

Vorläufige Fassung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PAOLO MENGOZZI

vom 20. Oktober 2016(1)

Rechtssache C-573/15

État belge

gegen

Oxycure Belgium SA

(Vorabentscheidungsersuchen der Cour d'appel de Liège [Berufungsgericht Lüttich, Belgien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Grundsatz der steuerlichen Neutralität – Medizinische Sauerstoffbehandlung – Ermäßigter Mehrwertsteuersatz – Sauerstoffgasflaschen und -behälter – Normaler Mehrwertsteuersatz – Sauerstoffkonzentrator – Begriff der Behinderung“

I – Einleitung

1. Ist ein Mitgliedstaat in Anbetracht des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität dazu befugt, die Mehrwertsteuer auf den Verkauf und/oder die Vermietung von Sauerstoffkonzentratoren zum normalen Steuersatz von 21 % anzuwenden, während er auf den Verkauf von Flaschen mit Sauerstoff für medizinische Zwecke einen ermäßigten Steuersatz von 6 % anwendet?
2. Zusammengefasst ist dies die Frage, die die Cour d'appel de Liège (Berufungsgericht Lüttich, Belgien) dem Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorlegt und die die Auslegung von Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem(2) in der durch die Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19. Dezember 2006(3) geänderten Fassung (im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie), von Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie sowie des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität betrifft.
3. Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem belgischen Staat und der Oxycure Belgium SA (im Folgenden: Oxycure) über die Frage, ob die Tätigkeit des Verkaufs und/oder der Vermietung von Sauerstoffkonzentratoren und Zubehörteilen für die Sauerstofftherapie der Mehrwertsteuer unterliegt.
4. Sauerstoffkonzentratoren sind Apparate für medizinische Zwecke, die mit Strom betrieben werden, deren Prinzip die Konzentration von Sauerstoff aus der Umgebungsluft ist, um ihr

Stickstoff zu entziehen, wodurch eine höhere Sauerstoffkonzentration erreicht wird(4). Diese Art von Apparaten besteht aus einem Teil zur Konzentration von Sauerstoff sowie einer Nasenkanüle oder einer Sauerstoffmaske und einem Rohr für die Zuleitung von Sauerstoff als integralem Bestandteil dieser Apparate. Die Sauerstoffkonzentratoren ermöglichen die häusliche Sauerstofftherapie für Patienten, die an einer Atmungsinsuffizienz oder an einer anderen schweren Beeinträchtigung leiden, die eine Sauerstoffbehandlung nötig macht, und deren Zustand sich durch den Einsatz von Aerosolen oder Broncholytika nicht mehr verbessern lässt.

5. Im Ausgangsverfahren geht aus den Akten hervor, dass Oxycure zwischen dem 1. Oktober 2007 und dem 31. März 2010 auf die Vermietung und den Verkauf von Sauerstoffkonzentratoren und deren Zubehör einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 6 % anwendete, dessen Erhebung auf die Lieferung und/oder Vermietung von bestimmten Geräten, Artikeln oder medizinischen Apparaten nach Art. 98 Abs. 2 und Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie das Königreich Belgien beschlossen hatte. Nach Ansicht der belgischen Steuerbehörden hätten die Umsätze von Oxycure jedoch der Anwendung des normalen Steuersatzes von 21 % gemäß dem Arrêté royal n° 20, du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux(5) (Königlicher Erlass Nr. 20 vom 20. Juli 1970 zur Festlegung der Mehrwertsteuersätze und zur Einteilung der Güter und Dienstleistungen nach diesen Sätzen) unterworfen werden müssen. Die belgischen Steuerbehörden erließen daher gegen Oxycure einen Beitreibungsbescheid, mit dem sie die Zahlung von knapp 1,3 Mio. Euro an Mehrwertsteuer sowie einer Geldbuße in Höhe von 10 % des geforderten Betrags verlangten.

6. Mit Urteil vom 25. April 2013 gab das Tribunal de première instance de Namur (erstinstanzliches Gericht Namur, Belgien) der Klage von Oxycure gegen den Bescheid der belgischen Steuerbehörden statt und änderte diesen ab. Nach diesem Urteil erfüllen Sauerstoffkonzentratoren im Wesentlichen die Definition in Ziff. 2 der Rubrik XXIII („Sonstige“) in Tabelle A des Königlichen Erlasses Nr. 20, die auf „andere Vorrichtungen zum Tragen in der Hand oder zum Implantieren in den oder zum Tragen am Körper, zum Beheben von Funktionsschäden oder Gebrechen“ anwendbar ist, und so dass auf Umsätze aus dem Verkauf und/oder der Vermietung dieser Apparate der ermäßigte Steuersatz von 6 % gewährt werden kann.

7. Der belgische Staat legte gegen dieses Urteil beim vorlegenden Gericht Berufung ein.

8. Dieses Gericht stellt fest, dass Sauerstoffkonzentratoren wie Flaschen mit Sauerstoff für medizinische Zwecke und Behälter mit Flüssigsauerstoff eine der drei auf dem Markt verfügbaren Sauerstoffquellen darstellten und dass diese Quellen alle untereinander austauschbar seien und/oder einander ergänzten. Zum einen verweist das vorlegende Gericht auf einen Bericht des Centre fédéral d'expertise des soins de santé belge (belgisches Föderales Fachzentrum für Gesundheitspflege), wonach jede Quelle als große stationäre Ausführung und als kleines tragbares Modell verfügbar sei. Aus diesem Bericht gehe auch hervor, dass aus Sicht der klinischen Wirksamkeit für den Patienten eine Sauerstoffbehandlung der anderen entspreche, unabhängig davon, ob der Sauerstoff durch die eine oder andere dieser drei Quellen zur Verfügung gestellt werde und ob sie stationär oder tragbar sei, da die Unterschiede zwischen diesen Arten der Verabreichung von Sauerstoff nur Fragen der Bequemlichkeit (Lärm, Gebrauch außer Haus, verfügbares Volumen, Wiederbefüllung des tragbaren Modells durch den Patienten) und die Kosten für die Allgemeinheit beträfen. Zum anderen erkenne die belgische Regelung über die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung die vollkommene Austauschbarkeit dieser Sauerstoffquellen an, da eine Sauerstoffflasche für den Fall einer Störung in den erstattungsfähigen Kosten eines Sauerstoffkonzentrators enthalten sei.

9. Daher stellt sich dem vorlegenden Gericht die Frage, ob – auch wenn angenommen würde, dass keine Rubrik in Tabelle A des Königlichen Erlasses Nr. 20 ausdrücklich auf die

Sauerstoffkonzentratoren Bezug nimmt – jedenfalls davon auszugehen wäre, dass diese Tabelle im Hinblick auf die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, dahin auszulegen ist, dass sie zumindest stillschweigend diese Apparate gleichermaßen wie die anderen Sauerstoffquellen erfasst.

10. Da die Antwort auf diese Frage von der Auslegung des Unionsrechts abhängt, hat das vorlegende Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht Art. 98 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Anhang III Nrn. 3 und 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie insbesondere im Hinblick auf den Grundsatz der Neutralität einer nationalen Bestimmung entgegen, die einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz für die Sauerstoffbehandlung mittels Sauerstoff-Gasflaschen vorsieht, während die Sauerstoffbehandlung mittels eines Sauerstoffkonzentrators dem normalen Mehrwertsteuersatz unterliegt?

11. Diese Frage ist Gegenstand schriftlicher Erklärungen von Oxycure, des Königreichs Belgien sowie der Europäischen Kommission gewesen. Die Beteiligten haben darüber hinaus in der Sitzung vom 19. September 2016 mündlich verhandelt und Fragen des Gerichtshofs beantwortet.

II – Würdigung

12. Die Beantwortung der Frage des vorlegenden Gerichts ist meiner Ansicht nach in zwei Teile zu gliedern. Zum einen ist zu klären, ob Sauerstoffkonzentratoren wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden entweder unter Nr. 3 oder unter Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen können, da beide Nummern in der dem Gerichtshof vorgelegten Frage angesprochen werden. Ist dies der Fall, stellt sich die Frage, ob der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verpflichtet, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 6 %, der auf den Verkauf von gasförmigem oder flüssigem Sauerstoff für medizinische Zwecke in Behältern anwendbar ist, auch auf den Verkauf und/oder die Vermietung von Sauerstoffkonzentratoren zu erstrecken, nämlich nicht mehr. Zum anderen ist – wenn die Sauerstoffkonzentratoren nicht unter den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf der Grundlage von Nr. 3 oder Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen können, wovon das vorlegende Gericht offenbar stillschweigend ausgeht – zu prüfen, ob der Grundsatz der steuerlichen Neutralität das Königreich Belgien dennoch verpflichten kann, diesen Steuersatz für die Lieferung und/oder die Vermietung von Sauerstoffkonzentratoren zu gewähren, weil diese aus der Sicht des Patienten mit in Behältern geliefertem gasförmigem oder flüssigem Sauerstoff zu medizinischen Zwecken austauschbar sind.

A – Zur Anwendung von Anhang III Nrn. 3 und 4 der Mehrwertsteuerrichtlinie

13. Art. 96 der Mehrwertsteuerrichtlinie bestimmt, dass jeder Mitgliedstaat den gleichen als Normalsatz bezeichneten Mehrwertsteuersatz für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen festsetzt.

14. Abweichend von diesem Grundsatz räumt Art. 98 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, einen oder zwei ermäßigte Mehrwertsteuersätze anzuwenden. Nach Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie sind die ermäßigten Steuersätze nur auf Lieferungen von Gegenständen und auf Dienstleistungen der in Anhang III dieser Richtlinie genannten Kategorien anwendbar(6).

15. In Nr. 3 dieses Anhangs, die in der Vorlagefrage angesprochen wird, werden „Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche und tierärztliche Behandlungen verwendet werden“, genannt. In Nr. 4 dieses Anhangs, die in der

Vorlagefrage ebenfalls angesprochen wird, werden „medizinische Geräte, Hilfsmittel und sonstige Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und die ausschließlich für den persönlichen Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, einschließlich der Instandsetzung solcher Gegenstände“(7) genannt.

16. Während Nr. 3 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung von „Arzneimitteln“ erlaubt, d. h. von fertigen Produkten, die vom Endverbraucher unmittelbar verwendet werden können, erfasst Nr. 4 dieses Anhangs bestimmte Medizinprodukte für eine spezifische Verwendung(8).

17. Als Ausnahmen von dem Grundsatz, dem zufolge die Mitgliedstaaten einen normalen Mehrwertsteuersatz auf Vorgänge, die dieser Steuer unterliegen, anwenden, sind die Nrn. 3 und 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie eng auszulegen(9).

18. Der Gerichtshof hat zum einen bereits entschieden, dass die Nrn. 3 und 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie in der gesamten Europäischen Union autonom und einheitlich angewendet werden müssen, da sie keinen ausdrücklichen Verweis auf das Recht der Mitgliedstaaten enthalten, und zum anderen, dass die in diesem Anhang, insbesondere in den vorgenannten Nummern, verwendeten Begriffe auch entsprechend ihrer gewöhnlichen Bedeutung ausgelegt werden müssen(10).

19. Insoweit geht aus den Akten und den Erklärungen der belgischen Regierung hervor, dass der in Behältern gelieferte gasförmige oder flüssige Sauerstoff zu medizinischen Zwecken in Belgien in den Genuss des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes von 6 % in Anwendung der Rubrik XVII Ziff. 1 Buchst. a der Tabelle A des Königlichen Erlasses Nr. 20 kommt, der die Nr. 3 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie umsetzt. Mit anderen Worten ist Sauerstoff zu medizinischen Zwecken als Medikament anzusehen und in einem weiteren Sinne als „Arzneimittel“ im Sinne von Nr. 3 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie.

20. Hingegen teile ich die von allen Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vor dem Gerichtshof vertretene Auffassung, dass Sauerstoffkonzentratoren der im Ausgangsverfahren fraglichen Art im Gegensatz zu dem in Behältern gelieferten Sauerstoff zu medizinischen Zwecken nicht unter den Begriff „Arzneimittel“ im Sinne von Nr. 3 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen können.

21. Diese Beurteilung stützt sich im Wesentlichen auf das Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, Rn. 63, 64 und 71). In diesem Urteil hat der Gerichtshof festgestellt, dass „Arzneimittel“ angesichts ihrer gewöhnlichen Bedeutung zwar Medikamente zur Verwendung beim Menschen umfassen, hingegen nicht alle Medizinprodukte, Geräte, Vorrichtungen oder Stoffe für die ärztliche oder tierärztliche Verwendung. Wenn Nr. 3 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie nämlich alle Medizinprodukte oder medizinischen Vorrichtungen beträfe, ohne dass es auf den Gebrauch ankäme, für den sie bestimmt sind, hätte dies zur Folge, dass Nr. 4 dieses Anhangs bedeutungslos wäre. Mit anderen Worten kann Nr. 3 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie keine Umgehung der abschließenden Aufzählung in Nr. 4 dadurch erlauben, dass sie den Mitgliedstaaten gestattet, einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf Medizinprodukte oder medizinische Vorrichtungen anzuwenden, ohne Rücksicht auf die konkrete Verwendung, für die sie bestimmt sind. Außerdem sind Arzneimittel Gegenstände, die zum individuellen, ausschließlichen und einmaligen Gebrauch geliefert und im Allgemeinen verschrieben werden, während die Sauerstoffkonzentratoren, um die es im Ausgangsverfahren geht, vom Patienten gemietet werden und somit einer Vielzahl von Dienstleistungen unterliegen können.

22. Ich bin daher der Ansicht, dass nur Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie von

Bedeutung für die Beantwortung der vom vorlegenden Gericht gestellten Frage sein kann.

23. Wie oben erwähnt, betrifft Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie nur bestimmte Medizinprodukte oder medizinische Vorrichtungen, die für bestimmte spezifische Verwendungszwecke vorgesehen sind. Zum einen erfasst diese Nummer nämlich Medizinprodukte und sonstige Vorrichtungen, „die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden“, und erstreckt sich daher nicht auf Produkte, die normalerweise für andere Zwecke verwendet werden(11). Zum anderen betrifft Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie, wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C-360/11, EU:C:2013:17, Rn. 85 bis 88) entschieden hat, Medizinprodukte und medizinische Vorrichtungen, die „ausschließlich“ für den „persönlichen“ Gebrauch von Behinderten bestimmt sind, und nicht Produkte und Vorrichtungen zum allgemeinen Gebrauch durch Krankenhäuser und Fachleute der Gesundheitsdienste. Diese Beschränkung der Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf den ausschließlich persönlichen Gebrauch durch den Endverbraucher steht im Einklang mit dem sozioökonomischen Zweck des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie, der darin besteht, die Kosten für bestimmte, als unentbehrlich erachtete Gegenstände zu senken(12).

24. Bedauerlicherweise hat der Gerichtshof mangels Definition der Begriffe „Behinderung“ und „Behinderte“ in der Mehrwertsteuerrichtlinie und ohne dass diese für die Ermittlung ihres Sinnes ausdrücklich auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist, in diesen Rechtssachen nicht die Gelegenheit ergriffen, diese Begriffe zu präzisieren, insbesondere im Hinblick auf die Grenze, die sie von den Begriffen „Krankheit“ und „Kranke“ trennt.

25. Im Kontext der Auslegung der Richtlinie 2000/78/EG des Rates vom 27. November 2000 zur Festlegung eines allgemeinen Rahmens für die Verwirklichung der Gleichbehandlung in Beschäftigung und Beruf(13) und nach der Ratifizierung des Übereinkommens der Vereinten Nationen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen(14) durch die Europäische Union hat der Gerichtshof klargestellt, dass der Begriff „Behinderung“ so zu verstehen ist, dass er eine Einschränkung erfasst, die insbesondere auf physische, geistige oder psychische Beeinträchtigungen zurückzuführen ist, die in Wechselwirkung mit verschiedenen Barrieren den Betreffenden an der vollen und wirksamen Teilhabe am Berufsleben, gleichberechtigt mit den anderen Arbeitnehmern, hindern können(15).

26. Der Gerichtshof hat in diesem Kontext auch klargestellt, dass sich der Begriff „Behinderung“ zwar von demjenigen der „Krankheit“ oder von Adipositas unterscheidet, dass aber eine Krankheit oder eine solche Adipositas, die eine Einschränkung von langer Dauer mit sich bringen, die u. a. auf physische, geistige oder psychische Beeinträchtigungen von Dauer zurückzuführen ist, in Wechselwirkung mit verschiedenen Barrieren an der vollen und wirksamen Teilhabe am Berufsleben, gleichberechtigt mit den anderen, hindern können und daher unter den Begriff „Behinderung“ im Sinne der Richtlinie 2000/78 fällt(16).

27. Eine solche Definition und eine solche Bedeutung des Begriffs „Behinderung“, die auf einer im Einklang mit den Bestimmungen des Übereinkommens der Vereinten Nationen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen stehenden Auslegung dieses in der Richtlinie 2000/78 enthaltenen Begriffs beruhen, sind in meinen Augen für die Auslegung dieses Begriffs im Rahmen von Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie relevant.

28. Wie nämlich der Gerichtshof zur Auslegung der Richtlinie 2000/78(17) ausgeführt hat, gehört die Mehrwertsteuerrichtlinie zu den Rechtsakten der Union „in den Bereichen selbständige Lebensführung, soziale Eingliederung, Arbeit und Beschäftigung“, die in der Anlage zu Anhang II des Beschlusses zur Genehmigung des erwähnten Übereinkommens der Vereinten Nationen im Namen der Europäischen Gemeinschaft aufgeführt sind und die durch dieses erfasste

Angelegenheiten betreffen.

29. Wie die Kommission zu Recht in ihren schriftlichen Erklärungen geltend gemacht hat, besteht das charakteristische Element des Begriffs „Behinderung“ in dessen Dauerhaftigkeit im Gegensatz zu einer Reduzierung bestimmter Fähigkeiten, die sich insbesondere aus einer sporadisch auftretenden oder vorübergehenden Krankheit ergeben.

30. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts und den Erklärungen der Beteiligten scheinen mir die Sauerstoffkonzentratoren, die Gegenstand des Ausgangsverfahrens sind, nur zwei der drei in Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Kriterien zu erfüllen, was jedoch vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

31. Was das erste Kriterium betrifft, so kann davon ausgegangen werden, wie Oxycure in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, dass diese Apparate „üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden“(18) im Sinne von Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie. Diese Medizinprodukte sind nämlich offensichtlich insbesondere geeignet, schwere, oftmals irreversible Atmungsinsuffizienzen von langer Dauer zu mildern und zu lindern, für die alternative Behandlungen nicht mehr wirksam sind, wie in den Fällen einer chronisch obstruktiven Lungenerkrankung oder bei Personen, die von Mukoviszidose in einem fortgeschrittenen Stadium betroffen sind(19).

32. In diesem Zusammenhang erscheint die Rubrik XXIII („Sonstige“) Ziff. 2 der Tabelle A des Königlichen Erlasses Nr. 20 mit dem Kriterium in Art. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar. Die Entscheidung des Königreichs Belgien, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz von 6 % zu gewähren, gilt nämlich nur für den Verkauf oder die Vermietung von Apparaten „zur Behebung von Funktionsschäden oder Gebrechen“, d. h. nach den Gesichtspunkten und Angaben im Rahmen des Ausgangsverfahrens für Vorrichtungen, die üblicherweise für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden.

33. Durch die Verwendung des Adverbs „üblicherweise“ in Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie hat der Unionsgesetzgeber eindeutig die (viel kategorischere) Annahme zurückgewiesen, der zufolge ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz nur unter der Bedingung auf den Verkauf und/oder die Vermietung von medizinischen Geräten angewendet werden könne, dass diese *ausschließlich* oder *nur* für die Linderung oder die Behandlung von Behinderungen verwendet würden. Durch die Verwendung des Adverbs „üblicherweise“ wollte der Unionsgesetzgeber daher auf medizinische Geräte und andere Vorrichtungen abstellen, die gewöhnlich und generell dafür bestimmt sind, Behinderungen zu lindern oder zu behandeln, ohne dass dies für jeden einzelnen Apparat geprüft werden muss(20).

34. Außerdem ist im Ausgangsverfahren unstrittig, dass alle Quellen zur Verabreichung von Sauerstoff für medizinische Zwecke, somit einschließlich der Sauerstoffkonzentratoren, den Betroffenen nur auf Verschreibung eines Arztes zur Verfügung gestellt werden können. Dieser Umstand schließt grundsätzlich aus, dass Sauerstoffkonzentratoren gewöhnlich und generell dafür bestimmt sind, pathologische Zustände, die nicht unter den Begriff „Behinderung“ fallen, durch Sauerstofftherapie zu lindern oder zu behandeln.

35. Was das zweite Kriterium, nämlich den „persönlichen“ Gebrauch von Behinderten betrifft, so scheint auch dieses erfüllt zu sein, da die Sauerstoffkonzentratoren individuell vom Betroffenen zuhause und außer Haus verwendet werden können, ohne eine Mittelsperson, insbesondere einen Angehörigen der Gesundheitsberufe, einschalten zu müssen. Wie die mündliche Verhandlung vor dem Gerichtshof deutlich aufgezeigt hat, ist die Frage, ob die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sauerstoffkonzentratoren als Vorrichtungen „zum Tragen in der Hand ... oder zum Tragen am Körper“ im Sinne der Rubrik XXIII („Sonstige“) Ziff. 2 der

Tabelle A des Königlichen Erlasses Nr. 20 einzustufen sind, zwischen Oxycure und der belgischen Regierung erörtert worden. Diese Kontroverse betrifft jedoch nicht die Auslegung von Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie, sondern jene des nationalen Rechts, die vom Gerichtshof nicht zu entscheiden ist.

36. Allerdings – und damit komme ich zum dritten Kriterium – verlangt Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur, dass medizinische Geräte und Vorrichtungen „üblicherweise“ für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden und Gegenstand des „persönlichen“ Gebrauchs von Behinderten sind, sondern überdies von diesen Personen „ausschließlich“ verwendet werden.

37. Dieses Kriterium der Ausschließlichkeit bezieht sich nicht auf die Bestimmung dieser Apparate (die weiterhin „üblicherweise“ für die Linderung und die Behandlung von Behinderungen verwendet werden), sondern auf deren Gebrauch. Daraus folgt meiner Ansicht nach, dass dieses Kriterium Apparate, die von anderen Personen als solchen, die eine Behinderung haben, verwendet werden können, vom Anwendungsbereich von Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie ausschließt.

38. Diese Auslegung entspricht dem sozioökonomischen Ziel eines ermäßigten Steuersatzes, indem sie nach Möglichkeit die Selbständigkeit von unter einer Behinderung – einschließlich einer solchen pathologischen Ursprungs – leidenden Personen fördert.

39. Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass es dem in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie verfolgten Zweck, die Kosten bestimmter unentbehrlicher Gegenstände für den Endverbraucher zu senken, widerspräche, wenn die Anwendung eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes in dem Fall, in dem ein Gegenstand für verschiedene Zwecke verwendet werden kann, für jeden einzelnen Liefervorgang davon abhinge, zu welchem konkreten Zweck der Käufer diesen Gegenstand verwendet⁽²¹⁾. Im Übrigen sei es für die Steuerverwaltung unmöglich zu prüfen, ob die Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes in jedem Fall gerechtfertigt ist, was Missbrauch bzw. Steuerumgehung erhöhen bzw. dazu verleiten kann.

40. Es ist aber – wie die Kommission vorgetragen hat – wahrscheinlich, dass Sauerstoffkonzentratoren von Personen verwendet werden, die nicht unter einer Behinderung leiden, insbesondere von Personen mit vorübergehenden Atemwegserkrankungen.

41. Vorbehaltlich einer Überprüfung durch das vorlegende Gericht scheint mir daher, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sauerstoffkonzentratoren nicht in den Anwendungsbereich von Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen, da offensichtlich ist, dass solche Apparate nicht ausschließlich von Behinderten verwendet werden.

B – *Zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität*

42. Kann der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dennoch dazu führen, dass der ermäßigte Mehrwertsteuersatz auf diese Apparate entsprechend dem Ersuchen des vorlegenden Gerichts angewendet wird?

43. Meiner Ansicht nach ist dies nicht der Fall.

44. Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, erlaubt es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nämlich nicht, den Geltungsbereich eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auszuweiten, sofern es an einer eindeutigen Bestimmung fehlt⁽²²⁾. Mit anderen Worten erlaubt dieser Grundsatz nur bei Vorliegen einer eindeutigen Bestimmung, den Geltungsbereich eines ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auszuweiten. Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie

schließt aber Medizinprodukte und medizinische Vorrichtungen, die nicht ausschließlich von Behinderten verwendet werden, eindeutig vom ermäßigten Mehrwertsteuersatz aus.

45. Eine andere Entscheidung liefe auf eine Umgehung der strengen Auslegung und Anwendung der Ausnahmen von dem – vom Gerichtshof wiederholt angeführten – Grundsatz hinaus, dass die Mitgliedstaaten einen Normalsatz der Mehrwertsteuer auf Vorgänge, die dieser Steuer unterliegen, anwenden(23).

46. Deshalb erlaubt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität es entgegen der Annahme des vorlegenden Gerichts nicht, den Rahmen der verschiedenen in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Kategorien zu überschreiten oder ihn gar zu verkennen.

47. Wenn nach der Prüfung des Wortlauts und der Systematik der Nrn. 3 und 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie die Vermietung und/oder der Verkauf der Sauerstoffkonzentratoren unter keine der beiden Nummern des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie fallen können, erlaubt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität nicht, dieser Prüfung ihre Wirkung zu nehmen.

48. Wie der Gerichtshof hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiungen bereits mehrfach entschieden hat, ist der Grundsatz der steuerlichen Neutralität keine Regel des Primärrechts, die für den Umfang eines Befreiungstatbestands bestimmend sein könnte, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz der engen Auslegung von Ausnahmen anzuwenden ist(24).

49. Ich kann kein Hindernis dafür erkennen, diese allgemeine Auslegung der Tragweite des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität auf die Regelung für ermäßigte Mehrwertsteuersätze, die ebenfalls eng auszulegen ist, zu übertragen.

50. Wie die Rechtsprechung des Gerichtshofs zeigt, behält der Grundsatz der steuerlichen Neutralität im Verhältnis zur Regelung für ermäßigte Steuersätze, wie sie in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehen ist, seine volle Relevanz, wenn der Gerichtshof und die nationalen Gerichte in einer bestimmten Situation zu prüfen haben, ob die legitime Entscheidung eines Mitgliedstaats, den ermäßigten Mehrwertsteuersatz auf „konkrete und spezifische Aspekte“ einer bestimmten Kategorie *derselben Nummer* des Anhangs III selektiv anzuwenden, diesen Grundsatz beachtet(25). In diesem Fall ist es nämlich folgerichtig zu prüfen, ob die selektive Anwendung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes nicht dazu führt, die steuerliche Gleichbehandlung der Lieferungen von Gegenständen oder entsprechenden Dienstleistungen, die derselben in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie aufgeführten Kategorie angehören, aufzugeben(26).

51. Dagegen kann der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, wie ich oben ausgeführt habe, nicht dazu benutzt werden, die in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Kategorien auszudehnen, um Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen in deren Anwendungsbereich einzubeziehen, die nach einer Prüfung des Wortlauts und/oder der Systematik dieser Kategorien, nicht hierunter fallen.

III – Ergebnis

52. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage der Cour d'appel de Liège (Berufungsgericht Lüttich, Belgien) wie folgt zu beantworten:

Art. 98 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in der durch die Richtlinie 2006/138/EG des Rates vom 19. Dezember 2006 geänderten Fassung und Anhang III Nrn. 3 und 4 dieser Richtlinie stehen einer

nationalen Bestimmung nicht entgegen, nach der ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz nicht für die Lieferung und/oder für den Verkauf von Sauerstoffkonzentratoren wie den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden gilt, da diese Apparate weder Arzneimittel im Sinne von Anhang III Nr. 3 der geänderten Richtlinie 2006/112 darstellen noch ausschließlich für den Gebrauch von behinderten Personen im Sinne von Nr. 4 dieses Anhangs bestimmt sind, was das vorlegende Gericht zu prüfen hat.

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität kann nicht dahin ausgelegt werden, dass er es erlaubt, den jeweiligen Anwendungsbereich der in den Nrn. 3 und 4 des Anhangs III der geänderten Richtlinie 2006/112 aufgeführten Kategorien dadurch auszuhöhlen, dass auf die Lieferung und/oder die Vermietung von Medizinprodukten, die die in diesen Nummern vorgesehenen Begriffsbestimmungen nicht erfüllen, ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz gewährt wird.

1 Originalsprache: Französisch.

2 ABl. 2006, L 347, S. 1.

3 ABl. 2006, L 384, S. 92.

4 Ich weise darauf hin, dass die Umgebungsluft aus etwa 20 % Sauerstoff und etwa 80 % Stickstoff besteht.

5 *Moniteur Belge* vom 31. Juli 1970, S. 7920.

6 Vgl. u. a. Urteile vom 11. September 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 21 und 22), und vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, Rn. 33).

7 Hervorhebung nur hier.

8 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, Rn. 47 und 64).

9 Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, Rn. 18, 20 und 63).

10 Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, Rn. 20 und 63). Vgl. auch, hinsichtlich des zweiten Teils, Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/Polen (C?678/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:358, Rn. 46 und 47).

11 Urteil vom 4. Juni 2015, Kommission/Polen (C?678/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2015:358, Rn. 48).

12 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, Rn. 48 und 86).

13 ABl. 2000, L 303, S. 16.

14 *Treaty Series*, Bd. 2515, S. 3. Dieses Übereinkommen wurde mit dem Beschluss 2010/48/EG des Rates vom 26. November 2009 im Namen der Europäischen Gemeinschaft genehmigt (ABl. 2010, L 23, S. 35).

15 Vgl. u. a. Urteile vom 4. Juli 2013, Kommission/Italien (C?312/11, nicht veröffentlicht, EU:C:2013:446, Rn. 56), vom 18. März 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, Rn. 76), vom 18. Dezember 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, Rn. 53), und vom 26. Mai 2016, Invamed

Group u. a. (C?198/15, EU:C:2016:362, Rn. 31).

16 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. April 2013, HK Danmark (C?335/11 und C?337/11, EU:C:2013:222, Rn. 39 bis 42 und 47), und vom 18. Dezember 2014, FOA (C?354/13, EU:C:2014:2463, Rn. 56 bis 60). Obwohl sich dies nicht immer klar aus den Urteilen des Gerichtshofs ergibt, sind es meiner Ansicht nach sowohl die körperlichen, seelischen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigungen als auch die Einschränkung, die sie für die davon Betroffenen mit sich bringen, die von langer Dauer sein müssen und die Unterscheidung zwischen dem Begriff „Behinderung“ und „Krankheit“ erlauben.

17 Vgl. Urteile vom 11. April 2013, HK Danmark (C?335/11 und C?337/11, EU:C:2013:222, Rn. 31), und vom 18. März 2014, Z. (C?363/12, EU:C:2014:159, Rn. 74).

18 Hervorhebung nur hier.

19 Mukoviszidose ist eine vererbliche genetische Krankheit, die Zellen befällt, die verschiedene Organe wie die Atemwege auskleiden, indem sie deren Sekrete verändert.

20 Vgl. entsprechend zur Verwendung desselben Adverbs in Nr. 1 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie Urteile vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande (C?41/09, EU:C:2011:108, Rn. 55), und vom 12. Mai 2011, Kommission/Deutschland (C?453/09, nicht veröffentlicht, EU:C:2011:296, Rn. 45).

21 Vgl. Urteil vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, Rn. 86 und 87).

22 Vgl. Urteile vom 5. März 2015, Kommission/Frankreich (C?479/13, EU:C:2015:141, Rn. 43), und vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, Rn. 51). Vgl. auch im Hinblick auf Mehrwertsteuerbefreiungen Urteil vom 13. März 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, Rn. 40).

23 Vgl. u. a. in diesem Sinne Urteile vom 17. Januar 2013, Kommission/Spanien (C?360/11, EU:C:2013:17, Rn. 18), und vom 5. März 2015, Kommission/Luxemburg (C?502/13, EU:C:2015:143, Rn. 38).

24 Vgl. Urteile vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C?44/11, EU:C:2012:484, Rn. 45), vom 13. März 2014, Klinikum Dortmund (C?366/12, EU:C:2014:143, Rn. 40), vom 2. Juli 2015, De Fruytier (C?334/14, EU:C:2015:437, Rn. 37), und vom 17. März 2016, Aspiro (C?40/15, EU:C:2016:172, Rn. 31).

25 Vgl. in diesem Zusammenhang Urteile vom 8. Mai 2003, Kommission/Frankreich (C?384/01, EU:C:2003:264, Rn. 24 bis 29), vom 3. April 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C?442/05, EU:C:2008:184, Rn. 42 und 43), vom 6. Mai 2010, Kommission/Frankreich (C?94/09, EU:C:2010:253, Rn. 28 bis 30), vom 27. Februar 2014, Pro Med Logistik und Pongratz (C?454/12 und C?455/12, EU:C:2014:111, Rn. 44 bis 46), und vom 11. September 2014, K (C?219/13, EU:C:2014:2207, Rn. 23).

26 Wenn die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Sauerstoffkonzentratoren entgegen der vorangegangenen Prüfung insoweit als in den Anwendungsbereich von Nr. 4 des Anhangs III der Mehrwertsteuerrichtlinie fallend anzusehen sind, ist es Sache des vorlegenden Gerichts, zu prüfen, ob die vom Königreich Belgien getroffene Unterscheidung zwischen tragbaren und stationären Medizinprodukten (nur der Lieferung und/oder Vermietung der Ersteren kommt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 6 % zugute) entsprechend den Angaben der in der

vorstehenden Fußnote der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung „konkrete und spezifische Aspekte“ der in Nr. 4 dieses Anhangs aufgeführten Kategorie betrifft und den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet.