

Geschäftsverzeichnismrn. 6429, 6462, 6464 und 6465
Entscheid Nr. 106/2017 vom 28. September 2017

## ENTSCHEID

---

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigkeitserklärung 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 E. De Groot und J. Spreutels, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten E. De Groot,

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 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, in Antwerpen zugelassen, und RA B. Hermans und RÄin H. Van den Keybus, in Brüssel 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 Brügge zugelassen.

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

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch RÄin N. Muyshondt, in Antwerpen zugelassen, und RA D. Stas, in Brüssel zugelassen, hat Schriftsätze eingereicht, die klagenden Parteien haben Erwidierungsschriftsätze eingereicht, und der Ministerrat hat auch Gegenerwidierungsschriftsätze eingereicht.

Durch Anordnung vom 29. März 2017 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter L. Lavrysen und J.-P. Snappe beschlossen, dass die Rechtssachen verhandlungsreif sind, 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 26. April 2017 geschlossen und die Rechtssachen zur Beratung gestellt werden.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurden die Rechtssachen am 26. April 2017 zur Beratung gestellt.

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

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

### *Der Umfang der eingereichten Klagen und deren Zulässigkeit*

B.1.1. In den Rechtssachen Nrn. 6429 und 6462 wurde durch das « Belgisch Syndicaat van Chiropraxie » und einen Chiropraktiker beziehungsweise durch die « Belgische Unie van Osteopaten », die « Unie van Osteopaten », die « Belgische Vereniging voor Osteopathie, Beroepsvereniging van de Belgische Osteopaten » und zwei Osteopaten Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft (nachstehend: « Gesetz vom 26. Dezember 2015 ») erhoben.

B.1.2. Der Ministerrat führt an, die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 6429 und 6462 hätten kein Interesse an den von ihnen eingereichten Nichtigkeitsklagen, da die angefochtene Maßnahme, nämlich die Einführung einer Mehrwertsteuerpflicht auf die Leistungen von Chiropraktikern und Osteopaten, für die klagenden Parteien keinen Nachteil beinhalteten. Die Mehrwertsteuerbefreiung von ärztlichen und arztähnlichen Leistungen sei durch den Gesetzgeber immer und unverändert von der Ausübung dieser Leistungen durch Fachkräfte der in Belgien anerkannten und geregelten ärztlichen und arztähnlichen Berufe abhängig gemacht worden. Der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 stelle nach Darlegung des Ministerrates nur eine Kodifizierung dar und beinhalte keinerlei inhaltliche Änderung an der geltenden Mehrwertsteuerregelung, da die Chiropraktiker und die Osteopaten bereits zuvor mehrwertsteuerpflichtig gewesen seien.

B.1.3. Ohne dass geprüft werden muss, ob Chiropraktiker oder Osteopaten bereits vor dem Inkrafttreten von Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 mehrwertsteuerpflichtig waren, reicht die Feststellung, dass in dem Fall, dass der Gesetzgeber in einem neuen Gesetz eine frühere Bestimmung übernimmt und sich auf diese Weise deren Inhalt aneignet, gegen die übernommene Bestimmung innerhalb von sechs Monaten nach deren

Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* Klage eingereicht werden kann. Außerdem ist es nicht erforderlich, dass eine etwaige Nichtigerklärung ihnen einen unmittelbaren Vorteil bietet. Der Umstand, dass die Chiropraktiker und die Osteopaten infolge der Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmungen eine Aussicht darauf erhalten würden, dass ihre Situation vorteilhafter geregelt würde, reicht aus, um ihr Interesse an der Anfechtung dieser Bestimmungen nachzuweisen.

Die von den klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 6429 und 6462 eingereichten Klagen sind daher zulässig.

B.2.1. In der Rechtssache Nr. 6465 wird eine Nichtigkeitsklage durch verschiedene natürliche und juristische Personen eingereicht, die anführen, dass durch die Artikel 110, 111 und 112 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 auf diskriminierende und undeutliche Weise eine Mehrwertsteuerpflicht für die Tätigkeiten und Leistungen eingeführt werde, die durch Ärzte-Chirurgen für plastische, rekonstruktive und ästhetische Medizin erbracht würden.

B.2.2. Der Ministerrat führt an, dass die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 6465, insofern sie sich auf Artikel 112 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 beziehe, unzulässig sei. Der Ministerrat sehe nämlich nicht ein, auf welche Weise Artikel 112, mit dem der königliche Erlass vom 14. Dezember 2015 zur Abänderung des königlichen Erlasses Nr. 20 vom 20. Juli 1970 zur Festlegung der Mehrwertsteuersätze und zur Einteilung der Güter und Dienstleistungen nach diesen Sätzen bestätigt werde, sich unmittelbar auf die Situation der klagenden Parteien beziehen könnte.

B.2.3. Durch den königlichen Erlass vom 14. Dezember 2015 wird der Mehrwertsteuersatz geregelt, so wie er auf bestimmte Umsätze in Bezug auf die Schulgebäude Anwendung findet; der angefochtene Artikel 112 ist der von den klagenden Parteien eingereichten Nichtigkeitsklage daher fremd. Die Klage ist unzulässig, insofern sie den vorerwähnten Artikel 112 betrifft.

#### *In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen*

B.3.1. In den Rechtssachen Nrn. 6429 und 6462 wird Klage auf Nichtigerklärung 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 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.3.2. In den Rechtssachen Nrn. 6464 und 6465 wird ebenfalls die Nichtigerklärung von Artikel 111 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 beantragt. Artikel 111 bestimmt:

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

### *Zur Hauptsache*

B.4.1. Die verbundenen Rechtssachen Nrn. 6429, 6462, 6464 und 6465 betreffen Nichtigkeitsklagen, die einerseits durch Chiropraktiker und Osteopaten oder gewisse Berufsvereinigungen von ihnen eingereicht wurden und die sich auf die Mehrwertsteuerpflicht für die Leistungen der vorerwähnten Berufskategorien beziehen (Artikel 44 § 1 Nr. 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015) (Rechtssachen Nrn. 6429 und 6462) und andererseits durch plastische Chirurgen oder gewisse Berufsvereinigungen von ihnen eingereicht wurden und die sich auf die Mehrwertsteuerpflicht für ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen (Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015) (Rechtssachen Nrn. 6464 und 6465).

B.4.2. Zunächst werden die Klagegründe und Teile von Klagegründen bezüglich der Chiropraktiker und Osteopaten (1) behandelt, und sodann werden die Klagegründe und Teile von Klagegründen bezüglich der ästhetischen Behandlungen und Eingriffe (2) behandelt, wobei zwischen den Klagegründen, die aus dem Verstoß gegen das Legalitätsprinzip abgeleitet sind (2.1), und den Klagegründen, die aus einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz abgeleitet sind (2.2), unterschieden wird. In Bezug auf die Prüfung anhand des Gleichheitsgrundsatzes werden die Klagegründe und Teile von Klagegründen anschließend noch entsprechend dem Ausführenden der Leistungen, nämlich den Ärzten (2.2.1), und den anderen Klagegründen oder Teilen von Klagegründen (2.2.2) aufgeteilt.

#### *1. In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht für Chiropraktiker und Osteopaten*

B.5.1. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6429 führen als einzigen Klagegrund an, dass der angefochtene Artikel 110 des 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 artztähnlicher 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.5.2.1. 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 LKIV-Verzeichnis angeführt seien.

B.5.2.2. 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 LKIV-Verzeichnis enthalten seien.

B.6. Es obliegt dem zuständigen Gesetzgeber, die Befreiungen oder die Abschaffung von Befreiungen von Steuern festzulegen, die er vorsieht. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. In manchen Bereichen, unter anderem demjenigen der Mehrwertsteuer, ist die Befugnis jedoch durch die Regelung der Europäischen Union 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.7.1. Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c 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 ».

B.7.2. Die Mehrwertsteuerbefreiung für die Erbringung von Leistungen im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweckt, 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).

B.7.3. Gemäß dem vorerwähnten Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie müssen die Inhaber eines ärztlichen oder arztähnlichen Berufes, um in den Genuss der Mehrwertsteuerbefreiung zu gelangen, zwei Voraussetzungen erfüllen, nämlich erstens « Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin » durchführen und zweitens diese « im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe » erbringen (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 23, und EuGH, 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 26).

B.7.4. Der Begriff « Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin » 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, 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.

Im vorliegenden Fall wird nicht bestritten, dass die durch Chiropraktiker und Osteopaten erteilten Leistungen die ärztliche Heilbehandlung des Menschen beinhaltet. Die beiden

Leistungen werden nämlich im Gesetz vom 29. April 1999 über die nicht konventionellen Praktiken in den Bereichen Heilkunde, Arzneikunde, Heilgymnastik, Krankenpflege und im Bereich der Heilhilfsberufe (nachstehend: « Gesetz vom 29. April 1999 ») als nicht konventionelle Praktiken bezeichnet (Artikel 2 § 1 Nr. 2 Absatz 2 des Gesetzes vom 29. April 1999), wobei unter nicht konventionellen Praktiken verstanden wird: « die gewohnheitsmäßige Verrichtung von Handlungen, deren Ziel die Förderung und/oder Wahrung des Gesundheitszustands eines menschlichen Wesens ist » (Artikel 2 § 1 Nr. 2 Absatz 1 des Gesetzes vom 29. April 1999).

B.7.5. In Ermangelung einer genaueren Definition des Begriffs « arztähnliche Berufe » in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie ist es Sache jedes einzelnen Mitgliedstaats, in seinem innerstaatlichen Recht die arztähnlichen Berufe zu bestimmen, in deren Rahmen die Durchführung von Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer befreit ist (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 29).

Die Mitgliedstaaten verfügen hierbei über eine Ermessensbefugnis, was beinhaltet, dass sie nicht nur die für die Ausübung dieser Berufe erforderlichen Qualifikationen festlegen dürfen, sondern auch die spezifischen Heiltätigkeiten im Bereich der Humanmedizin, die zu diesen Berufen gehören (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 30).

B.8. In den Vorarbeiten zu dem angefochtenen Gesetz vom 26. Dezember 2015 wurde verdeutlicht, dass der frühere Artikel 44 § 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches « umstrukturiert und rationalisiert » wird, indem die ärztlichen von den arztähnlichen Berufen unterschieden werden, wobei die « Befreiung von der Steuer nur für die in Belgien gesetzlich geregelten arztähnlichen Berufe gilt » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, S. 41). Dabei soll vermieden werden, dass die Erteilung von nicht offiziell anerkannten Pflegeleistungen und die Erteilung von anerkannten Leistungen durch Unbefugte zu Unrecht von der Steuer befreit würden:

« Die Befreiung der arztähnlichen Berufe ist im Übrigen beschränkt auf die Pflegeleistungen, die im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung oder im Verzeichnis der Rehabilitationsleistungen angeführt sind, ungeachtet der Anzahl Verzeichnisseleistungen, die Anspruch auf eine Erstattung durch das LIKIV gewähren » (ebenda, S. 41).

B.9. Inhaber arztähnlicher Berufe sind andere Pflegeleistende als Ärzte, Zahnärzte, Apotheker, Heilgymnasten, Krankenpfleger, klinische Psychologen und klinische Heilpädagogen, die gewohnheitsmäßig fachliche Hilfsleistungen in Zusammenhang mit der Erstellung der Diagnose oder der Durchführung der Behandlung verrichten (Artikel 69 des

Gesetzes über die Ausübung der Gesundheitspflegeberufe, koordiniert am 10. Mai 2015 (nachstehend: Gesetz vom 10. Mai 2015)).

Sie dürfen, unter der Verantwortung und der Aufsicht eines Arztes, bestimmte Handlungen ausführen, die der Diagnose vorangehen oder sich auf die Anwendung der Behandlung oder die Ausführung von Maßnahmen der Präventivmedizin beziehen, unter der Verantwortung und unter Aufsicht eines Apothekers oder eines Lizienten der chemischen Wissenschaft, bestimmte Handlungen ausführen, die sich auf die klinische Biologie beziehen, sowie unter der Verantwortung und unter Aufsicht eines Apothekers bestimmte Handlungen mit Bezug auf die Arzneikunde ausführen (Artikel 23 und 24 des vorerwähnten Gesetzes vom 10. Mai 2015).

Der Inhaber eines arztähnlichen Berufs muss für seinen Beruf anerkannt sein und eine Beglaubigung besitzen, um diese Aufgaben ausführen zu dürfen (Artikel 72 des vorerwähnten Gesetzes vom 10. Mai 2015).

B.10.1. Bei der Definition der nicht mehrwertsteuerpflichtigen ärztlichen Heilbehandlung, die durch die ärztlichen und arztähnlichen Berufe erteilt wird, müssen die Mitgliedstaaten, obwohl sie über eine Ermessensbefugnis verfügen, in Übereinstimmung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie das Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie sowie den Grundsatz der steuerlichen Neutralität einhalten (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 35; 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 32).

B.10.2. In Bezug auf das in B.7.2 angeführte Ziel der Mehrwertsteuerrichtlinie, nämlich die Kosten von Heilbehandlungen zu senken und diese für den Einzelnen leichter zugänglich zu machen, ist ebenfalls anzumerken, dass durch die Mehrwertsteuerrichtlinie gewährleistet werden soll, dass die Mehrwertsteuerbefreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, die von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Qualifikationen besitzen (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 37; 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 34):

« Daraus folgt, dass der Ausschluss eines bestimmten Berufes oder einer bestimmten spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin von der im nationalen Recht im Hinblick auf die Befreiung [...] aufgestellten Definition der arztähnlichen Berufe durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein muss, die sich auf die beruflichen Qualifikationen der Behandelnden und damit auf Erwägungen im Zusammenhang mit der Qualität der erbrachten Leistungen beziehen » (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 38).

Die entsprechenden Definitionen müssen « jedoch hinreichend offen sein, um auch alternative und interdisziplinäre Methoden, die als Heilbehandlung anerkannt sind, einer oder mehreren Berufsgruppen zuordnen zu können » (Schlussanträge der Generalanwältin Kokott

vom 15. Dezember 2005 in den verbundenen Rechtssachen C-443/04 und C-444/04, Randnr. 69).

B.10.3. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der fester Bestandteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, verbietet es, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 39; 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 37).

Bei der Prüfung, ob Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gleichartig sind, sind die beruflichen Qualifikationen des Behandlenden zu berücksichtigen. Wenn diese Qualifikationen nicht gleich sind, wie es in diesem Fall zutrifft, können die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nur insoweit als gleichartig angesehen werden, als sie für die Behandelten eine gleichwertige Qualität aufweisen (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 40; 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 38).

Daher verstößt der Ausschluss eines Berufes oder einer spezifischen Heiltätigkeit im Bereich der Humanmedizin von der im nationalen Recht im Hinblick auf die Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgestellten Definition der arztähnlichen Berufe nur dann gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Personen, die diesen Beruf oder diese Tätigkeit ausüben, für die Durchführung solcher Heilbehandlungen über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten können, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften in den Genuss der Befreiung gelangen (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 41; 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 40).

B.10.4. Gemäß der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes obliegt es den Gerichten der Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung all dieser Erwägungen zu bestimmen, ob der Ausschluss des Berufes des Osteopaten und des Chiropraktikers aus dem Rahmen der Ausübung arztähnlicher Berufe im Hinblick auf die Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie die Grenzen des den Mitgliedstaaten mit dieser Bestimmung eingeräumten Ermessens überschreitet (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 42; 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnrn. 39 und 40).

B.11. Gemäß Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie wird eine Steuerbefreiung für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der

Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, gewährt. Artikel 44 des Mehrwertsteuergesetzbuches sieht vor, dass bestimmte Leistungen von der Steuer befreit sind, die durch Ärzte, Zahnärzte, Heilgymnasten, Hebammen, Krankenpfleger, Pflegehelfer und Fachkräfte in einem anerkannten und reglementierten arztähnlichen Beruf erbracht werden. Folglich gilt diese Befreiung nur für Leistungen, die durch Inhaber jener Berufe erbracht werden, die im Gesetz vom 10. Mai 2015 geregelt sind.

B.12. Das Ermessen, über das die Mitgliedstaaten verfügen, um die ärztlichen und arztähnlichen Berufe, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, zu bestimmen, bezieht sich nicht nur auf die Festlegung der für die Ausübung dieser Berufe erforderlichen Qualifikationen, sondern auch auf die Festlegung der spezifischen Heiltätigkeiten im Bereich der Humanmedizin, die zu diesen Berufen gehören. Da die verschiedenen von den Behandelnden erworbenen Qualifikationen diese nämlich nicht zwangsläufig darauf vorbereiten, alle Arten von Behandlungen durchzuführen, darf ein Mitgliedstaat im Rahmen der Ausübung seines Ermessens davon ausgehen, dass die Definition der ärztlichen und arztähnlichen Berufe unvollständig wäre, wenn sie lediglich allgemeine Anforderungen an die Qualifikation der Behandelnden stellen würde, ohne festzulegen, für welche Behandlungen diese im Rahmen ihres jeweiligen Berufes qualifiziert sind (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnrn. 29-30).

B.13.1. Im Gesetz vom 10. Mai 2015 werden strenge Bedingungen, grundsätzlich unter Androhung strafrechtlicher Sanktionen, für die Ausübung eines ärztlichen oder eines arztähnlichen Berufes gestellt, und dies sowohl hinsichtlich der beruflichen Qualifikationen als auch hinsichtlich der Qualität der erteilten Behandlungen. Im Gesetz sind die Ausbildungsnachweise oder die Berufstitel festgelegt, über die die betreffenden Personen verfügen müssen, um den Beruf rechtmäßig ausüben zu dürfen, und sind die Leistungen definiert, die sie ausführen dürfen, oder wird dieser Auftrag dem König erteilt.

B.13.2. Das durch den Gesetzgeber in Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches angewandte Unterscheidungskriterium, nämlich Leistungen, die durch Inhaber der im Gesetz vom 10. Mai 2015 geregelten Berufe verrichtet werden dürfen oder nicht, hängt daher direkt zusammen mit den erforderlichen Diplomen, der Verrichtung von Handlungen innerhalb eines gesetzlichen Rahmens unter der Aufsicht der für Volksgesundheit zuständigen Behörden und gemäß den in einer spezifischen Regelung festgelegten Bedingungen. Solche Erfordernisse gewährleisten, dass die Inhaber der genannten Berufe über die für die Ausübung ihrer Tätigkeit erforderlichen beruflichen Qualifikationen verfügen (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 46).

B.14.1. Durch das Gesetz vom 29. April 1999 wollte der Gesetzgeber einen gesetzlichen Rahmen für bestimmte nicht konventionelle Praktiken schaffen, damit man dem Verbraucher die Garantie bieten konnte, dass er nicht mit einer « unqualifizierten Fachkraft zu tun haben [würde]. Das Hauptziel [bestand] darin, Regeln festzulegen, die dem Patienten eine qualitativ hochwertige Behandlung gewährleisten » (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1714/1, S. 2).

B.14.2. Gemäß Artikel 2 § 1 Nr. 2 des Gesetzes vom 29. April 1999 ist unter « nicht konventioneller Praktik » zu verstehen: « die gewohnheitsmäßige Verrichtung von Handlungen, deren Ziel die Förderung und/oder Wahrung des Gesundheitszustands eines menschlichen Wesens ist und die gemäß den im vorliegenden [Gesetz] festgelegten Regeln und Bedingungen erfolgt ». Als nicht konventionelle Praktiken werden die Chiropraktik und die Osteopathie sowie die Homöopathie und die Akupunktur betrachtet.

B.14.3. Im Gesetz vom 29. April 1999 sind eine Struktur und ein Verfahren vorgesehen, die einerseits zur Registrierung nicht konventioneller Praktiken und andererseits zur Registrierung der einzelnen Fachkräfte, die diese nicht konventionellen Praktiken ausüben, führen können (*Parl. Dok.*, Kammer, 1997-1998, Nr. 1714/1, S. 2). Zur Ausführung des Gesetzes vom 29. April 1999 ist für alle Fachkräfte, die die nicht konventionellen Praktiken im Sinne von Artikel 2 § 1 dieses Gesetzes ausüben, der königliche Erlass vom 26. März 2014 über die für die Ausübung aller nicht konventionellen Praktiken geltenden allgemeinen Bedingungen ergangen, in dem die Berufshaftpflichtversicherung und die Mindestdeckung, die Mitgliedschaft bei einer anerkannten Berufsorganisation, das Registrierungssystem, die Bekanntmachungsregelung sowie eine Liste der Handlungen, die anderen Fachkräften als Ärzten untersagt sind, festgelegt sind (Artikel 3 § 1 des Gesetzes vom 29. April 1999).

B.15. Aus dem Gesetz vom 29. April 1999 geht hervor, dass eine nicht konventionelle Praktik nur rechtmäßig ausgeübt werden darf, nachdem sie als solche registriert wurde. Bisher wurden weder die Chiropraktik, noch die Osteopathie als nicht konventionelle Praktiken registriert. Außerdem reicht eine solche Registrierung nicht, um rechtmäßig eine nicht konventionelle Praktik auszuüben, da das Gesetz vorschreibt, dass die Fachkraft auch individuell registriert sein muss, was nur möglich ist, wenn die betreffende Person die im königlichen Erlass festgelegten Ausübungsbedingungen erfüllt, die bisher ebenfalls nicht festgelegt wurden für die Chiropraktik und die Osteopathie.

B.16. Gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist festzustellen, dass das Ermessen, über das die Mitgliedstaaten bei der Definition der arztähnlichen Berufe verfügen, diese dazu ermächtigt, einen bestimmten Beruf nicht als einen arztähnlichen Beruf anzusehen und ihn von der Mehrwertsteuerbefreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie auszunehmen, und zwar ungeachtet des Umstands, dass dieser

Beruf hinsichtlich bestimmter Aspekte im nationalen Recht besonders geregelt ist (EuGH, 27. April 2006, C-443/04 und C-444/04, *Solleveld*, Randnr. 33). Dieser Ausschluss muss jedoch durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein, die sich auf die beruflichen Qualifikationen der Behandelnden und damit auf Erwägungen im Zusammenhang mit der Qualität der erbrachten Leistungen beziehen (ebenda, Randnr. 38; EuGH, 14. April 2016, C-555/15, *Gabarel*, Randnr. 35).

B.17. Die Parteien vor dem Gerichtshof sind unterschiedlicher Meinung hinsichtlich der Auslegung, die dieser Rechtsprechung zu verleihen ist, und deren Folgen für die Beurteilung des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6429 und des ersten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6462.

B.18.1. In einem ersten Ansatz wird der Nachdruck darauf gelegt, dass eine innerstaatliche Regelung bezüglich der Mehrwertsteuer nur die Grenzen der Beurteilungsbefugnis, über die die Mitgliedstaaten diesbezüglich verfügten, überschreite, wenn die Qualität der Leistungen der Fachkräfte, die die nicht konventionellen Praktiken ausübten, angesichts ihrer beruflichen Qualifikationen als gleichartig mit den ähnlichen Handlungen, die von der Mehrwertsteuer befreit seien, gelten könne.

Ferner seien die Begriffe, mit denen die in Artikel 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen bezeichnet seien, eng auszulegen, weil diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Mehrwertsteuer unterliege (EuGH, 21. März 2013, C-91/12, *Skatteverket*, Randnr. 23).

B.18.2. Ferner wird angeführt, dass weder die Chiropraktik, noch die Osteopathie als ärztlicher oder arztähnlicher Beruf anerkannt seien. Sie seien in Belgien ebenfalls nicht als nicht konventionelle Praktik registriert, während eine solche Registrierung dazu diene, bestimmte Anforderungen hinsichtlich der beruflichen Qualifikationen und hinsichtlich des Qualitätsniveaus der erteilten Behandlungen mit der Ausübung dieser Praktiken zu verbinden. Folglich seien die erforderlichen beruflichen Qualifikationen zur Ausübung dieser Praktiken nicht gesetzlich definiert, sodass nicht geprüft werden könne, ob diese Bedingungen erfüllt seien, und es werde auch keinerlei Kontrolle über die Ausübung dieser Praktiken durch die Behörden organisiert. Demzufolge sei in diesem Ansatz nicht ersichtlich, dass die Behandlungen durch Personen, die diese Praktiken außerhalb des Rahmens des Gesetzes vom 10. Mai 2015 ausüben würden, angesichts ihrer beruflichen Qualifikationen als denjenigen ähnlicher Behandlungen, die durch Inhaber der im vorerwähnten Gesetz geregelten Gesundheitspflegeberufe verrichtet würden, gleichwertig betrachtet werden könnten. Folglich würde der Gesetzgeber die ihm durch Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der

Mehrwertsteuerrichtlinie verliehene Beurteilungsbefugnis nicht überschreiten, indem er die Mehrwertsteuerbefreiung in Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches auf die in dieser Bestimmung angeführten Leistungen begrenzen würde.

B.19.1. In einem zweiten Ansatz wird darauf verwiesen, dass bisher die Chiropraktik zwar nicht an belgischen Universitäten unterrichtet werde, dass jedoch Studierende, die Chiropraktiker werden möchten, die Ausbildung im Ausland absolvierten. Es handele sich um eine vollzeitige Universitätsausbildung von fünf akademischen Jahren mit einem anschließenden sechsten Jahr der Berufsausbildung in dem Land, in dem der Beruf ausgeübt werden solle. Am Ende des sechsten Ausbildungsjahres müsse eine Prüfung vor einem internationalen und fachübergreifenden Prüfungsausschuss abgelegt werden.

Die privatrechtliche « Belgische Vereniging van Chiropractors », der sich die Fachkräfte der Chiropraktik anschließen könnten, nehme nur die Chiropraktiker als Mitglieder dieser Berufsvereinigung auf, die diese Prüfung bestanden hätten. Die Qualität der Ausbildung zum Chiropraktiker stehe international unter der Kontrolle des *Council on Chiropractic Education International* (CCEI), der die Einheitlichkeit der Diplome gewährleiste.

Die Ausbildung zur Chiropraktik in Europa werde durch den *European Council for Chiropractic Education* (ECCE) und die *European Association for Quality Assurance in Higher Education* (ENQA) anerkannt.

B.19.2. Bezüglich der Osteopathie sei die durch die *Université Libre de Bruxelles* angebotene sechsjährige Ausbildung die einzige offiziell subventionierte und akkreditierte Ausbildung in Belgien. Sie werde abgeschlossen mit einem Master in motorischen Wissenschaften und einem Master in klinischer Osteopathie. Das vorerwähnte Universitätsdiplom werde auch durch die Flämische Gemeinschaft anerkannt.

Außerdem gebe es sowohl in der Flämischen als auch in der Französischen Gemeinschaft private Institute, die eine Ausbildung in Osteopathie anböten, nämlich das *Collège Belge d'Ostéopathie* (CBO), die *International Academy of Osteopathy* (IAO) und das *Flanders International College of Osteopathy* (FICO), die oft Ausbildungen nach dem Studium der Heilgymnastik oder der Heilkunde organisierten. Die vorerwähnten Ausbildungen seien nicht durch die *Nederlands-Vlaamse Accreditatieorganisatie* (NVAO) anerkannt, doch diese hätten eine Zusammenarbeit mit einer ausländischen Unterrichtsanstalt, die einen Master ausstelle, wobei für die IAO und das FICO die Diplome durch das *National Academic Recognition Information Centre - Flanders* einem Master in Flandern gleichgestellt würden.

Die privatrechtlichen Berufsvereinigungen der Osteopaten, denen sich die Fachkräfte der Osteopathie anschließen könnten, würden nur Mitglieder aufnehmen, die eine der vorerwähnten Ausbildungen absolviert hätten.

B.19.3. In diesem Ansatz verfügten die Chiropraktiker, die der « Belgische Vereniging van Chiropractors » angeschlossen seien, und die Osteopaten, die einer Berufsvereinigung von Osteopaten angeschlossen seien, über berufliche Qualifikationen, die gewährleisten, dass die von ihnen erteilte ärztliche Heilbehandlung ein Qualitätsniveau habe, das demjenigen der ärztlichen Heilbehandlung mittels durch Ärzte und Heilgymnasten erteilter konventioneller oder nicht konventioneller Praktiken gleichwertig sei.

B.20. Aufgrund von Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (nachstehend: AEUV) entscheidet der Gerichtshof der Europäischen Union im Wege der Vorabentscheidung sowohl über die Auslegung der Handlungen der Einrichtungen der Union als auch über die Gültigkeit dieser Handlungen. Aufgrund von Absatz 3 ist ein einzelstaatliches Gericht zur Anrufung des Gerichtshofes der Europäischen Union verpflichtet, wenn seine Entscheidungen - wie diejenigen des Verfassungsgerichtshofes - nicht mehr mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts angefochten werden können. Im Falle von Zweifel hinsichtlich der Auslegung oder Gültigkeit einer Bestimmung des Unionsrechts, die für die Lösung einer vor diesem Gericht anhängigen Streitsache erheblich ist, muss dieses Gericht eine Vorabentscheidungsfrage an den Gerichtshof der Europäischen Union richten, auch von Amts wegen, ohne dass eine der Parteien dies beantragt hätte.

Vor der Urteilsfällung zur Sache über den einzigen Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6429 und den ersten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6462 ist folglich dem Gerichtshof der Europäischen Union die erste im Tenor wiedergegebene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

## *2. In Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht für ästhetische Behandlungen*

B.21.1. 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 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.21.2. 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 ausführten, 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 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.22. Die Klagegründe werden zunächst hinsichtlich des Verstoßes gegen das Legalitätsprinzip (2.1) und anschließend hinsichtlich des Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz, gegebenenfalls in Verbindung mit der Niederlassungsfreiheit (Artikel 49 und 56 des AEUV) und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie (2.2), geprüft.

B.23.1. Die angefochtenen Bestimmungen setzen laut den Vorarbeiten Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstaben b und c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 « zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage », der nunmehr Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b und c der Mehrwertsteuerrichtlinie entspricht, ins belgische Recht um.

« Im Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 21. März 2013 (Rechtssache C-91/12 in Sachen *PFC Clinic AB*) wird der Anwendungsbereich der Befreiungen auf Ebene der ärztlichen Heilbehandlung [...] abgegrenzt.

Aus diesem Urteil (Randnr. 25) geht hervor, dass der Begriff ‘ ärztliche Heilbehandlung ’ Leistungen erfasst, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen [...].

Die ärztliche Heilbehandlung muss also einem therapeutischen Zweck dienen, doch folgt daraus nicht zwangsläufig, dass die therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist (siehe Randnr. 26 des Urteils C-91/12).

In Randnr. 27 dieses Urteils wird verdeutlicht, dass Leistungen medizinischer Art, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, daher unter die Steuerbefreiungsregelung von Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b und c der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen können.

Was insbesondere die ästhetischen Eingriffe und die ästhetischen Behandlungen betrifft, die Gegenstand der Rechtssache C-91/12 sind, wird im Urteil deutlich angeführt, dass auf diese Leistungen der Begriff ‘ ärztliche Heilbehandlung ’ im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b und c der Mehrwertsteuerrichtlinie anwendbar ist, wenn diese Leistungen die Diagnose, die Behandlung oder die Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen sowie den Schutz, die Aufrechterhaltung oder die Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit zum Zweck haben.

[...]

Wenn der Eingriff hingegen rein kosmetischer oder ästhetischer Art ist, kann dafür nicht der Begriff ‘ ärztliche Heilbehandlung ’ angewandt werden (Randnr. 29 dieses Urteils). So wird auf kosmetische oder ästhetische chirurgische Eingriffe und Behandlungen, die ausschließlich der Verschönerung oder der Verbesserung des äußeren Erscheinungsbildes dienen, daher nicht der Begriff ‘ ärztliche Heilbehandlung ’ angewandt werden. Nur in diesen augenscheinlichen Fällen muss auf solche medizinische Leistungen grundsätzlich die Steuer angewandt werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, SS. 38-40).

B.23.2. Aus den Vorarbeiten zu dem angefochtenen Gesetz kann abgeleitet werden, dass durch den angefochtenen Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes bezüglich des Begriffs « ärztliche Heilbehandlung » in die Steuergesetzgebung aufgenommen werden soll, indem die Mehrwertsteuerbefreiung nur den Leistungen vorbehalten wird, die die Diagnose, die Behandlung oder die Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen sowie den Schutz, die Aufrechterhaltung oder die Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit zum Zweck haben.

## 2.1. Das Legalitätsprinzip

B.24. Die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 6465 führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 12 und 14 der Verfassung und Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention, gegebenenfalls in Verbindung mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung, verstoße, weil der angefochtene Artikel undeutlich und unvorhersehbar sei und zu Rechtsunsicherheit führe für diejenigen, auf die die angefochtene Bestimmung Anwendung finde, insbesondere für Ärzte und medizinische Einrichtungen, die ästhetische Behandlungen ausführen.

Insbesondere sind sie der Auffassung, dass die Begriffe « ästhetische Eingriffe und Behandlungen » und « eng verbundene » Krankenhausbehandlung, ärztliche Heilbehandlung, Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen undeutlich seien.

B.25.1. Insofern Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention das Legalitätsprinzip in Strafsachen gewährleistet, hat er eine ähnliche Tragweite wie die Artikel 12 und 14 der Verfassung.

B.25.2. Artikel 12 Absatz 2 der Verfassung bestimmt:

« Niemand darf verfolgt werden, es sei denn in den durch Gesetz bestimmten Fällen und in der dort vorgeschriebenen Form ».

Artikel 14 der Verfassung bestimmt:

« Eine Strafe darf nur aufgrund des Gesetzes eingeführt oder angewandt werden ».

Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention bestimmt:

« Niemand kann wegen einer Handlung oder Unterlassung verurteilt werden, die zur Zeit ihrer Begehung nach inländischem oder internationalem Recht nicht strafbar war. Ebenso darf keine höhere Strafe als die im Zeitpunkt der Begehung der strafbaren Handlung angedrohte Strafe verhängt werden ».

B.25.3. Indem er der gesetzgebenden Gewalt die Befugnis verleiht, die Fälle zu bestimmen, in denen eine Strafverfolgung möglich ist, gewährleistet Artikel 12 Absatz 2 der Verfassung jedem Bürger, dass ein Verhalten nur aufgrund von Regeln, die durch eine demokratisch gewählte beratende Versammlung angenommen wurden, unter Strafe gestellt wird.

Das Legalitätsprinzip in Strafsachen, das sich aus den vorerwähnten Verfassungs- und Vertragsbestimmungen ergibt, geht außerdem aus dem Gedanken hervor, dass das Strafrecht so formuliert sein muss, dass jeder zu dem Zeitpunkt, wo er ein Verhalten annimmt, wissen kann, ob dieses strafbar ist oder nicht. Er erfordert, dass der Gesetzgeber in ausreichend präzisen, klaren und Rechtssicherheit bietenden Formulierungen angibt, welche Handlungen bestraft werden, damit einerseits derjenige, der ein Verhalten annimmt, vorher in ausreichender Weise beurteilen kann, welche strafrechtlichen Folgen dieses Verhalten haben wird, und damit andererseits dem Richter keine zu große Ermessensbefugnis überlassen wird.

Das Legalitätsprinzip in Strafsachen verhindert jedoch nicht, dass das Gesetz dem Richter eine Ermessensbefugnis gewährt. Man muss nämlich der allgemeinen Beschaffenheit der Gesetze, der Verschiedenartigkeit der Situationen, auf die sie Anwendung finden, und der Entwicklung der durch sie geahndeten Verhaltensweisen Rechnung tragen.

Die Bedingung, dass eine Straftat durch das Gesetz klar definiert sein muss, ist erfüllt, wenn der Rechtsuchende anhand der Formulierung der relevanten Bestimmung und gegebenenfalls mit Hilfe ihrer Auslegung durch die Rechtsprechungsorgane wissen kann, durch welche Handlungen und Unterlassungen er strafrechtlich haftbar wird.

Erst durch die Prüfung einer spezifischen Strafbestimmung ist es möglich, unter Berücksichtigung der jeweiligen Elemente der dadurch zu ahndenden Straftaten festzustellen, ob die durch den Gesetzgeber verwendeten allgemeinen Formulierungen derart ungenau sind, dass sie das Legalitätsprinzip in Strafsachen missachten würden.

B.26. In einem medizinischen Kontext ist darauf zu achten, dass die Rechtsvorschriften nicht in allzu starren Begriffen abgefasst sind. Bei ihrer Anwendung müssen nämlich die Entwicklungen in der Medizin sowie neue oder verbesserte medizinische Techniken berücksichtigt werden können.

Es ist auch anzumerken, dass in dem Fall, dass die Adressaten einer Unterstrafestellung - wie im vorliegenden Fall die Ärzte - ein spezifisches Statut besitzen, aufgrund dessen sie über gute Information verfügen oder verfügen können in Bezug darauf, ob ihr Verhalten wünschenswert ist, erwartet werden kann, dass sie immer die notwendige Wachsamkeit und noch mehr Vorsicht bei der Ausübung ihres Berufes walten lassen (EuGHMR, 6. Oktober 2011, *Soros* gegen Frankreich, § 53).

B.27.1. Das Gesetz vom 26. Dezember 2015 enthält keine Definition des Begriffs « ästhetische Eingriffe und Behandlungen ».

In Artikel 44 § 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist lediglich festgelegt, dass die Mehrwertsteuerbefreiung für die durch Ärzte erbrachten Leistungen nicht für ästhetische Eingriffe und Behandlungen gilt, wenn diese Eingriffe und Behandlungen nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen sind (Artikel 44 § 1 Nr. 1 Buchstabe *a*)) oder wenn diese Eingriffe und Behandlungen zwar im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen sind, jedoch nicht die Bedingungen für einen Anspruch auf Erstattung gemäß den Vorschriften in Bezug auf die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung erfüllen (Artikel 44 § 1 Nr. 1 Buchstabe *b*)).

B.27.2. In den Vorarbeiten zum angefochtenen Gesetz wird verdeutlicht, dass die Mehrwertsteuerpflicht infolge der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes eingeführt wurde. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung wurde angemerkt, dass ein ästhetischer Eingriff ein Eingriff ist, der « rein kosmetischer oder ästhetischer Art ist », mit anderen Worten ein Eingriff, « der ausschließlich der Verschönerung oder der Verbesserung des äußeren Erscheinungsbildes dient ».

« Nur in diesen eindeutigen Fällen kann auf solche medizinischen Leistungen grundsätzlich die Steuer angewandt werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, S. 40).

Sobald ein Eingriff einem therapeutischen Zweck dient, wobei die « therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung [nicht zwangsläufig] in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist », nämlich eine Leistung, die « zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen » dient, ist dieser Eingriff nicht mehrwertsteuerpflichtig.

Das « rein subjektive Verständnis der Person, die sich einem ästhetischen Eingriff unterzieht, der beispielsweise ästhetischer oder psychologischer Art ist, ist an sich nicht ausschlaggebend für die Beurteilung der Frage, ob dieser Eingriff einem therapeutischen Zweck dient ». Nur « die Umstände, unter denen ein solcher Eingriff durch eine medizinisch befugte Person erteilt oder verrichtet wird oder dass der Zweck dieses Eingriffs durch eine solche Person bestimmt wird, können eine Rolle spielen bei der Beantwortung der Frage, ob auf Eingriffe der Begriff ‘ ärztliche Heilbehandlung ’ im Sinne des vorerwähnten Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben *b* und *c* anwendbar ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, S. 39).

B.27.3. In Ermangelung einer genaueren Definition in dem angefochtenen Gesetz ist der Begriff « ästhetisch » in seiner normalen sprachlichen Bedeutung zu verstehen, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes.

Wie der Gerichtshof in seinem Entscheid Nr. 110/2015 vom 17. September 2015 geurteilt hat, ist unter dem Begriff « ästhetische » Heilkunde oder « ästhetische » Chirurgie im Sinne von Artikel 2 Nrn. 1 und 2 des Gesetzes vom 23. Mai 2013 jeder Eingriff ohne irgendeinen therapeutischen oder rekonstruktiven Zweck zu verstehen:

« Sobald ein Eingriff neben einem ästhetischen Ziel auch irgendeinem therapeutischen oder rekonstruktiven Ziel dient, so gering oder untergeordnet es auch sein mag, gehört er folglich nicht zum Anwendungsbereich des angefochtenen Gesetzes » (Erwägung B.7.1, Entscheid Nr. 110/2015).

B.27.4. Außerdem obliegt es dem behandelnden Arzt selbst, auf der Grundlage seiner Kenntnisse und Erfahrung den gegebenenfalls therapeutischen oder rekonstruktiven Zweck des Eingriffs zu beurteilen:

« In Fällen, in denen irgendwelche Zweifel bestehen, ist das Urteil des Arztes ausschlaggebend dafür, ob ein Eingriff oder eine Behandlung rein kosmetischer Art ist oder nicht » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/006, S. 49).

B.27.5. In seinem Urteil vom 21. März 2013 in der Rechtssache C-91/12, *PFC Clinic*, hat der Europäische Gerichtshof erkannt, dass die Mehrwertsteuerbefreiung ärztlicher Heilbehandlungen für Leistungen medizinischer Art, die zum Schutz einschliesslich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, gilt (Randnr. 27):

« 28. Daraus folgt, dass der Zweck von Leistungen [...] für die Beurteilung, ob diese Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind, von Bedeutung ist. Diese Steuerbefreiung gilt nämlich für Leistungen, die dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen [...].

29. [...] Wenn der Eingriff jedoch zu rein kosmetischen Zwecken erfolgt, fällt er nicht unter diese Begriffe.

[...]

34. Die rein subjektive Vorstellung, die die Person, die sich einem ästhetischen Eingriff unterzieht, von diesem Eingriff hat, ist als solche für die Beurteilung, ob der Eingriff einem therapeutischen Zweck dient, nicht maßgeblich.

35. Da es hierbei um die Beurteilung einer medizinischen Frage geht, muss sie auf medizinischen Feststellungen beruhen, die von dem entsprechenden Fachpersonal getroffen worden sind ».

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.28.1. Die Begriffe im Satzteil « damit eng verbundene » sind im Gesetz vom 26. Dezember 2015 ebenfalls nicht genauer definiert.

Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches bestimmt lediglich, dass « 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 Mehrwertsteuer befreit sind. Der Mehrwertsteuer unterliegen jedoch weiterhin « Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gütern », die sich auf Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art beziehen.

B.28.2. In den Vorarbeiten heißt es, dass in dem Fall, dass in einem Krankenhaus ein medizinischer Eingriff durchgeführt wird, der rein ästhetischer Art ist und daher der Mehrwertsteuer unterliegt, « die vollständige Behandlung ab der Aufnahme des Patienten sowie der Aufenthalt im Krankenhaus der Steuer unterliegen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, SS. 42-43):

« Dies betrifft also die Leistungen des Chirurgen, der anderen Ärzte, wie des Anästhesisten, und des Pflegepersonals, die ärztliche Heilbehandlung sowie die Leistungen und Lieferungen von Gütern, die eng damit verbunden sind » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, S. 43).

B.28.3. Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates hat jedoch bemerkt, dass, obwohl der neue Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches dem Wortlaut von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *b* der Mehrwertsteuerrichtlinie besser entsprach, der Gesetzgeber offensichtlich nicht Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie berücksichtigt hat, in dem verdeutlicht wird, « unter welchen Bedingungen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von den Steuerbefreiungen (unter anderem) des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe *b* ausgeschlossen sind. Es stellt sich die Frage, ob dadurch, dass allgemein auf ‘ Umsätze ’ verwiesen wird, angenommen werden kann, dass Artikel 134 der Richtlinie auf ausreichend deutliche und korrekte Weise umgesetzt wurde in Bezug auf den in deren Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe *b* vorgesehenen Fall » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, S. 169).

Dieser Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen:

a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich;

b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden ».

Die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates hat ferner angemerkt, dass « solange nicht ausdrücklich die transversale Umsetzung von Artikel 134 der Richtlinie 2006/112/EG vorgesehen ist, auf den der Beauftragte [des Ministers] anspielt, diese Richtlinienbestimmung für jeden der in deren Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n vorgesehenen Fälle umgesetzt werden muss, wie auch deutlich aus dem vorstehend zitierten Urteil *PFC Clinic AB* des Europäischen Gerichtshofes hervorgeht. Daher lautet die Schlussfolgerung, dass die (Nicht-)Befreiung von Lieferungen von Gütern und Leistungen im Zusammenhang mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung im Sinne dieses Entwurfs von Artikel 44 § 2 Nr. 1 Buchstabe a) des Mehrwertsteuergesetzbuches ausdrücklich geregelt werden muss » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, SS. 169-170).

B.28.4. In Ermangelung einer präziseren Definition in dem angefochtenen Gesetz sind die Wörter « damit eng verbundene » in ihrer normalen sprachlichen Bedeutung zu verstehen, unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes.

In der gebräuchlichen Bedeutung wird mit « verbunden » gemeint: « in einer Verbindung zueinander stehen » oder « ein logisches Ganzes bilden ».

B.28.5. In der Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.127.740 vom 22. März 2016 heißt es, dass die Mehrwertsteuerbefreiung wegfällt für die eng damit verbundenen Leistungen und Lieferungen von Gütern, « wenn diese mit dem ästhetischen Eingriff oder der ästhetischen Behandlung, der beziehungsweise die nicht die Bedingungen erfüllt, um für eine Erstattung gemäß der Regelung bezüglich der Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung in Frage zu kommen, zusammenhängen oder ihnen inhärent sind » (Nr. 24).

Als Beispiele werden angeführt: die Vermietung durch Krankenhäuser und Privatkliniken von Fernseher und Telefon an Patienten, die sich einem mehrwertsteuerpflichtigen Eingriff oder einer mehrwertsteuerpflichtigen Behandlung unterziehen, und die Bereitstellung durch

Krankenhäuser und Privatkliniken von Betten an Patienten, die sich einem solchen Eingriff oder einer solchen Behandlung unterziehen.

In der betreffenden Verwaltungsentscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung wird jedoch nicht Artikel 134 der Mehrwertsteuerrichtlinie erwähnt, und ebenfalls nicht die Auswirkung dieser Ausnahmen auf die Mehrwertsteuerpflicht für Lieferungen von Gütern und Dienstleistungen, die mit ästhetischen Eingriffen und Behandlungen eng verbunden sind.

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.

## *2.2. Der Gleichheitsgrundsatz*

### *2.2.1. Die Ärzte*

B.30. Die klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 6464 und 6465 führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, weil Ärzte bei der Ausführung von Eingriffen oder Behandlungen ästhetischer Art mehrwertsteuerpflichtig seien, während Zahnärzte, Hebammen, Krankenpfleger, Pflegehelfer, Organisationen dieser Fachkräfte und Inhaber arztähnlicher Berufe bei der Ausführung gleichartiger Eingriffe oder Behandlungen ästhetischer Art nicht mehrwertsteuerpflichtig seien.

B.31. Bezüglich des Vergleichs mit Zahnärzten beziehungsweise anderen Personen als Ärzten im Allgemeinen (zweiter, dritter und vierter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 und erster Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464) führen die klagenden Parteien an, dass alle Pflegeerbringer gleich behandelt werden müssten, wenn die von ihnen erteilten Leistungen sich auf Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art bezögen, weil es sich um das gleiche Pflegeangebot handele.

B.32.1.1. Der Ministerrat führt die Nichtvergleichbarkeit an, da die Befugnisse der Ärzte einerseits und die Befugnisse der Nichtärzte andererseits derart unterschiedlich seien, dass diese Kategorien nicht vergleichbar seien.

B.32.1.2. Der Umstand, dass die Befugnisse der Ärzte und die Befugnisse der Nichtärzte, für jede Berufskategorie getrennt, spezifisch im Gesetz vom 10. Mai 2015 geregelt werden, verhindert nicht, dass ihre Situationen im vorliegenden Fall verglichen werden können im Lichte des Grundsatzes der Gleichheit und der Nichtdiskriminierung, da sie alle Leistungen der ärztlichen Heilbehandlung erteilen, die gegebenenfalls mehrwertsteuerpflichtig sein können.

B.32.2.1. Nach Darlegung des Ministerrates sei Artikel 44 § 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches richtlinien- und verfassungskonform auszulegen, sodass die Mehrwertsteuerpflicht für Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art auch für Zahnärzte, Hebammen, Krankenpfleger, Pflegehelfer, Organisationen dieser Fachkräfte und Inhaber arztähnlicher Berufe gelte.

B.32.2.2. Gemäß der Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.127.740 vom 22. März 2016 gilt die Mehrwertsteuerpflicht für Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art nur für Ärzte, Fachärzte, Fachärzte der Chirurgie und Fachärzte der plastischen, rekonstruktiven und ästhetischen Chirurgie und nicht für Nichtärzte. Dies wird bestätigt durch die Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.130.999 vom 28. November 2016, in der es heißt, dass « der Ausschluss der medizinischen Befreiung aufgrund von Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches nur für die Ärzte und nicht für die Krankenpfleger oder anderen Pflegebringer gilt ». Diese Auslegung entspricht dem Text der angefochtenen Bestimmung.

B.32.2.3. Es obliegt dem Gesetzgeber, die wesentlichen Elemente einer Steuer selbst festzulegen. Ohne dieses Auftreten des Gesetzgebers kann die Mehrwertsteuerpflicht folglich nicht für Nichtärzte gelten, sodass der vorerwähnte Behandlungsunterschied sehr wohl besteht und nicht anhand einer richtlinienkonformen Auslegung, wie der Ministerrat es anführt, aufgehoben werden kann.

B.32.3.1. Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe e der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

« Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

[...]

e) Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker ».

B.32.3.2. Diesbezüglich ist anzumerken, dass Artikel 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Mehrwertsteuerbefreiung für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten vorsieht. Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil *VDP Dental Laboratory u.a.* vom 26. Februar 2015 erkannt, dass Artikel 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie « nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit, sondern nur diejenigen, die in ihr einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind » (Randnr. 45).

« Durch die Steuerbefreiung für die Lieferung von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker soll gewährleistet werden, dass der Zugang zur Lieferung gesundheitsbezogener Produkte nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Lieferung dieser Produkte der Mehrwertsteuer unterworfen wäre » (Randnr. 46).

Die Anwendung von Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben c und e der Mehrwertsteuerrichtlinie hat zur Folge, dass die ärztliche Heilbehandlung, die durch einen Zahnarzt oder einen Nichtarzt erteilt wird, immer von der Mehrwertsteuer befreit ist, wobei unter « ärztlicher Heilbehandlung » jede Leistung zu verstehen ist, « die dazu [dient], Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen » (EuGH, 21. März 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, Randnr. 28), sowie jede durch einen Zahntechniker verrichtete Leistung und die Lieferung von Zahnprothesen durch Zahnärzte und Zahntechniker.

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.32.3.4. Der Einzelne kann sich in Ermangelung fristgemäß erlassener Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die unbedingt und hinreichend genau sind, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen; er kann sich auf diese Bestimmungen auch berufen, soweit sie so geartet sind, dass sie Rechte festlegen, die der Einzelne dem Staat gegenüber geltend machen kann (EuGH, 28. November 2013, C-319/12, *MDDP*, Randnr. 47).

Eine Behörde eines Mitgliedstaates hingegen kann sich nicht auf eine Bestimmung einer Richtlinie berufen, um ohne Eingreifen des Gesetzgebers und im Widerspruch zu einer Verfassungsbestimmung eine Mehrwertsteuerpflicht für Nichtärzte für Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art einzuführen.

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.33.1. Die klagenden Parteien führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, weil Ärzte nur dann mehrwertsteuerpflichtig seien, wenn sie Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art ausführen, während alle medizinischen Handlungen, die durch Ärzte verrichtet würden, gleich seien (dritter Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464) und folglich gleich behandelt werden müssten.

B.33.2. Unter Berücksichtigung des in B.28.1 bis B.28.6 Erwähnten ist der Behandlungsunterschied bezüglich der Mehrwertsteuer zwischen Eingriffen und Behandlungen rein ästhetischer Art und Eingriffen und Behandlungen therapeutischer Art vernünftig zu rechtfertigen angesichts der Bestimmungen von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie und der Gründe, auf denen sie beruht.

B.33.3. Der dritte Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464 ist unbegründet.

B.34.1. Die klagenden Parteien führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, weil Ärzte, die medizinische Leistungen ästhetischer Art ausführen, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen seien, mehrwertsteuerpflichtig seien, während Ärzte, die medizinische Leistungen ohne einen therapeutischen Zweck ausführen, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen seien, nicht mehrwertsteuerpflichtig seien, obwohl es für diese unterschiedliche Behandlung keine vernünftige Rechtfertigung gebe (dritter Teil *bis* des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464).

B.34.2. In den Vorarbeiten wird bestätigt, dass die Mehrwertsteuerbefreiung gemäß der angefochtenen Bestimmung nicht auf die ärztliche Heilbehandlung mit einem therapeutischen Zweck begrenzt ist, sondern sich auf alle Leistungen bezieht, die gewohnheitsmäßig durch Ärzte verrichtet werden:

« Die Befreiung ist also personenbezogen und automatisch mit dem Beruf des Arztes verbunden, bloß durch den Umstand, dass eine gewisse Anzahl, aber nicht notwendigerweise alle der durch einen Arzt vorgenommenen Handlungen im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen wurden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, S. 40).

In der Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.127.740 vom 22. März 2016 wird ebenfalls angeführt, dass anzunehmen sei, dass die medizinische Mehrwertsteuerbefreiung für Ärzte « rein personalisierter Art ist, ohne irgendeine gesetzliche Bezugnahme auf das LIKIV-Verzeichnis ». Daher ist die auf Ärzte anwendbare medizinische

Befreiung von der Mehrwertsteuer nicht auf die Erteilung medizinischer Pflege beschränkt, sondern umfasst sie alle Verrichtungen, die mit der normalen Ausübung ihres Berufs zusammenhängen.

B.34.3.1. Gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes muss die Mehrwertsteuerbefreiung der ärztlichen Heilbehandlung auf die Handlungen beschränkt werden, die sich auf die Diagnose, die Behandlung oder die Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen beziehen, sodass durch Ärzte verrichtete andere Handlungen nicht in den Vorteil dieser Mehrwertsteuerbefreiung gelangen können (EuGH, 21. März 2013, C-91/12, *PFC Clinic*, Randnr. 29).

Die Befreiungen der Mehrwertsteuerrichtlinie sind eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (EuGH, 10. September 2002, C-141/00, *Kügler*, Randnr. 28). Diese Befreiungen sind autonome Begriffe des Unionsrechts, die eine unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems in den Mitgliedstaaten verhindern sollen (EuGH, 20. November 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services*, Randnr. 52).

Daher werden nicht alle Leistungen befreit, die im Rahmen der Ausübung von ärztlichen und arztähnlichen Berufen verrichtet werden können, sondern ausschließlich die ärztliche Heilbehandlung, die ein autonomer Begriff im Unionsrecht ist:

« Auch wenn nämlich andere von Ärzten erbrachte Leistungen gleichfalls dem Gemeinwohl dienen können, geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes doch hervor, dass durch Artikel 13 Teil A der Sechsten Richtlinie nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreit werden, sondern nur diejenigen, die dort einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind » (EuGH, 20. November 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services*, Randnr. 54).

B.34.3.2. Obwohl die ärztliche Heilbehandlung des Menschen einem therapeutischen Zweck dienen muss, ist der therapeutische Zweck einer Leistung gemäß dem Europäischen Gerichtshof nicht ganz strikt zu verstehen. Der Zweck der ärztlichen Heilbehandlung ist ausschlaggebend für die Antwort auf die Frage, ob die Leistung von der Mehrwertsteuer befreit werden muss. Wenn eine medizinische Leistung in einem Kontext verrichtet wird, in dem festgestellt werden kann, dass der Hauptzweck der Leistung nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder der Wiederherstellung der Gesundheit, sondern die Erteilung einer Beratung ist, um die gebeten wurde, bevor eine Entscheidung mit Rechtsfolgen getroffen wird, gilt für diese Leistung nicht die Mehrwertsteuerbefreiung von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie:

« Besteht nämlich die Leistung in der Erstellung eines ärztlichen Gutachtens, ist das Hauptziel, auch wenn die Erbringung der Leistung Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Erbringers stellt und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersuchung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen kann, nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, über die das Gutachten erstellt wird. Eine solche Leistung, die die im Gutachtauftrag gestellten Fragen beantworten soll, soll vielmehr einem Dritten den Erlass einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt. Zwar kann der Betroffene ein ärztliches Gutachten auch selbst veranlassen, und es kann mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Betroffenen beitragen, indem ein neues gesundheitliches Problem entdeckt oder eine frühere Diagnose berichtigt wird. Gleichwohl bleibt es der Hauptzweck jeder derartigen Leistung, eine gesetzlich oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines anderen zu erfüllen. Für eine solche Leistung kann die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie daher nicht gelten » (EuGH, 20. November 2003, C-307/01, *d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services*, Randnr. 61).

B.34.3.3. Folglich können medizinische Leistungen von Ärzten nur dann von der Mehrwertsteuer befreit werden, wenn sie einem therapeutischen Zweck dienen.

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.35.1. Die klagenden Parteien führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, weil medizinische Eingriffe ästhetischer Art, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden seien, nicht mehrwertsteuerpflichtig seien, während medizinische Eingriffe ästhetischer Art, die nicht im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden seien oder die zwar aufgenommen worden seien, jedoch nicht für eine Erstattung in Frage kämen, wohl mehrwertsteuerpflichtig seien, ohne dass dafür eine vernünftige Rechtfertigung bestehe (vierter Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464).

B.35.2. Das LIKIV-Verzeichnis der Gesundheitsleistungen ist eine kodifizierte Liste der Gesundheitsleistungen, die die Krankenversicherung (Gesundheitspflegeversicherung) ganz oder teilweise vergütet. Die Liste und die Abänderungen werden im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht.

Die Aufnahme einer Behandlung oder eines Eingriffs im LIKIV-Verzeichnis ist wichtig, um durch die Krankenpflichtversicherung eine vollständige oder teilweise Erstattung der ärztlichen Heilbehandlung zu erhalten. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die aufgenommenen Behandlungen oder Eingriffe notwendigerweise therapeutischer Art sind, und ebenfalls nicht, dass die nicht aufgenommenen Behandlungen oder Eingriffe notwendigerweise nicht therapeutischer Art seien.

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.36.1. Die klagenden Parteien führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, weil ein nicht zu rechtfertigender Behandlungsunterschied hinsichtlich der Mehrwertsteuerpflicht eingeführt werde zwischen Ärzten, die eine Vor- und Nachsorge bei Eingriffen und Behandlungen ästhetischer Art erteilten, und Ärzten, die eine Vor- und Nachsorge bei Eingriffen und Behandlungen mit einem therapeutischen Zweck erteilten (fünfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465).

Nach Auffassung der klagenden Parteien seien Behandlungen und Eingriffe von Ärzten, die sich auf die Vor- und die Nachsorge bezögen, identisch, sodass ein Behandlungsunterschied hinsichtlich der Mehrwertsteuerpflicht nicht zu rechtfertigen sei.

B.36.2. Gemäß den Vorarbeiten ist die Mehrwertsteuer geschuldet, wenn ein medizinischer Eingriff vorgenommen wird, der rein ästhetischer Art ist. In diesem Fall unterliegen die vollständige Behandlung ab der Aufnahme des Patienten sowie der Aufenthalt im Krankenhaus der Steuer (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, SS. 42-43).

Die Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.127.740 vom 22. März 2016 bestimmt, dass der ästhetische Eingriff und die ästhetische Behandlung an sich als Haupthandlung zu betrachten sind:

« Die mit der Haupthandlung verwandten Leistungen, die durch einen Arzt, der Facharzt ist oder nicht, verrichtet werden, wie unter anderem die Leistungen auf Ebene der Kardiologie, der Pneumologie, der Neurologie, der bildgebenden Diagnoseverfahren, der Anästhesie, der Nachsorge, usw., und die zur Vorbereitung, während oder nach dem ästhetischen Eingriff oder der ästhetischen Behandlung ausgeführt werden, unterliegen grundsätzlich der gleichen Mehrwertsteuerregelung wie die Haupthandlung [...].

[...] Ergänzende medizinische Untersuchungen, die durch den behandelnden Arzt anlässlich der Verrichtung der Haupthandlung angeordnet werden, die aber an sich nicht notwendig sind, um diese Haupthandlung und die Nachsorge durchzuführen, sind nicht betroffen und bleiben gemäß den gewöhnlichen Regeln von der Mehrwertsteuer befreit ».

B.36.3. Bezüglich der Anwendung der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Europäische Gerichtshofes in seinem Urteil vom 8. Dezember 2016, C-208/15, *Stock '94*, erkannt, dass für die Anwendung der Mehrwertsteuer jede Leistung als getrennt und selbstständig zu betrachten ist, wie aus Artikel 1 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie hervorgeht:

« 27. Allerdings sind 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, wenn sie nicht voneinander unabhängig sind. Ein einheitlicher Umsatz liegt namentlich vor, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Leistungen die Hauptleistung und der oder die anderen Leistungen Nebenleistungen darstellen, die steuerlich somit ebenso zu behandeln sind wie die Hauptleistung. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteil vom 16. April 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 31 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28. Zur Klärung der Frage, ob die erbrachten Leistungen im Hinblick auf die Mehrwertsteuer mehrere voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Leistung darstellen, sind die charakteristischen Merkmale des betreffenden Umsatzes zu ermitteln (Urteile vom 17. Januar 2013, *BGZ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, Rn. 32, und vom

16. April 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 32).

29. Insoweit ist zum einen darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof zur Bestimmung, ob ein Umsatz, der mehrere Leistungen umfasst, im Hinblick auf die Mehrwertsteuer einen einheitlichen Umsatz darstellt, den wirtschaftlichen Zweck dieses Umsatzes berücksichtigt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 19. November 2009, *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, EU:C:2009:722, Rn. 39, vom 28. Oktober 2010, *Axa UK*, C-175/09, EU:C:2010:646, Rn. 23, und vom 27. September 2012, *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, Rn. 23). Außerdem berücksichtigt der Gerichtshof bei seiner Beurteilung das Interesse der Leistungsempfänger (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. April 2015, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, C-42/14, EU:C:2015:229, Rn. 35) ».

B.36.4. Aus der vorstehend angeführten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes ist abzuleiten, dass in dem Fall, dass der Eingriff oder die Behandlung den gleichen Zweck hat, die verschiedenen Leistungen dem gleichen Mehrwertsteuersatz unterliegen müssen.

Da die Vor- und die Nachsorge, als unterschiedliche Leistungen einer ästhetischen Behandlung oder eines ästhetischen Eingriffs, dem gleichen Zweck dienen, nämlich einer medizinischen Behandlung, die nicht die Diagnose, die Behandlung oder die Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen sowie den Schutz, die Aufrechterhaltung oder die Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit zum Zweck hat, ist der Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt.

B.36.5. Der fünfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist unbegründet.

B.37.1. Die klagenden Parteien führen einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung durch Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 an, weil die durch Ärzte verabreichten Arzneimittel und Medizinprodukte bei einem Eingriff oder einer Behandlung ästhetischer Art dem Mehrwertsteuersatz von 21 % unterlägen, während die durch Ärzte verabreichten Arzneimittel und Medizinprodukte bei einem Eingriff oder einer Behandlung mit einem therapeutischen Zweck (achter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465) beziehungsweise die durch Ärzte verschriebenen und durch Patienten selbst bei Apothekern besorgten Arzneimittel und Medizinprodukte bei einem Eingriff oder einer Behandlung ästhetischer Art (neuer Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465) dem Mehrwertsteuersatz von 6 % unterlägen, ohne dass es für diesen Behandlungsunterschied eine vernünftige Rechtfertigung gebe.

B.37.2. Gemäß der Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.127.740 vom 22. März 2016 werden die « Lieferungen von Arzneimitteln, die unmittelbar und direkt zusammenhängen mit einem Eingriff oder einer Behandlung [ästhetischer Art] und/oder in deren Rahmen verwendet werden », zum Satz von 21 % besteuert.

Gemäß Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe *a*) des königlichen Erlasses Nr. 20 vom 20. Juli 1970 zur Festlegung der Mehrwertsteuersätze und zur Einteilung der Güter und Dienstleistungen nach diesen Sätzen unterliegen Arzneimittel und Medizinprodukte jedoch dem Mehrwertsteuersatz von 6 %.

B.37.3. In der Mehrwertsteuerrichtlinie ist in der Tat festgelegt, dass die Mitgliedstaaten einen oder zwei ermäßigte Steuersätze für Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen anwenden können, die zu den in Anhang III genannten Kategorien gehören (Artikel 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie). In Anhang III heißt es unter Nummer 3: « Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, einschließlich Erzeugnissen für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene ».

In seinem Urteil vom 17. Januar 2013, C-360/11, *Kommission/Spanien*, hat der Europäische Gerichtshof entschieden, dass ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz auf Gegenstände angewandt werden kann, die zwei Voraussetzungen erfüllen:

« Zum einen muss es sich um ‘ Arzneimittel ’ handeln und zum anderen müssen diese Arzneimittel ‘ üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden ’ » (Randnr. 39).

Der Begriff « Arzneimittel » (« pharmazeutisches Erzeugnis ») im Sinne von Nummer 3 von Anhang III hat eine umfassendere Bedeutung als der Begriff « Arzneimittel » (« Medikament ») im Sinne von Artikel 1 der Richtlinie 2001/83/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 6. November 2001 zur Schaffung eines Gemeinschaftskodexes für Humanarzneimittel. Mit pharmazeutischen Erzeugnissen werden nicht nur Medikamente gemeint, sondern auch andere Zubereitungen und pharmazeutische Artikel, wie Watte, Gaze, Binden und ähnliche Erzeugnisse. Außerdem bezieht sich der letzte Halbsatz der Nummer 3 des Anhangs III auf Gegenstände, die nicht vom Begriff « Arzneimittel » im Sinne der Richtlinie 2001/83/EG erfasst sein können, wie die « Erzeugnisse für Zwecke der Empfängnisverhütung und der Monatshygiene » (ebenda, Randnr. 45).

Die pharmazeutischen Erzeugnisse müssen üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden, sodass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz nur auf fertige Produkte angewandt werden kann, die vom Endverbraucher unmittelbar gebraucht werden können, unter Ausschluss der Erzeugnisse, die für die Herstellung von Medikamenten verwendet werden können und üblicherweise noch verarbeitet werden müssen (ebenda, Randnr. 47).

B.37.4. Aus dem Wortlaut von Artikel 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie, insbesondere der Verwendung des Wortes « können », ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Arzneimittel und Medizinprodukte anzuwenden:

« Es handelt sich um eine den Mitgliedstaaten zugestandene Möglichkeit, abweichend von dem Grundsatz, dass der normale Steuersatz anzuwenden ist » (EuGH, 9. März 2017, C-573/15, *Oxycure Belgium*, Randnr. 25).

Die Mitgliedstaaten können sich dafür entscheiden, auf bestimmte pharmazeutische Erzeugnisse oder spezifische medizinische Geräte einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anzuwenden und auf andere dieser Erzeugnisse oder Geräte den normalen Steuersatz (ebenda, Randnr. 26).

B.37.5. Wenn ein Mitgliedstaat sich dafür entscheidet, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Arzneimittel und Medizinprodukte in bestimmten Fällen anzuwenden und in anderen Fällen den normalen Mehrwertsteuersatz, muss geprüft werden, ob für diesen Behandlungsunterschied eine vernünftige Rechtfertigung besteht. Wenn ein Mitgliedstaat sich dafür entscheidet, von der Möglichkeit Gebrauch zu machen, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz selektiv auf bestimmte in Anhang III zur Mehrwertsteuerrichtlinie angeführte spezifische Gegenstände oder Dienstleistungen anzuwenden, muss er den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (ebenda, Randnr. 28), der es nicht zulässt, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (ebenda, Randnr. 30).

B.37.6. Rubrik XVII von Tabelle A « Dem Satz von 6 Prozent unterliegende Güter und Dienstleistungen » des königlichen Erlasses Nr. 20 vom 20. Juli 1970 bestimmt:

« XVII. Arzneimittel und Medizinprodukte

1. a) Stoffe oder Stoffgemische erwähnt in Artikel 1 des Gesetzes vom 25. März 1964 über Arzneimittel, die vom Minister, zu dessen Zuständigkeitsbereich die Volksgesundheit gehört, als Arzneimittel registriert sind oder für die die in Artikel 1 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Königlichen Erlasses vom 3. Juli 1969 über die Registrierung von Arzneimitteln erwähnte Marktzulassung dem Minister, zu dessen Zuständigkeitsbereich die Volksgesundheit gehört, notifiziert worden ist

b) Blut, Blutplättchen, Plasma und weiße und rote Blutkörperchen, die dazu bestimmt sind, Menschen oder Tieren zu therapeutischen oder prophylaktischen Zwecken übertragen zu werden, und die nicht in vorerwähntem Buchstabe a) erwähnt sind

c) Arzneimittel zur menschlichen oder veterinärmedizinischen Verwendung, die vom Apotheker in seiner Apotheke zubereitet und verkauft werden

2. [...]

3. Watte, Gaze, Binden und ähnliche Erzeugnisse (unter anderem Verbandzeug und Pflaster zum Heilgebrauch), die ein Arzneimittel enthalten, das die Wirkung des Produkts ergänzt, oder in Aufmachungen für den Einzelverkauf zu medizinischen oder chirurgischen Zwecken; Verbandstaschen, Verbandskästen und gleichartige Güter für die erste Hilfe

4. Kondome

5. Sterile hypodermische Einmalspritzen für Insulininjektionen, auf denen die notwendige Skala in internationalen Insulineinheiten eingeteilt ist; sterile Einmalnadeln für Insulinpens

6. Blutbeutel, die Antikoagulantia enthalten

7. Knochenzement, der Antibiotika enthält, das die Wirkung des Produkts ergänzt

8. Sterile viskoelastische Stoffe, die ausschließlich zur medizinischen oder chirurgischen menschlichen oder veterinärmedizinischen Verwendung bestimmt sind ».

In dieser Bestimmung wird für die Anwendung des Satzes von sechs Prozent nicht danach unterschieden, ob die konkrete Verwendung bestimmter Arzneimittel und Medizinprodukte mit Eingriffen oder Behandlungen therapeutischer Art zusammenhängt oder vielmehr mit Eingriffen oder Behandlungen rein ästhetischer Art.

B.37.7. Folglich scheint eine Auslegung möglich zu sein, bei der die durch Ärzte verabreichten Arzneimittel und Medizinprodukte bei einem Eingriff oder einer Behandlung ästhetischer Art dem Mehrwertsteuersatz von sechs Prozent unterliegen, sodass der bemängelte Behandlungsunterschied nicht bestehen würde.

Die Prüfung des achten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6465 erfordert es folglich, dass vorher die Frage geklärt wird, ob Artikel 98 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Verbindung mit den Nummern 3 und 4 von Anhang III zu dieser Richtlinie, insbesondere aus dem Blickwinkel des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, gegebenenfalls verhindert, dass durch eine innerstaatliche Bestimmung ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz auf Arzneimittel und Medizinprodukte angewandt wird, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung therapeutischer Art verabreicht werden, während Arzneimittel und Medizinprodukte, die anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung rein ästhetischer Art verabreicht werden und eng damit zusammenhängen, dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegen.

B.37.8. Vor der Urteilsfällung zur Sache über den achten und den neunten Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist dem Gerichtshof der Europäischen Union die zweite im Tenor wiedergegebene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

### *2.2.2. Die übrigen Klagegründe oder Teile von Klagegründen*

B.38.1. Die klagenden Parteien führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung verstoße, weil die Behandlung im Krankenhaus anlässlich eines Eingriffs oder einer Behandlung ästhetischer Art mehrwertsteuerpflichtig sei, während die Behandlung außerhalb des Krankenhauses anlässlich eines Eingriffs einer oder einer Behandlung ästhetischer Art nicht mehrwertsteuerpflichtig sei, ohne dass für diesen Behandlungsunterschied eine vernünftige Rechtfertigung bestehe (zweiter Teil des einzigen Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464).

B.38.2.1. In den Vorarbeiten wurde bestätigt, dass die Krankenpflege im Rahmen einer rein kosmetischen Behandlung im Krankenhaus von der Mehrwertsteuerbefreiung ausgeschlossen ist, während die Krankenpflege außerhalb des Krankenhauses im Rahmen einer gleichen kosmetischen Behandlung von der Mehrwertsteuer befreit ist. Dieser Behandlungsunterschied wird laut den Vorarbeiten wie folgt gerechtfertigt:

« - Die Leistungen von Krankenpflegern, die im Krankenhaus verrichtet werden, sind im allgemeinen Tagessatz enthalten; es ist aus praktischen Gründen unmöglich, die Leistungen der Krankenpfleger aus dem allgemeinen Tagessatz zu entfernen und als solche zu befreien; die Leistungen der Krankenpfleger sind mit anderen Worten Bestandteil der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung, die gegebenenfalls zum Gesamtpreis besteuert werden.

- Die Krankenpfleger, die im Krankenhaus tätig sind, sind im Übrigen meist in einem Dienstverhältnis beschäftigt. Sie handeln, im Gegensatz zu vielen Hauskrankenpflegern, also in einem untergeordneten Verhältnis, sodass die Mehrwertsteuerpflicht keine Rolle spielt (Artikel 4 § 1 [des Mehrwertsteuergesetzbuches]).

- Wie vorstehend angeführt wurde, gehören nur die Eingriffe und Behandlungen, die ausschließlich der Verschönerung oder der Verbesserung des äußeren Erscheinungsbildes dienen, nicht zum Begriff ' ärztliche Heilbehandlung '. Das Urteil des behandelnden Arztes ist ausschlaggebend dafür, ob ein Eingriff oder eine Behandlung rein kosmetischer Art ist oder nicht. Anhand der medizinischen Akte im Krankenhaus ist es folglich einwandfrei möglich, die Leistungen von Krankenpflegern, die im Krankenhaus in diesem Zusammenhang erteilt werden, mit einem gegebenenfalls befreiten Eingriff zu verbinden. Diese Verbindung ist viel weniger deutlich im Rahmen der Nachsorge, die dem Patienten durch Krankenpfleger zu Hause erteilt wird. Sie haben nämlich keinen direkten Zugang zur medizinischen Akte des behandelnden Arztes im Krankenhaus. Sie können daher unmöglich eine Beurteilung in diesem Zusammenhang vornehmen.

- Grundsätzlich muss man sich als Mehrwertsteuerpflichtiger identifizieren, sobald man die Absicht hat, regelmäßig besteuerbare Umsätze zu tätigen; sobald ein Krankenpfleger im Rahmen der Hauskrankenpflege mit einem Patienten zu tun hat, der sich einem rein kosmetischen (und daher nicht befreiten) Eingriff unterzogen hat, müsste er sich also als Mehrwertsteuerpflichtiger identifizieren. Es ist klar, dass dies aus praktischen Gründen nicht möglich ist, zumal der Krankenpfleger nicht weiß, ob er in Zukunft noch solche Patienten behandeln wird » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, SS. 43-44).

B.38.2.2. In der Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.127.740 wird dieser Standpunkt bestätigt. So bleiben die Leistungen der Hauskrankenpflege, die durch andere Pflegebringer bei einem Patienten nach dem Krankenhausaufenthalt für einen mehrwertsteuerpflichtigen Eingriff oder eine mehrwertsteuerpflichtige Behandlung verrichtet werden, vollständig von der Mehrwertsteuer befreit (Artikel 44 § 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches).

« Diese anderen Pflegebringer [...] haben im Übrigen keinen direkten Zugang zur medizinischen Akte des behandelnden Arztes im anerkannten Krankenhaus oder in der Privatklinik. Hierdurch ist es ihnen selbst materiell unmöglich, ihre Dienstleistungen mit einem mehrwertsteuerpflichtigen Eingriff oder einer mehrwertsteuerpflichtigen Behandlung in Verbindung zu bringen » (Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.127.740, Nr. 28).

In der Entscheidung der Mehrwertsteuerverwaltung Nr. E.T.130.999 vom 28. November 2016 wird überdies verdeutlicht, dass obwohl selbstständige Krankenpfleger wohl Zugang zur medizinischen Akte des Patienten haben, dies nicht zur Folge hat, dass die medizinische Befreiung aufgrund von Artikel 44 § 1 Nr. 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches für sie nicht mehr gelten würde.

B.38.3. Aus dem königlichen Erlass vom 25. April 2002 über die Festlegung und die Ausgleichung des Finanzmittelhaushalts der Krankenhäuser und aus dem koordinierten Gesetz vom 10. Juli 2008 über die Krankenhäuser und andere Pflegeeinrichtungen geht hervor, dass die genauen Kosten einer Leistung, die einem Patienten durch einen Krankenpfleger erbracht wird, nicht bekannt sind, ungeachtet dessen, ob die erteilte Leistung ein ästhetischer Eingriff ist oder nicht.

Unter dem Tagespflegesatz ist nämlich der Pauschalbetrag zu verstehen, der die Kosten für den Aufenthalt und die Behandlung in einem Krankenhaus deckt, mit Ausnahme der Arzneimittel, der Honorare für die Leistungen und der etwaigen Zuschläge.

Die Krankenpflege außerhalb des Krankenhauses wird hingegen pro Patient und pro Leistung in Rechnung gestellt.

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 Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 6464 ist begründet.

B.39.1. Die klagenden Parteien führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße, weil im angefochtenen Artikel keine Mehrwertsteuerbefreiung vorgesehen sei für die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung, die vor und nach einer ästhetischen Behandlung erfolge, und ebenfalls nicht für die damit verbundenen Lieferungen von Gütern oder Dienstleistungen, während in den Artikeln 49 und 56 des AEUV die Niederlassungsfreiheit und die Dienstleistungsfreiheit innerhalb der Europäischen Union vorgesehen sei und in Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b und c der Mehrwertsteuerrichtlinie festgelegt sei, dass alle Mitgliedstaaten verpflichtet seien, eine allgemeine Mehrwertsteuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen vorzusehen, und es nicht erlaubt sei, dass Mitgliedstaaten für bestimmte Umsätze dieser Art eine Mehrwertsteuerpflicht einführen (sechster und siebter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465).

B.39.2. Unter Berücksichtigung des in B.27.5 Erwähnten, nämlich dass gemäß der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes die Mehrwertsteuerbefreiung nur für medizinische Leistungen gelten kann, deren Zweck der Schutz einschließlich der

Aufrechterhaltung oder der Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit ist, darf die Mehrwertsteuerbefreiung in jedem Mitgliedstaat nur gelten für medizinische Leistungen, die einem therapeutischen Zweck dienen und nicht für medizinische Leistungen mit einem rein ästhetischen Zweck.

Daher ist nicht einzusehen, dass für Behandlungen und Eingriffe ästhetischer Art ein Behandlungsunterschied zwischen den Mitgliedstaaten bestehen würde, sodass weder ein Verstoß gegen die Artikel 49 und 56 des AEUV, noch gegen die Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegen kann.

B.39.3. Überdies hat der Europäische Gerichtshof 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. Ein einheitlicher Umsatz liegt - wie bereits in B.36.3 angeführt wurde - namentlich vor, wenn die Leistung des Steuerpflichtigen aus zwei oder mehreren Elementen oder Handlungen besteht, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Dies ist auch dann der Fall, wenn eine oder mehrere Leistungen die Hauptleistung und eine oder mehrere andere Leistungen Nebenleistungen darstellen, die steuerlich somit ebenso zu behandeln sind wie die Hauptleistung. Eine Leistung ist insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (EuGH, 8. Dezember 2016, C-208/15, *Stock '94*, Randnr. 27).

Aus der vorerwähnten Rechtsprechung ist abzuleiten, dass in dem Fall, dass der Zweck des Eingriffs oder der Behandlung derselbe ist, auf die verschiedenen Leistungen derselbe Mehrwertsteuersatz angewandt werden muss, sodass in diesem Fall auch auf die Vor- und die Nachsorge als Leistungen, die mit einer ästhetischen Behandlung oder einem ästhetischen Eingriff verbunden sind, dem gleichen Mehrwertsteuersatz unterliegen wie die Eingriffe und Behandlungen ästhetischer Art.

B.39.4. Daher wird nicht auf annehmbare Weise erklärt, dass hinsichtlich der Vor- und Nachsorge von Behandlungen und Eingriffen ästhetischer Art ein Behandlungsunterschied zwischen den Mitgliedstaaten besteht, sodass nicht 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.39.5. Der sechste Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist unbegründet.

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.40.1. Die klagenden Parteien führen einen Verstoß durch Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie an, indem Patienten, die einer belgischen Krankenversicherung angeschlossen seien, und Patienten, die nicht einer belgischen Krankenversicherung angeschlossen seien, unterschiedlich behandelt würden hinsichtlich des von ihnen zu zahlenden Mehrwertsteuersatzes auf ästhetische Behandlungen oder Eingriffe, die im LIKIV-Verzeichnis aufgenommen worden seien; nur die zweite Kategorie von Patienten müsse einen Mehrwertsteuersatz von 21 % zahlen.

B.40.2. Im neuen Artikel 44 § 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ist eine grundsätzliche Mehrwertsteuerbefreiung für ästhetische Behandlungen oder Eingriffe, die im LIKIV-Verzeichnis vorgesehen sind und bei der die Erstattungsbedingungen erfüllt sind, vorgesehen. Die Mehrwertsteuerbefreiung gilt hingegen nicht für einerseits nicht im LIKIV-Verzeichnis vorgesehene ästhetische Behandlungen oder Eingriffe und andererseits wohl im

LIKIV-Verzeichnis vorgesehene Behandlungen und Eingriffe, bei denen jedoch nicht die Erstattungsbedingungen erfüllt sind.

Die Aufnahme einer Behandlung oder eines Eingriffs im LIKIV-Verzeichnis ist wichtig, um über die Krankenpflichtversicherung eine vollständige oder teilweise Erstattung der ärztlichen Heilbehandlung zu erhalten, bedeutet jedoch nicht notwendigerweise, dass die ärztliche Heilbehandlung therapeutischer Art ist, so wie in B.35.2 dargelegt wurde.

B.40.3. Nach Darlegung des Ministerrates sei der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 so zu verstehen, dass der Umstand, ob die Bedingungen für einen Anspruch auf Beteiligung erfüllt seien oder nicht, ausschließlich die Frage betreffe, ob Behandlungen grundsätzlich für die Erstattung in Frage kommen könnten, ungeachtet der Frage, ob der betreffende Patient hierfür konkret in Frage komme.

In dieser Auslegung würde der von den klagenden Parteien angeführte Behandlungsunterschied nicht bestehen.

B.40.4. Wie bereits in B.28.6.2 und B.32.2.3 dargelegt wurde, ist aus den Artikeln 170 § 2 und 172 Absatz 2 der Verfassung jedoch abzuleiten, dass keinerlei Steuer erhoben werden kann und dass keinerlei Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird, und ist die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei es dem Gesetzgeber obliegt, deren wesentliche Elemente festzulegen.

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

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.41.1. Die klagenden Parteien führen an, dass der angefochtene Artikel 110 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 49 und 56 des AEUV und mit der Mehrwertsteuerrichtlinie verstoße, weil dadurch ein Behandlungsunterschied eingeführt werde zwischen Patienten, die eine ästhetische Behandlung oder einen Eingriff ästhetischer Art ausführen ließen wegen eines körperlichen Leidens, und Patienten, die eine ästhetische Behandlung oder einen Eingriff ästhetischer Art ausführen ließen wegen eines psychischen Leidens; nur die erste Kategorie von Patienten brauche keine Mehrwertsteuer zu zahlen (elfter Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465).

B.41.2. Sobald ein Eingriff einem therapeutischen Zweck diene, auch wenn die « therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung [nicht zwangsläufig] in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist », nämlich eine Leistung, die « zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen » diene, ist dieser Eingriff nicht mehrwertsteuerpflichtig.

Das « rein subjektive Verständnis der Person, die sich einem ästhetischen Eingriff unterzieht, der beispielsweise ästhetischer oder psychologischer Art ist, ist an sich nicht ausschlaggebend für die Beurteilung der Frage, ob dieser Eingriff einem therapeutischen Zweck diene ». Nur « die Umstände, unter denen ein solcher Eingriff durch eine medizinisch befugte Person erteilt oder verrichtet wird oder dass der Zweck dieses Eingriffs durch eine solche Person bestimmt wird, können eine Rolle spielen bei der Beantwortung der Frage, ob auf Eingriffe der Begriff ‘ ärztliche Heilbehandlung ’ im Sinne des vorerwähnten Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b und c anwendbar ist » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2015-2016, DOC 54-1520/001, S. 39).

B.41.3. Da die Mehrwertsteuerbefreiung für ärztliche Heilbehandlungen nur für medizinische Leistungen gelten kann, die dem Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder der Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit dienen, ist es dabei irrelevant, ob das behandelte Leiden körperlicher oder psychischer Art ist. Sobald ein Eingriff oder eine Behandlung einem therapeutischen Zweck diene, ist diese Behandlung oder dieser Eingriff weiterhin von der Mehrwertsteuer befreit.

Der behandelnde Arzt, der den Eingriff oder die Behandlung ausführt, hat auf Ehre und Gewissen den therapeutischen oder rekonstruktiven Zweck des Eingriffs oder der Behandlung zu bestimmen.

B.41.4. Der elfte Klagegrund in der Rechtssache Nr. 6465 ist unbegründet.

*In Bezug auf die Aufrechterhaltung der Folgen der für nichtig zu erklärenden Bestimmungen*

B.42.1. Der Ministerrat bittet den Gerichtshof hilfsweise, die Folgen der gegebenenfalls für nichtig zu erklärenden Bestimmungen aufrechtzuerhalten, um es dem Gesetzgeber zu ermöglichen, die Richtlinie 2006/112/EG weiter umzusetzen und die gegebenenfalls festzustellende Verfassungswidrigkeit aufzuheben.

B.42.2. Der Gerichtshof muss diesbezüglich die Einschränkungen berücksichtigen, die sich aus dem Recht der Europäischen Union 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; EuGH, Große Kammer, 28. Februar 2012, C-41/11, *Inter-Environnement Wallonie und Terre wallonne*, Randnrn. 56-63).

In der Regel kann dies nur unter den Bedingungen geschehen, die durch den Europäischen Gerichtshof in der Antwort auf eine Vorabentscheidungsfrage festgelegt werden. Folglich ist dem Gerichtshof der Europäischen Union die dritte im Tenor wiedergegebene Vorabentscheidungsfrage zu stellen.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

stellt dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfragen:

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?

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. September 2017.

Der Kanzler,

Der Präsident,

P.-Y. Dutilleux

E. De Groot