

Rechtsprechung

Bundesfinanzhof

Verabreichung von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten eines Krankenhauses

UStG 2005 § 4 Nr. 16 Buchst. b; Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b, Abs. 2 Buchst. a und b

Die Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung, die dort individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke dieses Krankenhauses hergestellt werden, ist als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG steuerfrei (entgegen Abschn. 100 Abs. 3 Nr. 4 UStR 2005 und Abschn. 4.14.6 Abs. 3 Nr. 3 UStAE).

BFH, Urt. v. 24.9.2014 – V R 19/11

Vorinstanz: FG Münster v. 12.5.2011 – 5 K 435/09 U, BeckRS 2014, 96437

Sachverhalt:

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) betreibt ein Krankenhaus und ist als gemeinnützige Einrichtung anerkannt. In den Streitjahren (2005 und 2006) verfügte sie über eine sog. Institutsermächtigung gemäß § 116a SGB V, aufgrund der sie ermächtigt war, ambulante Behandlungen durchzuführen. Ambulante Behandlungen wurden auch durch Krankenhausärzte durchgeführt, die dabei gemäß § 116 SGB V aufgrund einer sog. persönlichen Ermächtigung tätig waren.

2 In den Streitjahren führte die Klägerin durch ihre Krankenhausärzte ambulante Behandlungen von Krebspatienten (Chemotherapien) durch. Die dabei an die Patienten verabreichten Zytostatika wurden von der Klägerin in der von ihr betriebenen Krankenhausapotheke nach ärztlicher Anordnung und individuell für den jeweiligen Patienten hergestellt. Die mit den Zytostatika ausgeführten Nettoumsätze der Klägerin beliefen sich im Streitjahr 2005 auf ... € und im Streitjahr 2006 auf ... €. Auf die entsprechenden Eingangsumsätze entfielen Vorsteuerbeträge in Höhe von ... € in 2005 und ... € in 2006.

3 In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre gab die Klägerin die Zytostatikaumsätze nicht an und machte auch keinen Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen geltend, da sie von gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG 2005 (UStG) steuerfreien Umsätzen ausging. Die Steuererklärungen führten zu unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen in Höhe von ... € für 2005 und ... € für 2006.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das FA) ging im Anschluss an eine Außenprüfung und aufgrund einer Neuregelung in Abschn. 100 Abs. 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 (UStR 2005) davon aus, dass die entgeltliche Abgabe von Medikamenten an Tumorpatienten ab 2005 nicht mehr steuerfrei sei. Das FA setzte mit den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden vom 7.9.2007 die Umsatzsteuer für 2005 auf ... € und für 2006 auf ... € fest. Dabei berücksichtigte es nicht nur die Zytostatikaumsätze, sondern alle Umsätze mit im Rahmen von ambulanten Behandlungen abgegebenen Medikamenten als steuerpflichtig und gewährte im Gegenzug hierfür den Vorsteuerabzug. Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

5 Mit seinem in EFG 2011, 1470 = BeckRS 2014, 96437 veröffentlichten Urteil gab das FG der Klage statt, mit der die Klägerin die Steuerfreiheit der im Rahmen der ambulanten Behandlung der Krebskranken verabreichten Zytostatika begehrte. Es liege unter Berücksichtigung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) ein eng verbundener Umsatz als Nebenleistung zu einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung vor. Bei ambulant durchgeführten Krebstherapien sei die Abgabe von Zytostatika als eng mit den Krankenhausbehandlungen verbundener Umsatz anzusehen, da es sich um eine Nebenleistung zur Krebstherapie handele. Nach den Gesamtumständen sei die Abgabe der Medikamente von der Krankenhausbehandlung nicht trennbar. Der Patient erhalte im Rahmen einer Chemotherapie eine Behandlung, die hauptsächlich in der Verabreichung der Zytostatika unter ärztlicher Aufsicht in den von der Klägerin zur Verfügung gestellten Räumen bestehe. Die daneben von der Klägerin erbrachte zeitnahe und individuelle Herstellung der für die jeweilige Behandlung erforderlichen Medikamente stelle ein Mittel dar, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Es mache keinen Unterschied, ob diese Heilbehandlung im Rahmen einer stationären Aufnahme oder ambulant erfolge.

6 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision, die es auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Die Abgabe von Zytostatika sei gegenüber der ambulanten Behandlung als selbständige Leistung anzusehen. Eine Zuordnung zum Zweckbetrieb Krankenhaus komme für die Lieferung von Arzneimitteln nicht in Betracht. Umsatzsteuerrechtlich sei das Trennungsprinzip zu beachten. Die eigenständige Vergütung der ambulanten Behandlung nach § 116b Abs. 5 SGB V erstrecke sich nicht auf die Abgabe von Arzneimitteln. Eine einheitliche Leistung folge nicht daraus, dass die Medikamentenabgabe demselben Ziel diene wie die ambulante Behandlung. Es sei zu bezweifeln, dass die mit einem Therapieplan einhergehende Lieferung eines individuell verordneten Zytostatikums geeignet sei, die ärztlichen und pflegerischen Leistungen der Ambulanz so zu fördern, dass die Lieferung durch die Krankenhausapotheke unerlässlich sei. Die Herstellung eines individuell verordneten Unikats sei das Ergebnis eines eigenständigen Prozesses, der aufgrund seiner pharmazeutischen und wirtschaftlichen Bedeutung nicht als Nebenleistung zu einer ärztlichen und pflegerischen Leistung qualifiziert werden könne. Herstellungs- und Bereitstellungsverfahren seien getrennt. Die Krankenhausapotheken seien im Wettbewerb zu öffentlichen Apotheken tätig. Entgegen dem FG-Urteil könnten auch Krankenhausapotheken nicht die gegenüber der Abgabe eigenständige Behandlungsleistung erbringen. Eine Konkurrenzsituation bestehe nicht nur zu öffentlichen Apotheken, sondern auch zu anderen Krankenhausapotheken. Die für die Steuerfreiheit maßgebliche Zweckbetriebseigenschaft erstrecke sich nur auf ärztliche und pflegerische Leistungen, nicht aber auch auf eine Krankenhausapotheke als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Bei der ambulanten Tätigkeit der Krankenhausärzte würden die Behandlungsleistung und die Arzneimittelabgabe umsatzsteuerrechtlich durch zwei unterschiedliche Unternehmer erbracht.

7 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

9 Es sei nicht nachvollziehbar, dass es für das Vorliegen einer einheitlichen Leistung, die Behandlung und Arzneimittelabgabe

RECHTSPRECHUNG

umfasse, darauf ankommen solle, ob es sich um eine stationäre oder eine ambulante Behandlung handele. Auch soweit ermächtigte Ärzte die Behandlung durchgeführt hätten, liege eine einheitliche Leistung vor. Dabei komme es auch nicht darauf an, ob der ermächtigte Arzt im Rahmen seiner Dienstaufgaben oder einer Nebentätigkeit behandelt habe. Die Zytostatikalieferung habe ohne die ärztliche Behandlung (Injektion und Verlaufskontrolle) für den Patienten keinen eigenständigen Wert. Nach der Rechtsprechung des EuGH zu den gemeinwohlbezogenen Steuerbefreiungen komme es für eine einheitliche Leistung nicht auf die Identität des Leistungserbringers an. Ihre Leistungen seien zumindest nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei. Für die Herstellung einer Zytostatikarezeptur habe die Krankenhausapotheke nur ... € berechnet, während eine öffentliche Apotheke ... € pro Zubereitung erhalten habe. Auf der Grundlage des § 116b SGB V sei die Klägerin erst nach den Streitjahren tätig gewesen.

10 Mit Beschluss vom 15.5.2012 V R 19/11 (BFHE 237, 525, BStBl II 2012, 803 = BeckRS 2012, 95664) hat der Senat das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

11 Zum Begriff des mit einer Krankenhausbehandlung und einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatzes i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG:

12 „1. Muss es sich bei dem eng verbundenen Umsatz um eine Dienstleistung gemäß Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG handeln? 2. Falls Frage 1 zu verneinen ist: Liegt ein mit einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz nur vor, wenn dieser Umsatz durch denselben Steuerpflichtigen erbracht wird, der auch die Krankenhausbehandlung oder ärztliche Heilbehandlung erbringt? 3. Falls Frage 2 zu verneinen ist: Liegt ein eng verbundener Umsatz auch dann vor, wenn die Heilbehandlung nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, sondern nach Buchst. c dieser Bestimmung steuerfrei ist?“

13 Hierauf hat der EuGH mit Urteil vom 13.3.2014 in der Rechtssache C-366/12, *Klinikum Dortmund gGmbH*, UR 2014, 271 = MwStR 2014, 301 entschieden:

14 „Eine Lieferung von Gegenständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen zytostatischen Medikamenten, die von innerhalb eines Krankenhauses selbständig tätigen Ärzten im Rahmen einer ambulanten Krebsbehandlung verschrieben worden sind, kann nicht gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG ... in der durch die Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12.12.2005 geänderten Fassung von der Mehrwertsteuer befreit werden, es sei denn, diese Lieferung ist in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Hauptleistung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.“

15 Das FA verneint das Vorliegen eines sog. „Kontinuums“, die Klägerin bejaht es hingegen.

Gründe:

16 II. Die Revision führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, hat aber in der Sache keinen Erfolg.

Verfahrensrechtliche Aspekte

17 1. Das Urteil des FG hat über die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide für 2005 und 2006 vom 7.9.2007 entschieden. An die Stelle dieser Bescheide traten während des Revisionsverfahrens gemäß § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO die Änderungsbescheide vom 13.12.2011. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid mit der Folge zugrunde,

dass das FG-Urteil keinen Bestand mehr haben kann (vgl. Urteile des BFH v. 28.8.2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10 = BeckRS 2003, 24000272; v. 10.11.2004 XI R 30/04, BFHE 208, 194, BStBl II 2005, 274 = BeckRS 2004, 24001973).

18 Einer Zurückverweisung an das FG nach § 127 FGO bedarf es nicht, da sich der bisherige Streitstoff durch die Änderungsbescheide nicht verändert hat, wie auch die Beteiligten auf Anfrage übereinstimmend mitgeteilt haben. Der erkennende Senat entscheidet gemäß §§ 100, 121 FGO i. V. m. § 126 Abs. 2 FGO in der Sache selbst und gibt der Klage gegen die Umsatzsteuer-Änderungsbescheide für 2005 und 2006 vom 13.12.2011 statt.

Entscheidung „in der Sache“

19 2. Verabreichungen der Zytostatika durch die Klägerin an ambulant in ihrem Krankenhaus behandelte Patienten sind als „mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng“ verbundene „Umsätze“ steuerfrei.

20 a) § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG beruht unionsrechtlich auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG. Steuerfrei sind danach die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen 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 bzw. bewirkt werden. Diese Bestimmung ist bei der Auslegung des nationalen Rechts zu berücksichtigen (vgl. z. B. BFH v. 25.1.2006 V R 46/04, BFHE 211, 571, BStBl II 2006, 481 = BeckRS 2006, 24002476, unter II.2.b; v. 26.8.2010 V R 5/08, BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296 = BeckRS 2011, 94148, unter II.1.).

21 Bei richtlinienkonformer Auslegung entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG sind „als mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng verbundene(n) Umsätze“ i. S. von § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG „Krankenhausbehandlungen und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze“ anzusehen.

22 b) Bei den mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätzen i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG handelt es sich nach der EuGH-Rechtsprechung um Nebenleistungen, die an den Empfänger einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung als Hauptleistung erbracht werden (EuGH v. 1.12.2005 C-394/04, *Ygeia*, Slg. 2005, I-10373 = DStRE 2006, 286, Rz 18, und v. 10.6.2010 C-262/08, *Copy Gene*, UR 2010, 526 = BeckRS 2010, 90722, Rz 39).

23 Es muss sich um Leistungen handeln, die im Rahmen von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen erbracht werden und zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind (EuGH *Ygeia* in Slg. 2005, I-10373, Rz 25, und *Copy Gene* in UR 2010, 526 = BeckRS 2010, 90722, Rz 40). Leistungen, die lediglich den Komfort und das Wohlbefinden der Krankenhauspatienten verbessern sollen, gehören nicht hierzu (EuGH *Ygeia* in Slg. 2005, I-10373, Rz 29). Für das Vorliegen eines eng ver-

RECHTSPRECHUNG

bundenen Umsatzes bestehen keine zeitlichen Erfordernisse. Der enge Zusammenhang zur Krankenhausbehandlung und ärztlichen Heilbehandlung setzt aber voraus, dass eine Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung zumindest begonnen hat oder geplant ist (EuGH *Copy Gene* in UR 2010, 526 = BeckRS 2010, 90722, Rz 45 bis 50).

24 c) Die Verabreichung von Zytostatika, die im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung individuell für den einzelnen Patienten in einer Krankenhausapotheke hergestellt werden, ist als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz steuerfrei. Entgegen der Verwaltungsauffassung (Abschn. 100 Abs. 3 Nr. 4 UStR 2005 und Abschn. 4.14.6 Abs. 3 Nr. 3 UStAE) ist nicht zwischen stationär und ambulant im Krankenhaus behandelten Patienten zu unterscheiden.

25 Definiert sich der mit der Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundene Umsatz entsprechend der EuGH-Rechtsprechung danach, ob er zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich ist, gehört hierzu auch die Verabreichung von für den Patienten individuell hergestellten Arzneimitteln zur Durchführung einer ambulanten Heilbehandlung im Krankenhaus.

26 Aus diesem Grund waren die in der Krankenhausapotheke individuell hergestellten Arzneimittel für die Krankenhaus- und Heilbehandlung auch unerlässlich i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b erster Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG und bei richtlinienkonformer Auslegung des § 4 Nr. 16 UStG mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundene Umsätze.

27 Entgegen der Auffassung des FA kommt es auch nicht darauf an, ob es dem Patienten bei einer ambulanten Behandlung – anders als bei einer stationären Behandlung – im Einzelfall zumutbar wäre, sich die für die Behandlung erforderlichen Arzneimittel aus einer öffentlich zugänglichen Apotheke – nach Verschreibung durch das Krankenhaus – selbst zu besorgen. Denn maßgeblich ist die Unentbehrlichkeit mit Blick auf die konkrete therapeutische Zielsetzung, nicht aber eine Unentbehrlichkeit im Hinblick auf denkbare alternative Methoden zur Arzneimittelbeschaffung.

28 Schließlich ist es für die Steuerfreiheit eines mit einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatzes nicht erforderlich, dass für beide ein einheitliches Entgelt vereinbart wird.

Unerhebliche Aspekte bei der Entscheidung „in der Sache“

29 3. Die vom FA gegen die Steuerfreiheit geltend gemachten Einwendungen greifen nicht durch.

30 a) Eine Einschränkung der Steuerfreiheit auf die Arzneimittelabgabe an stationär behandelte Patienten kann entgegen der Auffassung des FA nicht aus der Verweisung in § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG auf § 67 AO abgeleitet werden. Denn mit dieser Verweisung soll lediglich sichergestellt werden, dass nur die Leistungen von Krankenhäusern in privatrechtlicher Trägerschaft steuerfrei sind, die unter sozial vergleichbaren Bedingungen wie öffentlich-rechtlich organisierte Krankenanstalten tätig sind. Die Verweisung dient daher nicht dazu, die gemeinschaftsrechtlichen Begriffe der Krankenhausbehandlung, ärztlichen Heilbehandlung und der hiermit eng verbundenen Umsätze zu definieren oder einzuschränken.

31 b) Es steht der Steuerfreiheit auch nicht entgegen, dass in der Krankenhausapotheke für einzelne Patienten individuell hergestellte Arzneimittel nicht nur zur ambulanten Krankenhausbehandlung durch die Klägerin selbst im Rahmen ihrer vertragsärztlichen Versorgung gemäß § 116a SGB V – oder wie das FA meint, aber von der Klägerin bestritten wird – zu ambulanten Behandlungen gemäß § 116b SGB V verwendet wurden, sondern auch der ambulanten Krankenhausbehandlung durch gemäß § 116 SGB V zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigte Krankenhausärzte dienten.

32 aa) Im Streitfall liegt die nach dem Senatsurteil vom 18.10.1990 V R 76/89 (BFHE 162, 510, BStBl II 1991, 268 = BeckRS 1990, 22009709, unter II.1.a) erforderliche Abgabe von Arzneimitteln an eigene Patienten des Krankenhauses vor. Dies gilt auch für die Heilbehandlung durch selbständig tätige Krankenhausärzte im Krankenhaus der Klägerin. Es handelt sich daher nicht um die – nach dem Senatsurteil in BFHE 162, 510, BStBl II 1991, 268 = BeckRS 1990, 22009709 steuerpflichtige – Belieferung anderer Krankenhäuser durch eine Krankenhausapotheke.

33 bb) Unerheblich ist, dass bei der Behandlung durch gemäß § 116 SGB V ermächtigte Krankenhausärzte Leistungen durch zwei unterschiedliche Unternehmer erbracht werden: zum einen die Heilbehandlung durch den ermächtigten Krankenhausarzt und zum anderen die Abgabe der Arzneimittel durch die Krankenhausapotheke der Klägerin. Denn für den mit einer Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundenen Umsatz kommt es – anders als für die Beurteilung mehrerer Leistungen als Haupt- und Nebenleistung (vgl. hierzu BFH v. 19.3.2009 V R 50/07, BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78 = BeckRS 2009, 24003686, unter II.2.a ee, und v. 30.6.2011 V R 18/10, BFHE 234, 496, BStBl II 2013, 246 = BeckRS 2011, 96084, unter II.2.b aa) – nach der EuGH-Rechtsprechung nicht auf die Identität des Leistenden, sondern auf die Identität des Leistungsempfängers an. Es muss sich um Nebenleistungen handeln, die an den Empfänger einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung als Hauptleistung erbracht werden (EuGH-Urteile *Ygeia* in Slg. 2005, I-10373, Rz 18, und *Copy Gene* in UR 2010, 526 = BeckRS 2010, 90722, Rz 39).

34 Dementsprechend ist nach der mit der Verwaltungsauffassung insoweit übereinstimmenden Rechtsprechung des Senats auch eine Personalgestellung durch ein Krankenhaus an eine Arztpraxis ein mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundener Umsatz, wenn die Personalgestellung für die ärztliche Versorgung der Krankenhauspatienten erfolgt (BFH v. 18.1.2005 V R 35/02, BFHE 208, 486, BStBl II 2005, 507 = BeckRS 2005, 24001993, und in BFHE 211, 571, BStBl II 2006, 481 = BeckRS 2006, 24002476); dem hat sich die Verwaltung angeschlossen (Abschn. 4.16.6 Abs. 2 Nr. 4 UStAE; vgl. auch Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 4 und 5 UStR 2005).

35 c) Eine Steuerpflicht der hier streitigen Leistungen ergibt sich auch nicht, wenn (worüber im Streitfall nicht zu entscheiden ist) vergleichbare Leistungen, die durch andere Apotheken als Krankenhausapotheken erbracht werden, als steuerpflichtig behandelt werden.

36 aa) Zwar können die Mitgliedstaaten nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a vierter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG die Steuerfreiheit bei Leistungen privater Krankenhäuser

RECHTSPRECHUNG

davon abhängig machen, dass die Steuerfreiheit „nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen“. Da der nationale Gesetzgeber diese Ermächtigung nicht ausgeübt hat, kommt es hierauf nicht an.

37 bb) Im Streitfall kann gegen die Steuerfreiheit auch nicht Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG angeführt werden. Von der Steuerfreiheit ausgeschlossen sind danach Leistungen, die „im wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt werden“.

38 (1) Zu Unrecht beruft sich das FA auf das Senatsurteil vom 21.3.2007 V R 28/04 (BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999 = BeckRS 2007, 24002971), das zu ausbildungsbegleitenden sozialpädagogischen Leistungen ergangen ist und auf einem durch den Unternehmer geltend gemachten Anwendungsvorrang beruht, während sich im Streitfall die Steuerfreiheit der durch die Klägerin erbrachten Leistungen bereits aus der richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG ergibt.

39 Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem gleichfalls vom FA in Bezug genommenen Senatsurteil vom 18.8.2005 V R 20/03 (BFHE 211, 85, BStBl II 2005, 910 = BeckRS 2005, 24002305), in dem der Senat zwar Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG zitiert hat, die einschränkende Auslegung des Umsatzbegriffs in § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG und die sich hieraus ergebende Steuerpflicht bei der Abgabe von Speisen und Getränken in einem Musical-Theater aber entscheidend auf die allgemeinen Grundsätze zu Haupt- und Nebenleistungen gestützt hat.

40 (2) Die Leistungen der Klägerin sind aber auch bei einer unterstellten Anwendbarkeit von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b zweiter Gedankenstrich der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei. Denn nach der Rechtsprechung des Senats ist diese Bestimmung nicht geeignet, den Kernbereich einer sich aus Art. 13 Teil A Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG ergebenden Steuerfreiheit einzuschränken (BFH v. 7.10.2010 V R 12/10, BFHE 231, 349, BStBl II 2011, 303 = BeckRS 2011, 94165, unter II.2.c bb).

41 Zu diesem Kernbereich gehört bei Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG die Verabreichung von Arzneimitteln, die das Krankenhaus für die in ihm behandelten Patienten selbst individuell herstellt, ohne dass dabei nach der Behandlungsart – stationär oder ambulant – zu differenzieren wäre. Wie das FG darüber hinaus zu Recht entschieden hat, diene die Verabreichung dieser Arzneimittel unmittelbar der Krankenhaus- und Heilbehandlungstätigkeit, die die Klägerin und die bei ihr tätigen Krankenhausärzte ausübten, und war daher nicht im Wesentlichen dazu bestimmt, zusätzliche Einnahmen durch eine nicht vom Kernbereich der Steuerfreiheit erfasste Tätigkeit zu erzielen.

Bedeutung der Ausführungen des EuGH im Verfahren *Klinikum Dortmund gGmbH*

42 4. Eine Steuerpflicht ergibt sich auch nicht aus dem im Streitfall ergangenen EuGH-Urteil *Klinikum Dortmund gGmbH*

in MwStR 2014, 301. Danach ist eine Lieferung von zytostatischen Medikamenten, die von innerhalb eines Krankenhauses selbständig tätigen Ärzten im Rahmen einer ambulanten Krebsbehandlung verschrieben worden sind, nicht gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei, es sei denn, diese Lieferung ist in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Hauptleistung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

43 Zum einen geht es im Streitfall entsprechend den Vorlagefragen im Senatsbeschluss in BFHE 237, 525, BStBl II 2012, 803 um die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, nicht aber um die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG, auf den sich der EuGH in seinem Urteil bezieht. Zum anderen ist das vom EuGH aufgestellte Erfordernis eines „Kontinuums“ (vgl. EuGH *Klinikum Dortmund gGmbH* in MwStR 2014, 301, Rz 35) bereits deshalb gewahrt, da die Abgabe der – unstrittig für einzelne Patienten individuell hergestellten – Zytostatika unentbehrlich für die Verwirklichung der therapeutischen Zielsetzung war (s. oben II.2.c). Dies genügt für die vom EuGH „in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht“ geforderte Untrennbarkeit (vgl. EuGH *Klinikum Dortmund gGmbH* in MwStR 2014, 301, Rz 36 f.). Es liegt insoweit nicht nur ein „therapeutisches Kontinuum“, sondern eine therapeutische Erforderlichkeit vor, so dass die Lieferung „im Zeitpunkt einer humanmedizinischen Heilbehandlung strikt notwendig ist“ (vgl. EuGH *Klinikum Dortmund gGmbH* in MwStR 2014, 301, Rz 34).

44 Hiergegen spricht auch nicht die vom EuGH angeführte Möglichkeit zur Schaffung eines ermäßigten Steuersatzes für Arzneimittel (vgl. EuGH *Klinikum Dortmund gGmbH* in MwStR 2014, 301, Rz 38), da sich dies auf Arzneimittel im Allgemeinen bezieht, während es im Streitfall um die Lieferung speziell für die Behandlung bestimmter Patienten individuell hergestellter Medikamente geht. Es kommt schließlich auch nicht zu der vom EuGH befürchteten Ausweitung der Steuerfreiheit „ohne eindeutige Bestimmung“ (vgl. EuGH *Klinikum Dortmund gGmbH* in MwStR 2014, 301, Rz 39), da die Lieferungen bereits nach dem Wortsinn der Steuerfreiheit als eng mit einer ärztlichen Heilbehandlung verbundener Umsatz i. S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG anzusehen sind.

45 5. In Bezug auf die Änderung der streitigen Steuerfestsetzungen folgt der Senat der Ermächtigung der § 121, § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

► Erste Einordnung:

Die Entscheidung des BFH wurde seit längerem mit Spannung erwartet. Nach der Entscheidung des EuGH vom 13.3.2014 – C-366/12, *Klinikum Dortmund gGmbH*, MwStR 2014, 301 war allerdings nicht unbedingt mit der jetzt vom BFH vorgenommenen umsatzsteuerlichen Wertung zu rechnen.

Die Rechtsauffassung des BFH wird nicht bei allen betroffenen Krankenhäusern Begeisterung auslösen. Denn die Umsatzsteuerbefreiung der Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer ambulant im Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung ist mit dem Verlust des (bisher mögli-

RECHTSPRECHUNG

chen) Vorsteuerabzugs verbunden (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG), was insbesondere dann schmerzhaft wäre, wenn die bisher berechnete Umsatzsteuer den Krankenkassen in voller Höhe zurückerstattet werden müsste.

Ob die Finanzverwaltung die vorliegende Entscheidung des BFH (durch Veröffentlichung im BStBl.) für allgemein anwendbar erklären wird, bleibt abzuwarten. Es spricht aber vieles dafür, auch wenn die OFD NRW mit Schreiben vom 26.1.2015 – S 0186 – 2014/0002 – St 15 (BeckVerw 294626) das BFH-Urteil für über den entschiedenen Einzelfall hinaus für nicht anwendbar erklärt hat. Dann wäre auch UStAE 4.14.6. Abs. 3 Nr. 3 inhaltlich neu zu fassen.

Die Krankenkassen gehen erkennbar davon aus, dass die Entscheidung konsequent umzusetzen ist. Sie erwarten nicht unerhebliche Umsatzsteuer-Rückzahlungen der betroffenen Krankenhäuser (für vergangene Jahre) bzw. um 19 Prozentpunkte geringere Entgelte in der Zukunft. Für abgelaufene Jahre wurden bereits in nennenswerter Zahl von betroffenen Krankenhäusern Verzichtserklärungen bezüglich der Einrede der Verjährung eingefordert; einzelne Klagen sind bei Verweigerung dieser Verzichtserklärung durch einzelne Krankenkassen bereits anhängig gemacht worden.

Eine allgemeine Anwendung der BFH-Rechtsprechung für künftige Jahre macht uU eine Anpassung der vertraglichen Abreden mit den Krankenkassen erforderlich. Nach § 129a SGB V vereinbaren die Krankenkassen oder ihre Verbände mit dem Träger eines zugelassenen Krankenhauses das Nähere über die Abgabe verordneter Arzneimittel durch die Krankenhausapotheke an Versicherte, insbesondere die Höhe des für den Versicherten maßgeblichen Abgabepreises. In diesen Vereinbarungen wird bisher teilweise auf eine (etwaige) Umsatzsteuerpflicht Bezug genommen.

Einzelne Krankenkassen beabsichtigen eine Anwendung der BFH-Entscheidung über die konkret entschiedene Verabreichung von individuell für den jeweiligen Patienten hergestellten Zytostatika auch auf Fertigarzneimittel, die im Rahmen ambulanter Behandlungen abgegeben werden. Für eine solche Schlussfolgerung gibt das BFH-Urteil aber keinen Anlass bzw. keine Rechtfertigung. Ebenso wenig kann aus der voranstehenden Entscheidung eine Umsatzsteuerbefreiung für die Belieferung anderer Krankenhäuser abgeleitet werden, und zwar auch dann nicht, wenn es um Zytostatika geht (vgl. Rn. 32 des Besprechungsurteils). Offen ist, ob eine Befreiung in Betracht kommt, wenn ein Träger mehrere Krankenhäuser betreibt, bei denen eines über eine (Zentral-) Apotheke verfügt, welche die anderen Krankenhäuser des Trägers mit Zytostatika beliefert.

Betroffene Krankenhäuser werden zumindest alle noch nicht bestandskräftigen Umsatzsteuerveranlagungen im Hinblick auf die voranstehende Entscheidung zu würdigen haben, jedenfalls dann, wenn die Finanzverwaltung eine allgemeine Anwendung verfügt. Dabei kommen unterschiedliche rechtliche Würdigungen in Betracht, die zB davon abhängen, ob Einsprüche hinsichtlich der bisher angenommenen Steuerpflicht eingelegt worden sind bzw. ob Vorbehalte der Nachprüfung noch wirksam sind. Gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuern werden dabei, solange keine Rechnungskorrektur erfolgt ist, gemäß § 14c Abs. 1 S. 1 UStG (iVm § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG) geschuldet.

Das Besprechungsurteil betrifft im Übrigen ausschließlich die umsatzsteuerliche Würdigung des entschiedenen Sachverhaltes. Mit der gemeinnützigkeitsrechtlichen (bzw. ertragsteuerlichen) Würdigung hat sich der BFH in Urteilen vom 31.7.2013 – I R 82/12, BeckRS 2013, 96656, und I R 31/12, BeckRS 2013, 96665, befasst. Danach gehören zu dem Zweckbetrieb „Krankenhaus“ (iSd § 67 AO) auch die Einnahmen und Ausgaben, die in Zusammenhang stehen mit der Abgabe von Medikamenten durch das Krankenhaus oder durch seine Krankenhausärzte an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses zur unmittelbaren Verabreichung im Krankenhaus. Die Entscheidung I R 82/12 ist – nach längerem Zögern – zur Veröffentlichung im BStBl. vorgesehen, vgl. BMF vom 14.1.2015 – IV A 3 – S 0062/14/10009, BeckVerw 294010.

Ralf Klaßmann, WP/StB, Köln

Vorsteuerabzug bei Totalverlust der Rechnungen

UStG § 14, § 15 Abs. 1; Richtlinie 77/388/EWG Art. 17 Abs. 1, 2 Buchst. a, Art. 22 Abs. 3; AO § 95, § 162

1. Den Nachweis darüber, dass ein anderer Unternehmer Steuern für Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert in Rechnung gestellt hat, kann der Unternehmer mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Beweismitteln führen.

2. Einem Beweisantrag auf Vernehmung von Zeugen muss das FG nur dann nachkommen, wenn dieser hinreichend substantiiert ist. Dies setzt voraus, dass er sich auf das Vorliegen von Originalrechnungen für konkret bezeichnete Eingangsleistungen bezieht.

BFH, Urt. v. 23.10.2014 – V R 23/13

Vorinstanz: FG Sachsen-Anhalt v. 20.2.2013 – 2 K 1037/10, BeckRS 2013, 95884

Sachverhalt:

1 I. Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) die vom Kläger und Revisionskläger (Kl.) in den Streitjahren (1998 bis 2001) geltend gemachten Vorsteuerbeträge nach dem Totalverlust der Buchführungsunterlagen zu Recht um 40 % gekürzt hat.

2 Der Kl. ist Einzelunternehmer. Sein Unternehmen umfasst die eigene gewerbliche Tätigkeit (Vermietung und Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen) sowie die gewerbliche Tätigkeit der Betriebs-GmbH (Herstellung und Vertrieb von Fenstern und Türen), deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Kläger ist. Seit 1996 liegen die Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zur Betriebs-GmbH vor (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

3 Am 28.5.2003 erließ das FA gegenüber dem Kl. eine Prüfungsanordnung, die auch die Umsatzsteuer der Streitjahre betraf. Nachdem der Prüfer erfolglos um Vorlage der Prüfungsunterlagen gebeten hatte und der Prüfungsbeginn auf Antrag des Klägers wiederholt verschoben wurde, beschloss die Gesellschafterversammlung der Betriebs-GmbH im August 2003 die Umfirmierung in C-GmbH und eine Sitzverlegung nach Z. In 2004 veräußerte diese C-GmbH das gesamte Anlage- und Umlaufvermögen an eine neu gegründete M-GmbH, die im Dezember 2004 in MF-GmbH umfirmierte.

4 Nach Aufforderung, die Buchführungsunterlagen zwecks Prüfungsbeginns in das FA M zu bringen, teilte der Kläger mit Schreiben vom 28.6.2004 mit, dass ihm die Vorlage der erbetenen Unterlagen inzwischen unmöglich geworden sei. Der Transporter