Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NILS WAHL
vom 2. Juni 2016 [1]

Rechtssache C-412/15

TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH
gegen
Finanzamt Kassel II – Hofgeismar

(Vorabentscheidungsersuchen des Hessischen Finanzgerichts, Deutschland)

„Mehrwertsteuer — Vorsteuerabzug — Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie — ‚Blut' — Lieferungen von Blutplasma zur Herstellung von Arzneimitteln"

1. Das vorliegende Verfahren wirft im Wesentlichen folgende Frage auf: Ist die Lieferung von Blutplasma zum Zweck der Herstellung von Arzneimitteln ein von der Mehrwertsteuer befreiter Umsatz?

2. Bei der Behandlung dieser Frage wird der Gerichtshof erstens den Begriff „Blut" im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie [2] zu definieren und zweitens zu untersuchen haben, ob nach dieser Bestimmung zwischen Plasma, das für therapeutische Zwecke bestimmt ist, und Plasma, das zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt ist, unterschieden werden sollte.

I – Rechtlicher Rahmen

A – *Unionsrecht*

3. Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt:

„(1) 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;

1 — Originalsprache: Englisch.

2 — Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).

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;

…“

B – *Nationales Recht*

4. § 4 des Umsatzsteuergesetzes (im Folgenden: UStG) bestimmt:

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

…

1. b) die innergemeinschaftlichen Lieferungen …

…

17. a) die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch …“

5. § 15 UStG bestimmt:

„(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 …“

6. Abschnitt 4.17.1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (im Folgenden: UStAE) bestimmt:

„(1) Zum menschlichen Blut gehören folgende Erzeugnisse: Frischblutkonserven, Vollblutkonserven, Serum- und Plasmakonserven, Heparin-Blutkonserven und Konserven zellulärer Blutbestandteile.

(2) Nicht unter die Befreiung fallen die aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellten Plasmapräparate. Hierzu gehören insbesondere: Faktoren-Präparate, Humanalbumin, Fibrinogen, Immunglobuline. ...“

II – Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

7. Die TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH (im Folgenden: TMD) betreibt ein Blutspendezentrum. Im Rahmen ihrer Tätigkeit lieferte sie Blutplasma zur Herstellung von Arzneimitteln an die in der Schweiz ansässige X AG, die das Plasma bei TMD abholte und zu ihren Produktionsstätten im übrigen Unionsgebiet transportierte.

8. In ihrer dem Finanzamt Kassel II – Hofgeismar (im Folgenden: Finanzamt) eingereichten Umsatzsteuererklärung für 2008 machte TMD die mit diesen Lieferungen im Zusammenhang stehenden Vorsteuern geltend. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug jedoch mit der Begründung, die Lieferungen des Blutplasmas in das übrige Unionsgebiet seien sowohl nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG als innergemeinschaftliche Lieferungen als auch nach § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG als Lieferung von Blut steuerbefreit. Das Finanzamt kam daher zu dem Ergebnis, dass § 15 Abs. 2 UStG dem Vorsteuerabzug entgegenstehe.

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

10. Am 7. Dezember 2012 beantragte TMD die Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2008 bis 2010. Sie begehrte die Anerkennung der mit der Lieferung des Plasmas in Zusammenhang stehenden Vorsteuern. Zur Begründung machte sie geltend, 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 um die Lieferung von Sourceplasma an Pharmafirmen zur Fraktionierung und anschließenden Herstellung von Arzneimitteln handele. Dies habe zur Folge, dass die Steuerbefreiung ausschließlich auf § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG beruhe und deshalb der Vorsteuerabzug zu gewähren sei.

11. Mit Verfügung vom 7. Mai 2013 lehnte das Finanzamt die Änderungsanträge ab. TMD erhob daraufhin Klage vor dem vorlegenden Gericht mit dem Ziel, das Finanzamt zur Änderung der Steuerfestsetzungen zu verpflichten.

12. Zur Stützung ihrer Klage machte TMD geltend, die Lieferung von Blutplasma, das zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt sei, stelle keine Lieferung von Blut im Sinne von § 4 Nr. 17 Buchst. a UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dar. Das Finanzamt weist die von TMD vorgebrachten Argumente zurück und weist darauf hin, dass seine Rechtsauslegung auch dem Wortlaut des Abschnitts 4.17.1 UStAE entspreche.

13. Das vorlegende Gericht 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 Mehrwertsteuerrichtlinie 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?

14. Schriftliche Erklärungen sind im vorliegenden Verfahren von TMD, der deutschen und der ungarischen Regierung sowie der Kommission eingereicht worden. TMD, die deutsche Regierung und die Kommission haben in der Sitzung vom 28. April 2016 auch mündliche Erklärungen abgegeben.

III – Prüfung der Vorlagefragen

A – *Erste Frage*

15. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob der Begriff „Blut“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie aus menschlichem Blut gewonnenes Blutplasma umfasst.

16. Nach Ansicht von TMD ist die Frage zu verneinen, während die deutsche und die ungarische Regierung sowie die Kommission der Ansicht sind, dass sie zu bejahen sei.

17. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die in Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen nach ständiger Rechtsprechung den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände unter Vermeidung der höheren Kosten erleichtern sollen, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären. Diese Steuerbefreiungen sind autonome unionsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Mehrwertsteuersystems verhindern sollen [3].

18. Die Steuerbefreiungen in Art. 132 Abs. 1 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. Ihre Auslegung muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Die Regel einer engen Auslegung bedeutet daher nicht, dass diese Steuerbefreiungen in einer Weise ausgelegt werden dürfen, die ihnen ihre Wirkung nähme [4].

19. Vor diesem Hintergrund pflichte ich aus einer Reihe von Gründen der Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie bei, die von der deutschen und der ungarischen Regierung sowie der Kommission vertreten wird.

20. Festzustellen ist zunächst, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie den Begriff „Blut“ ebenso wenig definiert wie die anderen in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d aufgeführten Begriffe („menschliche Organe“ und „Frauenmilch“). Der Gerichtshof hatte auch bisher noch keine Gelegenheit, Hinweise zu diesen Begriffen zu geben. Klar ist jedoch, dass sie eine dem Mehrwertsteuerrecht der Union eigene autonome und einheitliche Auslegung erhalten müssen [5].

21. Zu den in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Gegenständen und Dienstleistungen hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Zweck ihrer Steuerbefreiung darin liegt, die Kosten von Heilbehandlungen zu senken und diese für den Einzelnen leichter zugänglich zu machen [6]. Die Befreiungen sollen somit letztlich verhindern, dass die in dieser Bestimmung genannten Gegenstände oder Dienstleistungen aufgrund der höheren Kosten, die entstünden, wenn ihre Lieferung bzw. Erbringung der Mehrwertsteuer unterworfen wäre, schlechter zugänglich werden [7].

3 — 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 44).

4 — Vgl. Urteil vom 12. März 2015, „go fair“ Zeitarbeit (C-594/13, EU:C:2015:164, Rn. 17 und die dort angeführte Rechtsprechung).

5 — Vgl. entsprechend Urteil vom 3. Juni 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, Rn. 22).

6 — Vgl. Urteil vom 13. März 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 28).

7 — 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. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22. Dieses Anliegen liegt meines Erachtens in gewissem Maß auch den Steuerbefreiungen für die Lieferung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Gegenstände zugrunde. Der Unionsgesetzgeber wollte also eine Erhöhung der Kosten bestimmter gesundheitsbezogener Behandlungen verhindern, mit denen eine Lieferung von Bestandteilen des menschlichen Körpers oder aus ihm gewonnener Produkte verbunden ist.

23. In diesem Licht betrachtet, muss der Begriff „Blut“ auch dessen Bestandteile wie Plasma umfassen.

24. Wie die deutsche Regierung und die Kommission hervorheben, sollte in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden, dass Lieferungen von „Vollblut“ heutzutage relativ selten vorkommen. Selbst bei Umsätzen, die therapeutischen Zwecken dienen, handelt es sich zumeist um Lieferungen von Blutbestandteilen wie Plasma. Dies kann der Unionsgesetzgeber bei der Neufassung der Mehrwertsteuerrichtlinie im Jahr 2006 nicht übersehen haben. Die von TMD vertretene Auslegung wäre keineswegs eine enge Auslegung der Bestimmung, sondern würde zu einer ganz erheblichen Einschränkung des Anwendungsbereichs der für Lieferungen von Blut in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Befreiung führen. Diese Auslegung würde den vom Gesetzgeber verfolgten Zweck folglich weitgehend vereiteln.

25. Auch aus weiteren Gründen hätte eine Auslegung des Begriffs „Blut“, die dessen Bestandteile nicht einschlösse, Konsequenzen, die dem vom Gesetzgeber verfolgten Zweck zuwiderliefen. Erstens würden sich die Kosten für Krankenhäuser und ähnliche Einrichtungen, die Blutplasma zu therapeutischen Zwecken verwenden, natürlich erhöhen. Zweitens wäre zwar die Verwendung von Vollblut von der Steuer befreit, die Verwendung eines oder mehrerer seiner Bestandteile jedoch nicht. Somit wären die Kosten einer Lieferung von Vollblut an einen transfusionsbedürftigen Patienten im Verhältnis niedriger als die Kosten der gleichen, jedoch nur mit Plasma oder Thrombozyten durchgeführten Transfusion. Dies kann meines Erachtens nicht das vom Gesetzgeber gewollte Ergebnis sein.

26. Ferner wird diese Auslegung, wie das vorlegende Gericht darlegt, dadurch gestützt, dass der Beratende Ausschuss für die Mehrwertsteuer (im Folgenden: Mehrwertsteuerausschuss) in seiner 99. Sitzung vom 3. Juli 2013 fast einstimmig zu der Auffassung gelangte, dass die Lieferung von „Blut“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie neben der Lieferung von Vollblut auch die Lieferung einzelner Blutbestandteile wie Blutplasma oder Blutzellen menschlichen Ursprungs umfasse. Auch wenn die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses lediglich Stellungnahmen eines beratenden Ausschusses und keine offizielle Auslegung des Unionsrechts darstellen und somit nicht bindend sind, können sie gleichwohl eine nützliche Auslegungshilfe sein [8].

27. Zwar wird – wie das vorlegende Gericht ebenfalls darlegt – nicht nur in der Richtlinie 2009/132/EC [9], sondern auch in anderen Unionsrechtsakten zwischen „Blut“ und „Plasma“ unterschieden. Für mich ist jedoch nicht ersichtlich, inwiefern dies für die vorliegende Prüfung von Bedeutung sein sollte: Verschiedene Rechtsakte können verschiedene Bereiche betreffen und verschiedene Ziele verfolgen [10]. Der gleiche Begriff kann in zwei oder mehr Rechtsakten verschiedene Bedeutungen haben. Wie die Kommission zu Recht ausführt, werden Vollblut und Blutplasma jedenfalls selbst in den Rechtsakten, auf die TMD in der vorliegenden Rechtssache verweist, tatsächlich nicht unterschiedlich geregelt.

8 — Vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, Nrn. 46 bis 51).

9 — Richtlinie des Rates vom 19. Oktober 2009 zur Festlegung des Anwendungsbereichs von Artikel 143 Buchstaben b und c der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen (ABl. 2009, L 292, S. 5). Zu dieser Richtlinie siehe unten, Nrn. 36 bis 38.

10 — Vgl. in diesem Sinne und entsprechend Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, Rn. 66).

28. Zunächst ist in Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2002/98/EG [11] von Blut und Blutbestandteilen die Rede, um klarzustellen, dass der in dieser Richtlinie vorgesehene Qualitäts- und Sicherheitsstandard für beide gilt. Sodann dient die in der Kombinierten Nomenklatur [12] zu findende Unterscheidung zwischen menschlichem Blut und Blutplasma lediglich statistischen Zwecken. Alle in Unterposition 3002 aufgeführten Produkte (zu denen sowohl menschliches Blut als auch Plasma gehören) sind nämlich vom Zoll befreit [13].

29. Dass nunmehr sowohl Vollblut als auch Blutplasma vom Zoll befreit sind, spricht ebenfalls dafür, dass beide auch von der Mehrwertsteuer befreit sein sollten.

30. Daher schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die erste Vorlagefrage zu antworten, dass bei richtiger Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie der Begriff „Blut“ auch aus menschlichem Blut gewonnenes Blutplasma umfasst.

B – *Zweite Frage*

31. Aufgrund der vorgeschlagenen Antwort auf die erste Frage bedarf auch die zweite Vorlagefrage der Beantwortung. Mit seiner zweiten Frage möchte das Hessische Finanzgericht wissen, ob der Begriff „Blut“ auch Blutplasma umfasst, das nicht für therapeutische Zwecke, sondern ausschließlich zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt ist.

32. Wiederum ist die Frage nach Ansicht von TMD zu verneinen, während die deutsche und die ungarische Regierung sowie die Kommission der Ansicht sind, dass sie zu bejahen sei.

33. Auch insoweit pflichte ich der von Letzteren vorgeschlagenen Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie bei.

34. Wenn die in Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie geregelten Steuerbefreiungen auf bestimmte Arten von Umsätzen beschränkt werden sollen – z. B. auf Lieferungen durch bestimmte Personen [14] oder Einrichtungen [15], an bestimmte Erwerber oder Empfänger [16], zu bestimmten Zwecken [17] oder zu bestimmten Bedingungen [18] –, ist dies ausdrücklich angegeben. In Buchst. d dieser Bestimmung sind die befreiten Umsätze hingegen allgemein umschrieben und nicht Gegenstand einer Spezifizierung oder Einschränkung. In Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie heißt es ganz klar, dass zu den von den Mitgliedstaaten zu befreienden Umsätzen die „Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch“ gehört.

35. Dies scheint zu implizieren, dass die Lieferung von Blut (oder seiner Bestandteile) von der Mehrwertsteuer zu befreien ist, ohne dass es darauf ankommt, wozu das Blut letztlich verwendet wird oder wozu die Lieferung dient. Hätte der Gesetzgeber etwas anderes beabsichtigt, hätte er vermutlich eine explizitere und eingehendere Regelung getroffen [19], wie er dies bei allen anderen in Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Steuerbefreiungen getan hat.

11 — Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 27. Januar 2003 zur Festlegung von Qualitäts- und Sicherheitsstandards für die Gewinnung, Testung, Verarbeitung, Lagerung und Verteilung von menschlichem Blut und Blutbestandteilen und zur Änderung der Richtlinie 2001/83/EG (ABl. 2003, L 33, S. 30).

12 — Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. 1987, L 256, S. 1) in geänderter Fassung.

13 — Dies ist im Übrigen ein weiterer Aspekt, der meines Erachtens dafür spricht, menschliches Blut und Blutplasma auch im Rahmen der Mehrwertsteuerrichtlinie einheitlich zu behandeln.

14 — Art. 132 Buchst. e, f und j der Mehrwertsteuerrichtlinie.

15 — Art. 132 Buchst. a, b, g, h, i, k, l, m, n, o, p und q der Mehrwertsteuerrichtlinie.

16 — Art. 132 Buchst. f, l, m und p der Mehrwertsteuerrichtlinie.

17 — Art. 132 Buchst. f und k der Mehrwertsteuerrichtlinie.

18 — Art. 132 Buchst. f, l und o der Mehrwertsteuerrichtlinie.

19 — Vgl. entsprechend Urteil vom 28. November 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, Rn. 29).

36. TMD meint jedoch, das Erfordernis, im Rahmen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie zwischen therapeutischem Plasma und industriellem Plasma zu unterscheiden, lasse sich im Umkehrschluss aus den Art. 37 bis 39 der Richtlinie 2009/132 ableiten. Nach diesen Bestimmungen ist die Einfuhr therapeutischer Stoffe menschlichen Ursprungs (wozu menschliches Blut und seine Derivate gehören) von der Mehrwertsteuer befreit. Nach Ansicht von TMD gäbe es keinen Grund, menschliches Blut und insbesondere seine Derivate ausdrücklich zu erwähnen, wenn sie bereits nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit wären.

37. Dieses Argument überzeugt mich nicht. Erstens ist darauf hinzuweisen, dass die Richtlinie 2009/132 eine Kodifizierung und Neufassung einer früheren Richtlinie (der Richtlinie 83/181/EWG[20]) ist, die zwischenzeitlich mehrfach geändert worden war[21]. Die ausdrückliche Erwähnung von Blut und seinen Derivaten lässt sich dadurch erklären, dass Blut und Blutbestandteile zum Zeitpunkt des Erlasses der Richtlinie 83/181 verschiedenen Zollsätzen unterlagen. Dies ist nicht nur ein Detail am Rande: Eines der wesentlichen Ziele der damaligen Richtlinie 83/181 und der jetzigen Richtlinie 2009/132 besteht gerade darin, das größtmögliche Maß an Einheitlichkeit zwischen Zoll- und Mehrwertsteuersystem zu erreichen. In diesem Zusammenhang sollte im Auge behalten werden, dass die Richtlinie 2009/132 ausschließlich Steuerbefreiungen bei Einfuhren in die Union betrifft, während Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie zu den allgemeinen Bestimmungen über Steuerbefreiungen gehört und somit für innergemeinschaftliche Umsätze ebenso gilt wie für Einfuhren.

38. Zweitens kann den Art. 37 bis 39 der Richtlinie 2009/132 jedenfalls keine Bedeutung für die Auslegung von Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie zukommen. In Art. 37 Abs. 1 der Richtlinie 2009/132 heißt es ausdrücklich, dass er „[u]nbeschadet der Steuerbefreiung nach Artikel 143 Buchstabe a der Richtlinie 2006/112/EG“ gilt. In der letztgenannten Bestimmung heißt es wiederum, dass die Mitgliedstaaten Umsätze von der Steuer befreien, die „die endgültige Einfuhr von Gegenständen [betreffen], deren Lieferung durch Steuerpflichtige in ihrem jeweiligen Gebiet in jedem Fall mehrwertsteuerfrei ist“. Hierzu gehören natürlich Umsätze wie die Lieferung von Blut, die nach Art. 132 der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit sind. Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie kann daher schlicht und einfach nicht im Licht der Art. 37 bis 39 der Richtlinie 2009/132 ausgelegt oder gar als durch diese Bestimmungen geändert angesehen werden. Wegen der verschiedenen Anwendungsbereiche und Ziele der beiden Rechtsakte ist es nicht nur möglich, sondern ganz logisch, dass sich ihre Bestimmungen in gewissem Maß überschneiden.

39. TMD trägt ferner vor, wenn Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie dahin ausgelegt würde, dass er auch die Lieferung von Blutplasma zur Herstellung von Arzneimitteln umfasse, würden sich die Gesamtkosten dieser Arzneimittel zwangsläufig erhöhen. Dies würde dem mit der betreffenden Bestimmung verfolgten Zweck zuwiderlaufen, die Kosten im Gesundheitssektor zu senken.

40. Diesem Argument ist ein gewisses Gewicht nicht abzusprechen. Meines Erachtens ist klar, dass die fragliche Steuerbefreiung – nach ihrer Auslegung durch die übrigen Beteiligten, die im vorliegenden Verfahren Stellungnahmen abgegeben haben – in bestimmten Fällen *mittelbar* zu einer Erhöhung der Kosten von Arzneimitteln führen wird, die aus Blut oder seinen Bestandteilen hergestellt werden. Der Grund hierfür ist, dass ein Unternehmen wie TMD die Vorsteuer auf Waren oder Dienstleistungen, die es für den Betrieb seines Unternehmens bezogen hat, nicht von der Mehrwertsteuer abziehen kann, die seiner Ansicht nach auf das von ihr an die Arzneimittelunternehmen gelieferte Plasma erhoben werden sollte. Da ihre internen Kosten wegen der fehlenden Abzugsmöglichkeit höher sind, mag es sein, dass sie das Plasma zu höheren Preisen verkaufen muss, was sich wiederum auf den Endpreis der daraus hergestellten Arzneimittel auswirken könnte. Unter sonst gleichen Umständen wird die Mehrwertsteuerbefreiung von Plasma den Preis dieser Produkte wahrscheinlich erhöhen.

20 — Richtlinie des Rates vom 28. März 1983 zur Festlegung des Anwendungsbereichs von Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe d) der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen (ABl. 1983, L 105, S. 38)

21 — Vgl. insbesondere erster Erwägungsgrund der Richtlinie 2009/132.

41. Unklar ist jedoch, ob die Erhöhung des Preises von Arzneimitteln, die Blutplasma enthalten, erheblich sein kann. Ihr Preis wird nämlich letztlich durch eine Vielzahl von Faktoren beeinflusst, von denen der Preis ihrer Bestandteile nur einer ist. Spezielle Merkmale des Marktes wie das Vorhandensein (oder Fehlen) von Konkurrenzprodukten, die Grundregel von Angebot und Nachfrage sowie mögliche Beschränkungen aufgrund von (in vielen Mitgliedstaaten bestehenden) Rechtsvorschriften für die Preise von Arzneimitteln werden sich ebenfalls auf ihren Preis auswirken.

42. Von entscheidender Bedeutung dürfte in diesem Zusammenhang sein, dass alle Lieferanten von Blutplasma (und infolgedessen alle Hersteller von Arzneimitteln, die Blutplasma als Bestandteil benötigen) in der Lage sein sollten, unter gleichen Bedingungen am Wettbewerb teilzunehmen. Dies wird im Anschluss an das Urteil in dieser Rechtssache eindeutig der Fall sein, denn die vom Gerichtshof vorliegend vorgenommene Auslegung des Begriffs „Blut“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Mehrwertsteuerrichtlinie wird für die Finanzbehörden aller Mitgliedstaaten bindend sein.

43. Jedenfalls dürfte, wie die deutsche Regierung hervorgehoben hat, der Umstand, dass eine Senkung der Kosten bestimmter Waren oder Dienstleistungen infolge ihrer Mehrwertsteuerbefreiung die Betriebskosten eines Steuerpflichtigen erhöhen kann, dem vom Gesetzgeber geschaffenen Mehrwertsteuersystem immanent sein [22]. Es ist unvermeidlich, dass Umsätze, die von der Mehrwertsteuer befreite Waren oder Dienstleistungen betreffen, für Steuerpflichtige aufgrund der Funktionsweise des Mehrwertsteuersystems weniger vorteilhaft sein können.

44. Der Gesetzgeber war sich somit der besonderen Situation von Unternehmen bewusst, die sowohl steuerpflichtige als auch nicht steuerpflichtige Umsätze tätigen müssen, und hat hierfür spezielle Regeln vorgesehen. Insbesondere sieht Art. 169 der Mehrwertsteuerrichtlinie vor, dass in bestimmten Fällen von der von einem Steuerpflichtigen zu entrichtenden Mehrwertsteuer die auf Waren oder Dienstleistungen, die für steuerfreie Umsätze verwendet werden, erhobene Mehrwertsteuer abgezogen werden kann. Der Gesetzgeber hat jedoch entschieden, die Geltung dieser Regeln auf bestimmte Sachverhalte oder Umsätze zu beschränken.

45. Demzufolge kann der Umstand, dass für die von TMD getätigten befreiten Umsätze nach der Mehrwertsteuerrichtlinie kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht und dass dies unter bestimmten Umständen zu einer Erhöhung der Kosten von Heilbehandlungen führen kann, nicht dazu führen, diese Bestimmung in einer Weise auszulegen, die ihrem Wortlaut widerspricht. Ein ähnliches wie das von TMD in der vorliegenden Rechtssache vorgebrachte Argument wurde vom Gerichtshof bereits aus eben diesem Grund in der ersten Rechtssache VDP Dental Laboratory [23] zurückgewiesen. Die Schließung etwaiger Lücken im System der Steuerbefreiungen für Waren und Dienstleistungen im Bereich der Heilbehandlung ist nämlich nicht Sache des Gerichtshofs, sondern des Gesetzgebers [24].

46. An dieser Stelle ist auch darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden hat, dass sich, von Lieferungen kleineren Umfangs abgesehen, die bei der Heilbehandlung unbedingt notwendig sind, die Abgabe von Arzneimitteln und sonstigen Gegenständen in tatsächlicher und wirtschaftlicher Hinsicht von der Dienstleistung trennen lässt und daher nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie befreit sein kann [25].

22 — Vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:537, Nr. 96).

23 — Urteil vom 14. Dezember 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, Rn. 34 bis 36).

24 — Vgl. in diesem Sinne Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston in der Rechtssache Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2013:618, Nr. 57).

25 — Vgl. Urteil vom 13. März 2014, Klinikum Dortmund (C-366/12, EU:C:2014:143, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

47. Diese Rechtsprechung impliziert, dass das vom Gesetzgeber mit einigen der Befreiungen in Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgte übergeordnete Ziel zwar in der Senkung der Kosten von Heilbehandlungen bestand, sich aber nicht auf Arzneimittel bezog. Mit anderen Worten trug der Gesetzgeber beim Erlass der Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie keinen die Kosten von Arzneimitteln betreffenden Erwägungen Rechnung.

48. In diesem Zusammenhang mag der Hinweis angebracht sein, dass Blutplasma eindeutig kein Arzneimittel ist, sondern, wie erläutert, ein bei der Herstellung von Arzneimitteln verwendeter Bestandteil sein kann. Weder Plasma für therapeutische Zwecke noch das für eine industrielle Verwendung bestimmte Plasma wird mit einem anderen Stoff vermischt oder in einer seine wesentlichen Eigenschaften verändernden Weise verarbeitet. Der einzige zur Gewinnung des Produkts durchgeführte Vorgang besteht in der erforderlichen Trennung der verschiedenen Blutbestandteile. Das Vorbringen von TMD geht offenbar dahin, dass jede Verarbeitung des Produkts vor seiner Lieferung zu einem neuen oder anderen Produkt führe. Diese Argumentation könnte, logisch zu Ende gedacht, zu unsinnigen Ergebnissen führen. Würde z. B. das bloße Einfrieren von Frauenmilch zur späteren Säuglingsernährung die steuerliche Behandlung dieser Milch ändern? Würde, wenn einem Organ nach der Entnahme Konservierungslösungen infundiert würden, damit es gelagert und transportiert werden kann, die Lieferung dieses Organs dadurch mehrwertsteuerpflichtig?

49. Bedeutsam ist, dass dasselbe Plasma grundsätzlich sowohl für therapeutische Zwecke als auch zur Herstellung von Arzneimitteln verwendet werden kann. Wie TMD selbst anerkennt, unterscheiden sich nur die Verpackung, die Kennzeichnung und der Transport des Plasmas (und die während des Vorgangs durchgeführten Kontrollen) möglicherweise je nach dem Bestimmungszweck. Das Plasma ist und bleibt daher von Anfang an und bis zu seiner Verwendung durch die verschiedenen Nutzer dasselbe Produkt.

50. Vor diesem Hintergrund erscheint mir eine Auslegung von Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie, wonach er Blutplasma unabhängig von seiner geplanten Bestimmung umfasst, auch besser mit dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität vereinbar zu sein, dem zufolge Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen [26].

51. Darüber hinaus kann, wie das vorlegende Gericht darlegt, aufgrund der weitgehenden Übereinstimmung des Produkts – zumindest theoretisch – nicht ausgeschlossen werden, dass ursprünglich für therapeutische Zwecke bestimmtes Plasma später zu industriellen Zwecken verwendet werden kann. Insoweit trägt die deutsche Regierung völlig zu Recht vor, dass eine Pflicht der Steuerbehörden, Lieferungen von Plasma je nach ihrer (von den jeweiligen Wirtschaftsteilnehmern angegebenen) geplanten Verwendung unterschiedlich zu behandeln, die Anwendung dieser Regeln unsicher und schwer handhabbar machen würde.

52. Nach alledem ist auf die zweite Frage meines Erachtens zu antworten, dass der Begriff „Blut“ in Art. 132 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch Blutplasma umfasst, das zur Herstellung von Arzneimitteln verwendet werden soll.

C – *Dritte Frage*

53. Aufgrund der vorgeschlagenen Antwort auf die zweite Frage braucht die dritte Vorlagefrage nicht beantwortet zu werden.

26 — Vgl. Urteil vom 17. Dezember 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung).

IV – Ergebnis

54. Im Ergebnis schlage ich dem Gerichtshof vor, die vom Hessischen Finanzgericht zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen wie folgt zu beantworten:

— Der Begriff „Blut“ in Art. 132 Abs. 1 Buchst. d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem umfasst die Lieferung von aus menschlichem Blut gewonnenem Blutplasma.

— Dieser Begriff umfasst auch Blutplasma, das zur Herstellung von Arzneimitteln verwendet werden soll.