

Rechtssache C-513/20

Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

13. Oktober 2020

Vorlegendes Gericht:

Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht,
Portugal)

Datum der Vorlageentscheidung:

1. Juli 2020

Rechtsmittelführerin:

Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollbehörde)

Rechtsmittelgegnerin:

Termas Sulfurosas der Alcafache, S.A.

**Supremo Tribunal Administrativo
(Oberstes Verwaltungsgericht)**

... [nicht übersetzt]

**BESCHLUSS DES SENATS FÜR ABGABENRECHTLICHE
STREITIGKEITEN DES OBERSTEN VERWALTUNGSGERICHTS**

I. Vorgeschichte

I.1. Mit Urteil vom 14. Juni 2018 gab das Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu (Verwaltungs- und Finanzgericht Viseu) der von der Termas Sulfurosas de Alcafache, S.A. eingereichten verwaltungsgerichtlichen Klage statt und

- a. hob die angefochtenen Steuerbescheide (über die Mehrwertsteuer nebst Ausgleichszinsen für die Steuerjahre 2010, 2011 und 2012) insoweit auf, als damit die Befreiung der für die „*Thermalregistrierung*“ und die Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen der „*Klassischen Thermalkuren*“ vereinnahmten Beträge von der Mehrwertsteuer

verweigert und die abzugsfähige Vorsteuer im entsprechenden Verhältnis umgekehrt berichtigt wurde;

- b. hob die stillschweigenden ablehnenden Beschwerdeentscheidungen mit den Nummern ... [nicht übersetzt] auf;
- c. hob die in Einspruchsverfahren ergangenen ablehnenden Entscheidungen auf. ... [nicht übersetzt].

1.2. Da sie mit diesem Urteil nicht einverstanden war, legte die Vertreterin der Fazenda Pública (öffentliche Finanzverwaltung) beim Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) ein Rechtsmittel ein, mit dem sie eine aus mehreren Punkten bestehende Argumentation vortrug, die in folgende Schlussfolgerungen mündete:

A – Das vorliegende Rechtsmittel richtet sich gegen das Urteil vom 14. Juni 2018, soweit damit die Mehrwertsteuerberichtigungen, die mit der Begründung vorgenommen wurden, das Entgelt für die Thermalregistrierung sei mehrwertsteuerpflichtig und nicht von der Mehrwertsteuer befreit, als rechtswidrig, insbesondere gegen Art. 9 des Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Mehrwertsteuergesetz, im Folgenden: CIVA) verstoßend, angesehen und die angefochtenen Bescheide (die von Amts wegen über die Mehrwertsteuer nebst Ausgleichszinsen für die Steuerjahre 2010, 2011 und 2012 ergangen waren) aufgehoben worden sind.

B – In der vorliegenden Rechtssache stellt sich die grundlegende Rechtsfrage, ob bestimmte von der [Rechtsmittelgegnerin] erbrachte Dienstleistungen unter die in Art. 9 [Nr.] 2 CIVA vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung fallen, insbesondere, ob es sich um „mit ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen in engem Zusammenhang stehende Umsätze“ handelt.

C – Zur Beantwortung ist zum einen die Vorschrift auszulegen, aus der sich die Befreiung ergibt, wobei so weit wie möglich und notwendig die darin verwendeten Begriffe zu klären sind; zum anderen sind die tatsächlichen Gegebenheiten auszulegen, um festzustellen, ob der Sachverhalt unter die Vorschrift subsumiert werden kann.

D – Die Gründe, auf die das vorliegende Rechtsmittel gestützt wird, stehen mit beiden Fragen – der der Auslegung der Vorschrift und der der Auslegung des Sachverhalts – in Zusammenhang.

E – Art. 9 [Nr.] 2 CIVA – die Vorschrift, aus der sich die Steuerbefreiung ergibt – ist im Einklang mit dem Unionsrecht und unter Beachtung der dazu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs auszulegen.

F – Diese Vorschrift setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie) in das nationale Recht um.

G – Die Auslegung der Vorschrift des CIVA ist im Einklang mit der Auslegung der umgesetzten unionsrechtlichen Vorschrift durch den Gerichtshof vorzunehmen: Es ist ein seit langem anerkannter Grundsatz des Unionsrechts, dass die Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet sind, ihr gesamtes nationales Recht im Einklang mit dem Unionsrecht auszulegen (vgl. Urteil des Gerichtshofs vom 4. Juli 2006, C-212/04, Adeneler u. a.).

H – Schon aus dem Wortlaut von Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie ergibt sich, dass die darin vorgesehenen Steuerbefreiungen hinsichtlich ihres Anwendungsbereichs für die Mitgliedstaaten verbindlich sind. Die Mitgliedstaaten können die in dieser Vorschrift genannten Tätigkeiten außer in den ausdrücklich vorgesehenen Ausnahmefällen nicht von den Steuerbefreiungen ausnehmen, dürfen diese Befreiung aber auch nur mit der vorgesehenen Reichweite normieren. Dies hat der Gerichtshof im Urteil Skatteverket (Urteil des Gerichtshofs vom 21. März 2013, C-91/12, PFC Clinic) festgestellt.

I – Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs sind die in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen eigenständige Begriffe des Unionsrechts, die Unterschiede bei der Anwendung der Mehrwertsteuer vermeiden sollen (Urteile vom 25. Februar 1999, C-349/96, CPP, Rn. 15, vom 15. Juni 1989, 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Rn. 11, und vom 28. Januar 2010, C-473/08, Eulitz, Rn. 25).

J – Auch sollen nach ständiger Rechtsprechung mit den in Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Befreiungen nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, sondern nur diejenigen von der Mehrwertsteuer befreit werden, die in der Vorschrift einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (vgl. u. a. Urteile vom 11. Juli 1985, Kommission/Deutschland, 107/84, Rn. 17, vom 20. November 2003, d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, C-307/01, Rn. 54, und Eulitz, Rn. 26).

K – Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit diesen Steuerbefreiungen verfolgt werden, und sie muss die Anforderungen des Grundsatzes der Steuerneutralität beachten, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem innewohnt. Es entspricht daher nicht dem Sinn dieser Regel einer engen Auslegung, wenn die zur Umschreibung der in Art. 132 Abs. 2 genannten Befreiungen verwendeten Begriffe so ausgelegt werden, dass sie den Befreiungen ihre Wirkung nehmen (vgl. u. a. Urteile vom 14. Juni 2007, Haderer, C- 445/05, Rn. 18 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Eulitz, Rn. 26 und die dort angeführte Rechtsprechung).

L – Folglich erfasst der Begriff „ärztliche Heilbehandlung“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie (wie auch der Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c dieser Richtlinie) Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, zur Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. Urteile vom 21. März

2013, C-91/12, PFC Clinic, Rn. 25, und vom 10. Juni 2010, C-86/09, Future Health Technologies, Rn. 37 und 38).

M – Art. 132 Abs. 1 Buchst. b ist restriktiv auszulegen: Die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen in Art. 132 der Richtlinie umschrieben werden, erfordern eine enge Auslegung, da sie Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt.

N – Andererseits wird durch die Anwendung dieser Vorschrift durch den Gerichtshof in der Rechtssache De Fruytier (Urteil vom 2. Juli 2015, C-334/14, De Fruytier) und mehr noch in der Rechtssache Klinikum Dortmund (Urteil vom 13. März 2014, C-366/12, Klinikum Dortmund), die beide im Bereich von Gesundheitsdienstleistungen ergangen sind, klargestellt, dass der Gerichtshof die Vorschriften, die eine Mehrwertsteuerbefreiung von ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen zum Gegenstand haben, derzeit restriktiv auslegt.

O – Deutlicher konnte es der Gerichtshof nicht formulieren: Zweck der Vorschrift ist es, Leistungen der Heilbehandlung im engeren Sinne von der Steuer zu befreien.

P – Aus dem Urteil des Gerichtshofs lässt sich schließen, dass, auch wenn nicht der „therapeutische Zweck“ eines Umsatzes, so doch die Vorschrift restriktiv auszulegen ist, so dass nur Leistungen der Heilbehandlung im engeren Sinne und solche, die mit diesen „in engem Zusammenhang“ stehen, als von der Steuerbefreiung umfasst anzusehen sind.

Q – Die in Rede stehende Vorschrift – Art. 9 [Nr.] 2 CIVA – betrifft zwei Sachverhalte oder Situationen: i) die „ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen“ und ii) die „mit diesen in engem Zusammenhang stehenden Umsätze“. Es scheint keine größeren Zweifel aufzuwerfen, dass man unter den hier vorliegenden tatsächlichen Umständen allenfalls über die Einordnung als „mit ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen in engem Zusammenhang stehende Umsätze“ diskutieren kann.

R – Der entsprechende in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie enthaltene Ausdruck ist „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze“.

S – Die Mehrwertsteuerrichtlinie enthält weder in Art. 132 noch an anderer Stelle eine Definition des Begriffs „mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze“.

T – Das Gericht des ersten Rechtszugs führt in Bezug auf den als Entgelt für die Thermalregistrierung erhobenen Betrag lediglich aus, dass „... die Vereinnahmung dieses Betrags für die Möglichkeit des Zugangs zu Thermalbehandlungen, die bereits als von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden, gleichfalls als steuerfrei anzusehen [ist], da er ausschließlich nach der

ärztlichen Beratung und unter der Voraussetzung erhoben wird, dass ein approbierter Arzt die Thermalbehandlung verschreibt“. Mit dem gebührenden Respekt (der aber nicht daran hindern darf, diesbezüglich eine Diskussion zu eröffnen): Ist der Standpunkt des Gerichts erster Instanz nicht deshalb fehlerhaft, weil er die Verpflichtung zu einer restriktiven Auslegung der fraglichen Bestimmungen missachtet?

U – Kehren wir zum Urteil De Fruytier zurück und prüfen, ob der Gerichtshof darin den Begriff der eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen verbundenen Umsätze in entsprechender Weise ausgelegt hat: Liegt ein Umsatz vor, „der zu einem Zeitpunkt vor oder nach der (Diagnostik-)Dienstleistung erbracht wird, mit der er einen Zusammenhang oder eine Verbindung in dem Sinn aufweist, dass er zu ihrer Erbringung beitragen soll“, d. h. dass er im Verhältnis zur Hauptleistung als Neben- oder Hilfsleistung angesehen werden kann? Liegt ein Umsatz vor, der, „wenn er auch keinen eigenen Zweck für den Kunden hat, es doch ermöglicht, sicherzustellen, dass die Hauptleistung von höherer Qualität ist oder unter besseren Bedingungen erlangt wird“? (Die in Anführungszeichen gesetzten Formulierungen entsprechen dem konzeptionellen Ansatz der einschlägigen Literatur, insbesondere: LAIRES, Rui (2012), *O IVA nas Atividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas et de Assistência Médica ou Social*, Coimbra: Almedina I IDEFF, S. 133-4, und NEVES, Filipe Duarte (2010), *Código do IVA e Legislação Complementar, Comentado e Anotado*, Porto: Vida Económica, S. 178).

V – Beide Fragen sind offenkundig zu bejahen. Aber auch dann handelt es sich für den Gerichtshof nicht um einen mit einer Dienstleistung der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatz. Dies zeigt, dass zwischen den Definitionen der Lehre und der jüngeren Rechtsprechung des Gerichtshofs Unterschiede bestehen.

X – Zur Bestätigung dieser Auffassung, ist auf ein anderes Urteil des Gerichtshofs, das in der Rechtssache C-366/12 ergangen ist (Urteil vom 13. März 2014, C-366/12, Klinikum Dortmund), zu verweisen, in dem der Gerichtshof im Ergebnis entschieden hat, dass für die Verabreichung von Zytostatika an Krebspatienten durch die Krankenhausapotheke im Rahmen einer ambulanten Behandlung eine Mehrwertsteuerbefreiung nicht in Betracht kommt. Zwar ging es in dieser Rechtssache nicht um den Begriff „eng verbundene Handlungen“, aber die Diskussion ist gleichwohl nützlich, um aufzuzeigen, wie restriktiv die Auslegung des Gerichtshofs im Hinblick auf Steuerbefreiungen für Gesundheitsdienstleistungen 2015 war.

Y – Allein ausgehend von den beiden oben genannten, vom Gerichtshof entschiedenen Rechtssachen ist es nicht möglich, den Begriff der mit der Erbringung von ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen „eng verbundenen Handlungen“ zu definieren, aber immerhin ist festzustellen, dass der Gerichtshof eine enge Auslegung der in Rede stehenden Bestimmung erwartet.

Z – Andererseits wurde in der Rechtssache De Fruytier die bislang einzig gültige Abgrenzung aufgezeigt: Handlungen, die mit der „hauptsächlichen“ ärztlichen Heilbehandlung eine gleich enge oder weniger enge Verbindung wie bzw. als die dort untersuchte aufweisen, können nicht als „mit ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen in engem Zusammenhang stehend“ bezeichnet werden.

AA – Aus dem Vorstehenden ist zu schließen, dass der von der [Rechtsmittelgegnerin] als Entgelt für die Thermalregistrierung vereinnahmte Betrag nicht als mit ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen „eng verbundener Umsatz“ qualifiziert werden kann.

AB – ... [nicht übersetzt] Im angefochtenen Urteil wird unter Hinweis auf das Protokoll der Steuerprüfung und die Anlagen dazu Folgendes ausgeführt: Der von der Steuerschuldnerin ([Rechtsmittelgegnerin]) für die „Thermalregistrierung“ vereinnahmte Betrag fällt nur einmal im Jahr an. Seine Zahlung umfasst nicht die Durchführung von Behandlungen, da die Nutzer, wenn sie diese Registrierung bezahlen, lediglich das Recht haben, die von ihnen gewünschten Behandlungen käuflich zu erwerben, und nicht etwa, diese Leistungen zu erhalten.

AC – Weiter heißt es ... [nicht übersetzt]: „Somit steht im konkreten Fall fest, dass die Bezahlung der ‚Thermalregistrierung‘ durch die Nutzer nicht einer Zahlung für ärztliche Leistungen entspricht und somit keinen Umsatz aufgrund einer tatsächlichen ärztlichen Heilbehandlung darstellt, ebenso wenig wie aufgrund einer Dienstleistung, die dem Gesundheitsschutz, der Vorbeugung oder der Rehabilitation dient, was zur Folge hat, dass sie weder nach Nr. [1] noch nach Nr. 2 von Art. 9 CIVA von der Steuer befreit ist.“

AD – Außerdem ... [nicht übersetzt] lässt sich den Angaben im Entwurf der ablehnenden Einspruchsentscheidung ... [nicht übersetzt] entnehmen, dass das Decreto Nr. 15401 vom 20. April 1928 (das die Vorschriften zur Regelung der Thermalbäder enthielt), den Begriff der „Registrierungsgebühr“ in folgender Form vorsah: Die Registrierung konnte nur erfolgen, nachdem der Nutzer durch den ärztlichen Leiter oder einen Facharzt für Hydrologie mit einer Genehmigung zur Berufsausübung im Thermalbad untersucht worden war; die Registrierung durfte auch erst vorgenommen werden, nachdem der die Untersuchung vornehmende Arzt die Anamnesekarte ordnungsgemäß ausgefüllt hatte; sie ging einher mit der Zahlung einer Gebühr, ohne die die Thermalbehandlungen des Nutzers nicht beginnen konnten. Das Decreto Nr. 15401 vom 20. April 1928 wurde durch das Decreto-Lei Nr. 142/2004 vom 11. Juni 2004, das die Registrierungsgebühr nicht mehr vorsieht, aufgehoben, so dass dieser Begriff mittlerweile gesetzlich nicht mehr geregelt ist.

AE – Andererseits „können Bezugnahmen auf bereits bei den Akten befindliche Schriftstücke nicht als Sachvortrag angesehen werden, da sämtliche prozessualen Ereignisse von Amts wegen zu beachten sind“, vgl. Jorge Lopes de Sousa, *CPPT anotado e comentado*, 6. Aufl., S. 225, unter Bezugnahme auf Urteile des

Supremo Tribunal Administrativo (Oberstes Verwaltungsgericht) ... [nicht übersetzt].

AF – Der von den Nutzern für die „Registrierung“ bezahlte variable Betrag entspreche nicht einer Zahlung für im Krankenhaus mit stationärer Aufnahme oder von Ärzten, Zahnärzten, Hebammen, Krankenpflegern oder paramedizinischem Personal erbrachte medizinische Leistungen, sondern dem Recht, eine Reihe von Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen. In den Worten der [Rechtsmittelgegnerin] sei er „das Mittel, mit dem die Nutzer Zugang zu einer ärztlichen Beratung bzw. zu den verschriebenen Anwendungen erhalten“, so dass es sich weder um eine tatsächliche ärztliche Heilbehandlung noch um eine Behandlung zum Gesundheitsschutz, zur Vorbeugung oder zur Rehabilitation handle mit der Folge, dass er weder nach [Nr.] 1 noch nach [Nr.] 2 von Art. 9 CIVA von der Steuer befreit ist.

AG – Das Gericht [des ersten Rechtszugs] gelangte zum gegenteiligen Schluss: Seiner Ansicht nach muss dieser Betrag, da er für den Zugang zu Thermalbehandlungen, die bereits als von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden, vereinnahmt wird, ebenfalls steuerbefreit sein, da er nur nach einer ärztlichen Beratung und nur dann erhoben wird, wenn ein approbierter Arzt diese Anwendungen verschreibt. Dies ist die einzige Begründung für das gefundene Ergebnis.

AH – Im angefochtenen Urteil wird nicht das geringste Argument dafür vorgebracht, weshalb die in Rede stehenden Handlungen (gegebenenfalls implizit) unter den Begriff „mit diesen in engem Zusammenhang stehenden Umsätze, die von Krankenanstalten, Kliniken, Gesundheitseinrichtungen und ähnlichen Einrichtungen ... getätigt werden“, fallen sollen.

AI – Auch ist nicht ersichtlich, wie das Gericht [des ersten Rechtszugs] zu diesem Schluss kommen konnte, da dieser sich nicht aus dem Gesetz ergibt, keinerlei Argumente zur Auslegung vorgebracht werden und auch keine Bezugnahme auf Lehrmeinungen oder Rechtsprechung erfolgt, die seine Argumentation stützen könnten.

AJ – Wie bereits ausgeführt, ist seitens der Rechtsprechung eine Definition des Begriffs „mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundene Umsätze“ bisher nicht erfolgt. Die zuverlässigste Information, die hinsichtlich seiner Anwendung auf einen Einzelfall vorliegt, ist die Auslegung dieses Begriffs durch den Gerichtshof in der Rechtssache De Fruytier. Allerdings hat der Gerichtshof entschieden, dass Bluttransporte ins Labor keinen eng verbundenen Umsatz darstellen.

AK – Daher ist davon auszugehen, dass die sogenannte Thermalregistrierung nicht als Umsatz eingestuft werden kann, der „mit ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen in engem Zusammenhang steht“, dass aber auch das Gegenteil nicht hinreichend nachgewiesen ist.

AL – Da ernsthafte Zweifel hinsichtlich der zu prüfenden Streitfrage bestehen, ist es erforderlich, ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof der Europäischen Union zu richten und das Rechtsmittelverfahren auszusetzen, bis dieser eine Entscheidung gefällt hat.

In Anbetracht dessen, was vorstehend ausgeführt worden ist, ist beantragt worden, dem Rechtsmittel stattzugeben und das angefochtene Urteil mit den sich daraus ergebenden Rechtsfolgen aufzuheben.

I.3. Die Rechtsmittelgegnerin hat eine Erwiderung eingereicht, in der sie eine Reihe von Schlussfolgerungen in dem Sinn formuliert hat, dass „das Rechtsmittel zurückzuweisen und das angefochtene Urteil zu bestätigen“ sei.

I.4. Der bei diesem Gericht tätige Staatsanwalt hat ein Gutachten mit folgendem Ergebnis erstellt:

„Das angefochtene Urteil ist im angefochtenen Teil aufzuheben.

Dem Rechtsmittel ist stattzugeben und das Urteil im angefochtenen Teil aufzuheben oder, falls das Gericht der Auffassung sein sollte, dass die Streitfrage ernsthafte Zweifel aufwirft, muss unter Aussetzung des Verfahrens ein Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof gestellt werden.“

II. Gegenstand des Rechtsmittels

Soweit sich das Rechtsmittel gegen den für die Autoridade Tributária nachteiligen Teil des angefochtenen Urteils wendet, soll damit geklärt werden, ob die für die „*Thermalregistrierung*“ vereinnahmten Beträge *deshalb nicht mehrwertsteuerbefreit sind, weil es sich nicht um „mit ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen eng verbundene Umsätze“* im Sinne von Art. 9 [Nr.] 2 CIVA und Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (Mehrwertsteuerrichtlinie) *handelt*.

Wirft die Anwendung der letztgenannten Vorschrift Zweifel auf, ist zu prüfen, ob diese Frage dem Gerichtshof im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens zur Beurteilung vorzulegen und das Verfahren auszusetzen ist.

III. Gründe

III. 1. Sachverhalt

Aus den tatsächlichen Feststellungen des angefochtenen Urteils geht u. a. hervor, dass die [Rechtsmittelgegnerin] den Nutzern des Thermalbads von Alcafache, einer Einrichtung der medizinischen Grundversorgung, die nicht zum Serviço Nacional de Saúde (Nationaler Gesundheitsdienst) gehört und bei der eine stationäre Aufnahme nicht möglich ist, Beträge für die „*Thermalregistrierung*“ in

Rechnung gestellt hat, die sich nach dem Protokoll der Steuerprüfung, auf dem die von der Autoridade Tributária von Amts wegen erlassenen Steuerbescheide (mit einem Steuersatz von 23 % zuzüglich Ausgleichszinsen) beruhen, in den Jahren 2010, 2011 und 2012 auf insgesamt 87 003,00 Euro, 72 654,00 Euro bzw. 55 627,50 Euro beliefen.

Weiter heißt es in diesem Protokoll ... [nicht übersetzt]:

„... Tritt der Nutzer an den Empfangsschalter und teilt dem Empfangspersonal mit, welche Dienstleistung er in Anspruch nehmen möchte, kommen zwei Verfahren in Betracht:

1. Wünscht der Kunde eine Dienstleistung im Bereich ‚Klassische Thermalkuren‘, muss er zuvor verpflichtend eine ärztliche Beratung in Anspruch nehmen, die von einem der in den Thermaleinrichtungen tätigen Fachärzte für Hydrologie durchgeführt wird, damit dieser ihm die durchzuführenden Behandlungen verschreibt.

Sodann bezahlt der Nutzer die Beratung, zahlt einen Betrag für die ‚Thermalregistrierung‘ (auf der Website des Unternehmens ist insoweit ‚Registrierung für die Thermalbäder‘ zu lesen), die für das gesamte laufende Jahr gilt, und bezahlt die ihm verschriebenen Anwendungen (die er sofort oder später in Anspruch nehmen kann, da die Verschreibung bis zum 31. Dezember des Ausstellungsjahrs gilt). Die Steuerschuldnerin wendet auf alle diese Beträge die Mehrwertsteuerbefreiung an, indem sie auf der Rechnung Art. 9 Nr. 2 CIVA vermerkt.

Die [Anwendungen] sind vor ihrem Beginn zu bezahlen.

Auf der offiziellen Website des Unternehmens wird auf Folgendes hingewiesen: *‚Es wird gebeten, zu berücksichtigen, dass jede Registrierung individuell jeweils für eine Person erfolgt und der Vereinbarung einer ärztlichen Beratung dient. Die durchzuführenden Behandlungen werden im Anschluss von unserem Thermalarzt verschrieben.‘*

...

2. Möchte der Kunde eine ‚Spa Thermal‘-Dienstleistung in Anspruch nehmen, ist die ärztliche Beratung für Behandlungen, die maximal 3 Tage umfassen, fakultativ ...

Der Nutzer braucht unabhängig davon, ob eine ärztliche Beratung stattfindet oder nicht, keinen Betrag als ‚Thermalregistrierung‘ zu zahlen.“

Weiter heißt es ... [nicht übersetzt] in diesem Protokoll:

„... um Behandlungen der Kategorie ‚Klassische Thermalkuren‘ in Anspruch nehmen zu können, müssen die Nutzer zu einer ärztlichen Beratung erscheinen und eine Registrierung vornehmen lassen.

Bei der Registrierung bezahlt der Nutzer einen Betrag, den die Steuerschuldnerin als ‚Thermalregistrierung‘ bezeichnet und der in den Jahren 2011 und 2012 30, 33 und 36 Euro betrug und ohne den die Nutzer mit den hydrologischen Behandlungen nicht beginnen können ...“

Außerdem heißt es ... [nicht übersetzt] in diesem Protokoll:

1. Es ist festgestellt worden, dass dem Kunden auf der „Rechnung/Quittung Thermen“ bzw. „Vorauszahlung Thermen“ eine Position als „Thermalregistrierung“ in Rechnung gestellt wird.

2. Wie bereits ausgeführt, erklärte das Unternehmen am 18. Juni 2014 schriftlich Folgendes ... [nicht übersetzt]:

„Die ‚Thermalregistrierung‘ umfasst die Dienstleistung des Anlegens und der jährlichen Aktualisierung des individuellen Datenblatts jedes Thermennutzers, das u. a. das Anamneseblatt mitumfasst (da in den Thermen von Alcafache Nutzer, die zuvor keine ärztliche Beratung in Anspruch genommen haben, zu Thermalbehandlungen nicht zugelassen werden). Sie fällt unter Art. 9 Nr. 2 des Rundschreibens ... [nicht übersetzt]. Ihre Gültigkeit dauert eine Thermalsaison, d. h. bis zum letzten Tag des Jahres, an dem die Thermen in Betrieb sind.“

3. Die einzige Gegenleistung für die verpflichtende Zahlung dieses Betrags ist die Möglichkeit des Zugangs zu den hydrologischen Behandlungen, gleich ob diese durchgeführt werden können oder nicht.

4. Der dem Steuerschuldner als „Thermalregistrierung“ in Rechnung gestellte Betrag

a. wird nur einmal jährlich bezahlt;

b. seine Zahlung umfasst nicht die Durchführung der Behandlungen;

c. wenn die Nutzer die „Registrierung“ bezahlen, haben sie lediglich das Recht, die von ihnen gewünschten Behandlungen zu erwerben, nicht aber, diese vornehmen zu lassen.

Die als „Klassische Thermalkuren“ bezeichneten Dienstleistungen umfassen verschiedene Behandlungen im Bereich HNO/Atemwegemedizin und Rheumatologie. In dem angefochtenen Urteil wird auch als erwiesen festgestellt, dass diese eine therapeutische Funktion erfüllen, was bei keiner anderen Art der in diesen Thermen erbrachten sogenannten „Wohlfühl-Therme-“ oder „Spa Thermal“-Leistungen der Fall ist.

III. 2. Rechtsausführungen

Gemäß Art. 9 [Nr.] 2 CIVA sind insbesondere von der Steuer befreit:

– *„ärztliche und Gesundheitsdienstleistungen sowie damit in engem Zusammenhang stehende Umsätze, die von Krankenanstalten, Kliniken, Gesundheitseinrichtungen und ähnlichen Einrichtungen erbracht bzw. getätigt werden.“*

Diese Vorschrift setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 (Mehrwertsteuerrichtlinie) in das nationale Recht um; dieser sieht ebenfalls vor, dass *„Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze“* von der Mehrwertsteuer befreit sind.

Nach der genannten Vorschrift des CIVA fallen Umsätze, die sich unmittelbar auf die „Erbringung von ärztlichen und Gesundheitsdienstleistungen“ beziehen, wenn sie in „Krankenhäusern“ und ähnlichen Einrichtungen erbracht werden, unter die Mehrwertsteuerbefreiung.

Was die Frage angeht, ob ein enger Zusammenhang zwischen der „Thermalregistrierung“ und der ärztlichen Heilbehandlung (bzw., gemäß dem CIVA, der Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen) besteht, ist in Anbetracht der vom Gerichtshof bereits festgelegten Kriterien nicht klar, ob diese für die „Thermalregistrierung“ erhobenen Beträge als Beträge anzusehen sind, die eng mit dieser Heilbehandlung in Zusammenhang stehen.

Bestimmte Elemente könnten eine solche Schlussfolgerung begründen, z. B. der Umstand, dass [die ‚Thermalregistrierung‘] die Dienstleistung des Anlegens des individuellen Datenblatts jedes Nutzers einschließt, dass das Anamneseblatt mitumfasst, das das Recht zum Erwerb von Behandlungen begründet, die zur Kategorie der ‚Klassischen Thermalkuren‘ gehören, deren Charakter als steuerbefreite Dienstleistung und Tätigkeit unstrittig ist.

Es bestehen jedoch Zweifel, ob diese für die „Thermalregistrierung“ gezahlten Beträge in den Rahmen der Erbringung ärztlicher Heilbehandlungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie einbezogen werden können.

Ferner ist, wie eine Recherche auf der Website „www.curia.europa.eu/juris/“ ergeben hat, nicht ersichtlich, dass sich der Gerichtshof der Europäischen Union in seiner Rechtsprechung bereits zur Mehrwertsteuerpflichtigkeit von für eine „Thermalregistrierung“ bezahlten Entgelten geäußert hätte. Auch speziell im Urteil De Fruytier hat er sich nicht zu dieser Frage geäußert.

Schließlich wird es in Anbetracht dessen, was sich aus den Grundsätzen des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts und der unionsrechtskonformen Auslegung ergibt, dass nämlich die Vorlage zur Vorabentscheidung ein wesentliches

Instrument ist, um die angestrebte einheitliche Auslegung und Anwendung des Unionsrechts in allen Mitgliedstaaten der Union sowie die Kohärenz des Rechtsschutzsystems der Union und den Grundsatz des wirksamen gerichtlichen Schutzes der Rechte der Einzelnen zu gewährleisten, als sachdienlich und erforderlich erachtet, den Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV um eine Vorabentscheidung zur Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie zu ersuchen:

– **Können Zahlungen, die als Gegenleistung für die Dienstleistung des Anlegens eines individuellen Datenblatts für jeden Nutzer geleistet werden, das das Anamneseblatt mitumfasst, das zum Erwerb von Behandlungen im Rahmen der „Klassischen Thermalkuren“ berechtigt, unter den Begriff „eng verbundene Umsätze“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen und somit als von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden?**

... [nicht übersetzt]