

Downloaded via the EU tax law app / web

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

5. Oktober 2016(*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuerwesen – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten – Art. 132 Abs. 1 Buchst. d – Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch – Tragweite – Aufbereitetes und für industrielle Zwecke verwendetes menschliches Blutplasma“

In der Rechtssache C-412/15

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Hessischen Finanzgericht mit Entscheidung vom 24. März 2015, beim Gerichtshof eingegangen am 28. Juli 2015, in dem Verfahren

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH

gegen

Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten L. Bay Larsen sowie der Richter D. Šváby, J. Malenovský (Berichterstatter), M. Safjan und M. Vilaras,

Generalanwalt: N. Wahl,

Kanzler: C. Strömholm, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 28. April 2016,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, vertreten durch die Rechtsanwälte T. Dennisen und T. Otto sowie durch U. Prinz, Steuerberater,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze, J. Möller und K. Petersen als Bevollmächtigte,
- der ungarischen Regierung, vertreten durch M. Z. Fehér, G. Koós und M. Bóra als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch R. Lyal und B. Killmann als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 2. Juni 2016

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (im Folgenden: TMD), einer Gesellschaft, die ein in Deutschland ansässiges Blutspendezentrum betreibt, und dem Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (Deutschland) (im Folgenden: Finanzamt) über die Mehrwertsteuerpflichtigkeit der von TMD ausgeübten Tätigkeit der Lieferung von Blutplasma zum Zweck der Herstellung von Arzneimitteln.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Art. 2 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„(1) Der Mehrwertsteuer unterliegen folgende Umsätze:

...

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

...“

4 Titel IX („Steuerbefreiungen“) dieser Richtlinie enthält u. a. ein Kapitel 2 („Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten“) und ein Kapitel 4 („Steuerbefreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätzen“).

5 Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie, der in Kapitel 2 steht, bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

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

d) Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch;

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

...“

Deutsches Recht

6 § 4 Nr. 17 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) in seiner auf den Ausgangsrechtsstreit anwendbaren Fassung lautet wie folgt:

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

...

a) die Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch“.

7 In § 15 UStG ist der Vorsteuerabzug geregelt. In seiner im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung bestimmt er Folgendes:

„(1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. ...

(2) Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für sonstige Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:

1. steuerfreie Umsätze;

...

(3) Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Absatz 2 tritt nicht ein, wenn die Umsätze

1. in den Fällen des Absatzes 2 Satz 1 Nr. 1

a) nach § 4 Nr. 1 bis 7 ... steuerfrei sind ...“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

8 TMD betreibt ein Blutspendezentrum. Ihre Tätigkeit besteht darin, den Spendern mittels einer chemischen Verfahrenstechnik Blutplasma abzunehmen und dieses mit einer Antikoagulanzlösung zu vermischen, die u. a. Natriumcitrat enthält. Die Mischung wird dann in einer Zentrifuge weiterverarbeitet, um ihr bestimmte Bestandteile zu entziehen. Diese Bestandteile werden gesammelt und tiefgefroren an Pharmafirmen geliefert.

9 Im Rahmen ihrer Tätigkeit lieferte TMD diese Art von Blutplasma an die in der Schweiz ansässige X AG. Diese holte das Plasma bei TMD ab und transportierte es zum Zweck der Herstellung von Arzneimitteln zu ihren verschiedenen Produktionsstätten in anderen Mitgliedstaaten der Union.

10 TMD ging davon aus, dass das Blutplasma, das sie an die Arzneimittelhersteller lieferte, nicht unter die Steuerbefreiung für die Lieferung von menschlichem Blut falle. In ihrer Umsatzsteuererklärung für 2008 machte TMD daher beim Finanzamt die für Umsätze im Zusammenhang mit ihren Plasmalieferungen gezahlten Vorsteuern geltend.

11 Das Finanzamt war jedoch der Ansicht, dass die Lieferungen von Blutplasma in andere Mitgliedstaaten der Union Mehrwertsteuerbefreite Umsätze darstellten, und versagte daher den Vorsteuerabzug.

12 In ihren Steuererklärungen für 2009 und 2010, denen das Finanzamt folgte, machte TMD keine Vorsteuern geltend.

13 Am 7. Dezember 2012 beantragte TMD eine Berichtigung der Festsetzung der Mehrwertsteuer für die Jahre 2008 bis 2010. Sie beehrte die Anerkennung der mit der Lieferung des Plasmas im Zusammenhang stehenden Vorsteuern. Zur Begründung führte sie aus, die mit den nunmehr geltend gemachten Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang stehenden innergemeinschaftlichen Lieferungen von Blutplasma seien nicht gemäß § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG steuerbefreit, da es sich insoweit um die Lieferung von sogenanntem Sourceplasma an Pharmafirmen zur Fraktionierung und anschließenden Herstellung von Arzneimitteln handele.

14 Das Finanzamt lehnte die Änderungsanträge mit Verfügung vom 7. Mai 2013 ab, gegen die TMD Klage beim vorlegenden Gericht erhob.

15 Zur Begründung ihrer Klage macht TMD geltend, die Lieferung von Blutplasma zur Herstellung von Arzneimitteln stelle keine Lieferung von Blut im Sinne von § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dar.

16 Das Hessische Finanzgericht (Deutschland) hat unter diesen Umständen beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin gehend auszulegen, dass die Lieferung von menschlichem Blut auch die Lieferung von aus menschlichem Blut gewonnenem Blutplasma umfasst?
2. Falls die Frage zu 1 bejaht wird: Gilt dies auch für Blutplasma, das nicht unmittelbar für therapeutische Zwecke, sondern ausschließlich zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt ist?
3. Falls die Frage zu 2 verneint wird: Kommt es für die Einordnung als Blut allein auf die getroffene Zweckbestimmung oder auch auf die abstrakt bestehende Verwendungsmöglichkeit des Blutplasmas an?

Zum Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens

17 Mit Schriftsatz vom 13. Juni 2016 hat TMD die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beantragt und dies im Wesentlichen damit begründet, dass die Schlussanträge des Generalanwalts in Nr. 49 einen objektiven Fehler enthielten.

18 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und die Verfahrensordnung des Gerichtshofs nicht die Möglichkeit für die Parteien vorsehen, eine Stellungnahme zu den Schlussanträgen des Generalanwalts einzureichen (Beschluss vom 4. Februar 2000, Emesa Sugar, C-17/98, EU:C:2000:69, Rn. 2, und Urteil vom 6. September 2012, Döhler Neuenkirchen, C-262/10, EU:C:2012:559, Rn. 29).

19 Der Gerichtshof kann zwar, wie aus Art. 83 seiner Verfahrensordnung hervorgeht, jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen, insbesondere wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält, wenn eine Partei nach Abschluss des mündlichen Verfahrens eine neue Tatsache unterbreitet hat, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung des Gerichtshofs ist, oder wenn ein zwischen den Parteien nicht

erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist.

20 Der Gerichtshof ist jedoch nach Anhörung des Generalanwalts der Auffassung, dass er über alle für die Entscheidung in der vorliegenden Rechtssache erforderlichen Informationen verfügt.

21 Aufgrund dieser Erwägungen sieht der Gerichtshof keine Veranlassung, die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens anzuordnen.

Zu den Vorlagefragen

22 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin gehend auszulegen ist, dass die Lieferung von menschlichem Blut, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung von der Steuer befreien müssen, auch die Lieferung von aus menschlichem Blut gewonnenem Blutplasma umfasst, wenn dieses Blutplasma nicht unmittelbar für therapeutische Zwecke, sondern ausschließlich zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt ist.

23 Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 befreien die Mitgliedstaaten die Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch von der Steuer.

24 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die in diesem Art. 132 enthaltenen Begriffe nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs autonome unionsrechtliche Begriffe sind, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen (Urteil vom 26. Februar 2015, VDP Dental Laboratory u. a., C?144/13, C?154/13 und C?160/13, EU:C:2015:116, Rn. 44).

25 Der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 enthaltene Begriff „menschliches Blut“ wird in der Richtlinie 2006/112 jedoch nicht definiert.

26 Unter diesen Umständen sind die Bedeutung und die Tragweite dieses Begriffs entsprechend dem üblichen Sinn im gewöhnlichen Sprachgebrauch und unter Berücksichtigung des Zusammenhangs, in dem er verwendet wird, sowie der mit der Regelung, zu der er gehört, verfolgten Ziele zu bestimmen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 25. Oktober 2012, Ketelä, C?592/11, EU:C:2012:673, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).

27 Hinsichtlich des üblichen Sinns dieses Begriffs ist festzustellen, dass der Begriff „menschliches Blut“ einen Bestandteil des menschlichen Körpers bezeichnet, der aus mehreren nicht autonomen, einander ergänzenden Bestandteilen besteht, deren synergistisches Zusammenwirken es ermöglicht, sämtliche Organe und Gewebe zu durchbluten.

28 Einer dieser einander ergänzenden Bestandteile ist das Blutplasma, d. h. die Flüssigkeit, die dazu dient, andere Bestandteile des menschlichen Bluts durch den menschlichen Körper zu transportieren.

29 Zum allgemeinen Kontext ist zunächst darauf hinzuweisen, dass es gemäß Art. 3 Abs. 2 Buchst. c der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verboten ist, den menschlichen Körper und Teile davon als solche zur Erzielung von Gewinnen zu nutzen.

30 Was als Nächstes den Zweck der Gesamtheit der Bestimmungen des Art. 132 der Richtlinie 2006/112 angeht, so soll dieser Artikel bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände unter Vermeidung der höheren Kosten zu erleichtern, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Februar 2015, VDP Dental Laboratory u.

a., C?144/13, C?154/13 und C?160/13, EU:C:2015:116, Rn. 43 und 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 ist schließlich darauf hinzuweisen, dass diese Bestimmung, ebenso wie die Buchst. b, c und e dieses Absatzes, Umsätze betrifft, die unmittelbar mit Gesundheitsleistungen zusammenhängen oder einen therapeutischen Zweck haben.

32 Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung der Lieferung von menschlichem Blut von der Steuer ist daher so zu verstehen, dass sie gewährleisten soll, dass der Zugang zur Lieferung von Produkten, die zu Gesundheitsleistungen beitragen oder einen therapeutischen Zweck haben, nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Lieferung dieser Produkte der Mehrwertsteuer unterworfen wäre (vgl. entsprechend Urteil vom 26. Februar 2015, VDP Dental Laboratory u. a., C?144/13, C?154/13 und C?160/13, EU:C:2015:116, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

33 Angesichts des Vorstehenden muss die Lieferung von menschlichem Blut, einschließlich der Lieferung von Blutplasma, das eines seiner Bestandteile ist, unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung fallen, wenn diese Lieferung unmittelbar zu dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beiträgt, d. h., wenn das gelieferte Blutplasma unmittelbar für Gesundheitsleistungen oder zu therapeutischen Zwecken eingesetzt wird.

34 Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die zur Umschreibung der in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen verwendeten Begriffe eng auszulegen sind, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne u. a. Urteile vom 28. Juli 2011, Nordea Pankki Suomi, C?350/10, EU:C:2011:532, Rn. 23, sowie vom 22. Oktober 2015, Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

35 Daraus folgt, dass sogenanntes „Industrieplasma“, d. h. Plasma, dessen Lieferung nicht unmittelbar zu dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beiträgt, da es dazu bestimmt ist, in einem industriellen Herstellungsprozess, u. a. zum Zweck der Herstellung von Arzneimitteln, eingesetzt zu werden, dagegen nicht unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung fallen kann.

36 Folglich fällt nur Blutplasma, das tatsächlich zur unmittelbaren therapeutischen Verwendung bestimmt ist, unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung.

37 Da die Gewährung dieser Steuerbefreiung davon abhängt, dass das Blutplasma für eine bestimmte Art von dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten verwendet wird, kann der Umstand, dass zur industriellen Verwendung bestimmtes Plasma theoretisch unmittelbar für therapeutische Zwecke verwendet werden kann – selbst wenn er erwiesen sein sollte –, nicht bedeuten, dass für dieses Plasma die Befreiungsregelung anzuwenden ist, die lediglich für Blutplasma, das tatsächlich unmittelbar für therapeutische Zwecke verwendet wird, die Kosten begrenzen soll.

38 Aus den dem Gerichtshof vorgelegten Akten geht hervor, dass Blutplasma wie das im Ausgangsverfahren in Rede stehende nicht für die Zwecke von Gesundheitsleistungen oder therapeutische Zwecke bestimmt ist, sondern ausschließlich für pharmazeutische Zwecke.

39 Ein solches Blutplasma kann daher nicht unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung fallen.

40 Nach alledem ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112 dahin gehend auszulegen ist, dass die Lieferung von menschlichem Blut, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung von der Steuer befreien müssen, nicht die Lieferung von aus menschlichem Blut gewonnenem Blutplasma umfasst, wenn dieses Blutplasma nicht unmittelbar für therapeutische Zwecke, sondern ausschließlich zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt ist.

Kosten

41 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin gehend auszulegen, dass die Lieferung von menschlichem Blut, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung von der Steuer befreien müssen, nicht die Lieferung von aus menschlichem Blut gewonnenem Blutplasma umfasst, wenn dieses Blutplasma nicht unmittelbar für therapeutische Zwecke, sondern ausschließlich zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt ist.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Deutsch.