikel 10 und 11 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 » sowie den Grundsatz der Steuerneutralität, sofern sie die Dienstleistungen der Überlassung von Pflegepersonal durch ein Leiharbeitsunternehmen dem ordentlichen Mehrwertsteuersatz unterwerfen.

Erlassen in niederländischer und französischer Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 2. Dezember 2021.

Der Kanzler,

Der Präsident,

(gez.) F. Meersschaut

(gez.) L. Lavrysen