# Finanzgericht Münster, 5 K 435/09 U

| | |
|---|---|
| **Datum:** | 12.05.2011 |
| **Gericht:** | Finanzgericht Münster |
| **Spruchkörper:** | 5. Senat |
| **Entscheidungsart:** | Urteil |
| **Aktenzeichen:** | 5 K 435/09 U |
| **ECLI:** | ECLI:DE:FGMS:2011:0512.5K435.09U.00 |

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

**Tenor:**

Die Umsatzsteuerbescheide für 2005 und 2006 vom 7.9.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22.1.2009 werden dahingehend geändert, dass die Umsatzsteuer für 2005 auf 107.778,23 EUR und für 2006 auf 181.031,49 EUR festgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

## Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob und ggfs. mit welchem Steuersatz Lieferungen von Medikamenten zur Behandlung von Krebserkrankungen (sog. Zytostatika), die von einem Krankenhaus im Rahmen einer ambulanten Behandlung verabreicht werden, der Umsatzsteuer unterliegen. 2

Die Klägerin (Klin.) betreibt ein Krankenhaus und ist als gemeinnützige Einrichtung anerkannt. In den Streitjahren 2005 und 2006 verfügte sie über eine sog. Institutsermächtigung gemäß § 116a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V), d.h., sie war zur Deckung einer vom Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen festgestellten Unterversorgung ermächtigt, ambulante Behandlungen durchzuführen. Soweit die ambulanten Behandlungen durch Krankenhausärzte durchgeführt wurden, handelten diese gemäß § 116 SGB V aufgrund einer persönlichen Ermächtigung. Diese ist gemäß § 116 Satz 2 SGB V zu erteilen, soweit und solange eine ausreichende ärztliche Versorgung der Versicherten anders nicht sichergestellt werden kann. 3

In den Streitjahren führte die Klin. ambulante Behandlungen von Krebspatienten im Rahmen von Chemotherapien durch. Die im Rahmen dieser Therapien an die Patienten verabreichten Zytostatika wurden von der Klin. in der von ihr unterhaltenen Krankenhausapotheke nach ärztlicher Anordnung zeitnah und individuell für den jeweiligen Patienten hergestellt. Die mit den Zytostatika erzielten Nettoumsätze der Klin. beliefen sich nach ihren Angaben im Streitjahr 2005 auf 3.925.906,- EUR und im Streitjahr 2006 auf 4.355.943,- EUR. Auf die entsprechenden Eingangsumsätze entfielen Vorsteuerbeträge in Höhe von 366.287,- EUR in 2005 und 399.305,- EUR in 2006. 4

In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre gab die Klin. die Zytostatikaumsätze nicht an und machte auch keinen Vorsteuerabzug aus den Eingangsumsätzen geltend, da sie vom Vorliegen der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b) des Umsatzsteuergesetzes in der für die Streitjahre gültigen Fassung (UStG a.F.) ausging. Die Steuererklärungen führten zu unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen in Höhe von 20.579,17 EUR für 2005 und 123.075,65 EUR für 2006. 5

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung E vertrat im Rahmen einer für die nicht streitbefangenen Zeiträume 2002 bis 2004 durchgeführten Betriebsprüfung die Auffassung, dass die Umsatzerlöse aus der entgeltlichen Abgabe von Medikamenten an Tumorpatienten wegen einer Änderung von Abschn. 100 Abs. 3 der Umsatzsteuerrichtlinien (UStR) ab 2005 nicht mehr steuerfrei seien. Der Beklagte (Bekl.) folgte dieser Ansicht und setzte mit nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden vom 7. September 2007 die Umsatzsteuer für 2005 auf 369.636,19 EUR und für 2006 auf 478.675,93 EUR herauf. Dabei berücksichtigte er nicht nur die Zytostatikaumsätze, sondern sämtliche von der Klin. mitgeteilte Umsätze mit im Rahmen von ambulanten Behandlungen abgegebenen Medikamenten als steuerpflichtig und gewährte im Gegenzug einen Vorsteuerabzug. 6

Gegen diese Bescheide legte die Klin. am 14. September 2007 Einsprüche ein, mit denen sie die Steuerfreiheit der Zytostatikaumsätze nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b) UStG a.F. begehrte. Es handele sich um eng mit dem Krankenhausbetrieb verbundene Umsätze, da nur besonders auf diese Behandlungen ausgerichtete Krankenhäuser in der Lage seien, flächendeckend eine Belieferung mit Zytostatika sicherzustellen. Niedergelassene Apotheken seien wegen des Erfordernisses einer individuellen und zeitnahen Herstellung nicht in der Lage, eine Versorgung mit Zytostatika sicherzustellen. Der Konkurrenzgedanke müsse daher zurücktreten. Hilfsweise seien die Umsätze dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 1 Nr. 8 Buchstabe a) UStG zu unterwerfen, da die Leistungen im Bereich eines Zweckbetriebs nach § 66 AO erbracht worden seien. Der Verkauf von Medikamenten gehöre grundsätzlich in den Bereich der Wohlfahrtspflege. Krebspatienten fielen in den in § 53 Nr. 1 AO genannten Personenkreis. 7

8

Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2009 wies der Bekl. die Einsprüche als unbegründet zurück. Die Lieferung von Zytostatika könne nicht als eng mit dem Krankenhausbetrieb verbundener Umsatz angesehen werden, da die Klin. insoweit in Konkurrenz zu niedergelassenen Apotheken trete. Warum diese nicht in der Lage sein sollen, eine ausreichende Versorgung mit Zytostatika aufgrund individueller Rezepte sicherzustellen, sei nicht nachvollziehbar. Die Umsätze seien auch nicht im Rahmen eines Zweckbetriebes nach § 66 AO ausgeführt worden, da sie in erster Linie der Einnahmeerzielung dienten. Die Klassifizierung als Zweckbetrieb scheitere an der Konkurrenzsituation. Entscheidend dafür sei nicht die tatsächliche Konkurrenzsituation vor Ort, sondern allein die Möglichkeit eines Wettbewerbs der Apotheken untereinander.

Die Klin. hat am 11. Februar 2009 Klage erhoben. Ergänzend zu ihrer Einspruchsbegründung trägt sie vor, dass die Zytostatikaumsätze unabhängig davon als eng mit dem Krankenhausbetrieb verbundene Umsätze anzusehen seien, ob die Behandlung aufgrund einer Institutionsermächtigung nach § 116a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) oder einer Zulassung nach § 116b SGV beruht. Entscheidende Frage für die Steuerbefreiung sei aber, dass kein Wettbewerb zu niedergelassenen Apotheken bestehe. Dabei reiche ein potentieller Wettbewerb für das Umsatzsteuerrecht nicht aus, vielmehr müsse ein konkreter Wettbewerb nachgewiesen sein. Den niedergelassenen Apotheken fehle es bereits an der für die Erstellung von Zytostatika erforderlichen technischen Einrichtung und Ausstattung. Nach Angaben des Verbands der Zytostatika herstellenden Apotheker stellten im Jahr 2007 von 21.570 öffentlichen Apotheken lediglich 300 Zytostatika her. Im Kreis E sei es nur eine einzige öffentliche Apotheke. Aufgrund des zeitnahen Bedarfs sei eine enge Zusammenarbeit zwischen behandelndem Arzt und Apotheke erforderlich. Ein zusätzlicher Gang in die Apotheke sei den schwerkranken Patienten auch nicht zuzumuten. Vor diesem Hintergrund habe der Gesetzgeber in § 14 Abs. 7 i.V.m. § 11 Abs. 3 des Apothekengesetzes eine Ausnahmeregelung geschaffen, die es Krankenhausapotheken ausdrücklich gestatte, öffentliche Apotheken mit Zytostatika zu beliefern. Ein konkreter Wettbewerb sei daher nicht erkennbar. Selbst wenn man einen potentiellen Wettbewerb für ausreichend erachten würde, hätten die öffentlichen Apotheken diesen hinzunehmen, da die Lieferung von Medikamenten durch Krankenhauapotheken an enge Voraussetzungen gebunden sei. Selbst das Vorliegen eines schädlichen Wettbewerbs sei unbeachtlich, weil er nicht dazu bestimmt sei, der Klin. zusätzliche Einnahmen zu verschaffen, sondern um eine Versorgungslücke in der ambulanten Krebsversorgung zu schließen. Ermächtigungen von Krankenhausärzten und Institutsermächtigungen würden nur erteilt, wenn eine ärztliche Unterversorgung in dem betreffenden räumlichen und fachlichen Gebiet festgestellt sei. Dass die Klin. bei dieser Gelegenheit zusätzliche Einnahmen erziele, sei unschädlich. 9

Unabhängig davon sei die Abgabe der Zytostatika als unselbstständige Nebenleistung zur ärztlichen Behandlung steuerfrei. Aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers stelle sich die Zytostatikaabgabe lediglich als Mittel dar, um die Chemotherapie unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. 10

Im Hinblick auf die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist die Klin. der Ansicht, dass ein Zweckbetrieb nach § 66 AO, jedenfalls aber ein allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO vorliege. Da die ambulante Abgabe von Zytostatika nach § 129a SGB V nur unmittelbar an die Patienten erfolgen dürfe, sei der in § 53 AO genannte Empfängerkreis gegeben. Auch ambulante Patienten erfüllten diese Voraussetzungen; zudem würden die meisten Patienten als hilfsbedürftig gelten, da sie mindestens 75 Jahre alt seien. Die Höhe des Umsatzes und eine eventuelle Konkurrenzsituation seien für das Vorliegen eines Zweckbetriebs nach § 66 AO unschädlich. An andere Krankenhäuser habe die Klin. in den Streitjahren keine 11

Medikamente geliefert. Für die Bereiche der ambulanten onkologischen Behandlung stelle die Klin. einen Hilfsbetrieb dar, der wie eine unselbstständige Krankenhausabteilung fungiere. Da sich die Klin. aber nicht in eine Konkurrenzsituation befinde, lägen auch die Voraussetzungen eines allgemeinen Zweckbetriebs nach § 65 AO vor.

Die Klin. beantragt sinngemäß (Bl. 18 f., 130 GA), 12

> die Umsatzsteuerbescheide für 2005 und 2006 vom 7. September 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2009 dahingehend abzuändern, dass steuerfreie Nettoumsätze in Höhe von 3.925.906,- EUR für 2005 und in Höhe von 4.355.943,- EUR für 2006 anerkannt werden und Vorsteuerbeträge in Höhe von 366.287,- EUR für 2005 und in Höhe von 399.305,- EUR für 2006 als nicht abzugsfähig behandelt werden, hilfsweise, auf diese Umsätze den ermäßigten Steuersatz anzuwenden, 13

hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 14

Der Bekl. beantragt sinngemäß (Bl. 76 GA), 15

16

die Klage abzuweisen. 17

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass die geringe Anzahl der Zytostatika herstellenden öffentlichen Apotheken auch dahingehend interpretiert werden könnte, dass die Krankenhausapotheken aufgrund ihrer Nähe zum Patienten die öffentlichen Apotheken fast vollständig aus dem Wettbewerb verdrängt hätten. Grundsätzlich seien auch diese in der Lage, Zytostatika herzustellen. Nicht nachvollziehbar sei, dass aus der Feststellung einer ärztlichen Unterversorgung zwangsläufig darauf geschlossen werden könne, dass die damit zusammenhängende Medikamentenlieferung dem Krankenhaus keine zusätzlichen Einnahmen verschaffen solle. 18

Die Lieferung von Zytostatika sei als eigenständige Leistung zu beurteilen, da sie sich von der Lieferung anderer Medikamente, die im Rahmen ärztlicher Therapien abgegeben werden, nicht unterscheide. 19

Die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs lägen nicht vor, da die Klin. nicht nachgewiesen habe, dass die Patienten dem in § 53 AO genannten Personenkreis angehörten. Eine Krebserkrankung allein führe nicht dazu, dass eine Person infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen ist. Auch Krankenhäuser seien auf ein wirtschaftliches Handeln angewiesen und verfolgten grundsätzlich Erwerbszwecke. 20

In der Sache hat am 20. Mai 2010 ein Erörterungstermin vor der damaligen Berichterstatterin stattgefunden. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen. 21

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 22

**Entscheidungsgründe** 23

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, FGO). 24

Die Klage ist zulässig und begründet. 25

Die Umsatzsteuerbescheide für 2005 und 2006 vom 7. September 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2009 sind rechtswidrig und verletzen die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit Umsätze aus der Abgabe von Zytostatika für ambulante Behandlungen als steuerpflichtig behandelt wurden und die darauf entfallende Steuer die mit diesen Umsätzen im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge übersteigt. 26

Die Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien an Patienten der Klin. fallen unter § 4 Nr. 16 Buchstabe b) UStG a.F., wonach die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, die im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder Abs. 2 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllt haben, eng verbundenen Umsätze steuerfrei sind. Diese Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b) der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG), der Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b) der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 28. November 2006 (MwStSystRL) entspricht. Danach befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, u.a. 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 der Steuer. 27

Abweichend vom Grundsatz, dass Steuerbefreiungsvorschriften eng auszulegen sind, verlangt der Begriff der mit der Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze keine besonders enge Auslegung, da durch die Befreiung gewährleistet werden soll, dass der Zugang zu solchen Behandlungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Behandlungen selbst oder eng mit ihnen verbundene Umsätze der Steuer unterworfen wären (EuGH-Urteil vom 11. Januar 2001 Rs. C-76/99, Slg. 2001 I-00249, Rn. 23; BFH-Urteil vom 25. Januar 2006 V R 46/04, BStBl II 2006, 481). Die ärztliche Heilbehandlung und die Krankenhausbehandlung im Sinne dieser Vorschrift müssen zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (z.B. EuGH-Urteile vom 6. November 2003 Rs. C-45/01, Dornier, Slg. 2003 I-12911, Rn. 48; vom 1. Dezember 2005 Rs. C-394/04, Ygeia, Slg. 2005 I-10373, Rn. 24 und vom 10. Juni 2010 Rs. C-262/08, BFH/NV 2010, 1589, Rn. 28). "Eng verbundene Umsätze" liegen vor, wenn sie als Nebenleistung zu einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung anzusehen sind, also keinen eigenen Zweck erfüllen, sondern das Mittel darstellen, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005 Rs. C-394/04, Ygeia, Slg. 2005 I-10373, Rn. 18f. und BFH-Urteil vom 25. Januar 2006 V R 46/04, BStBl II 2006, 481). Maßgebend für die Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistung ist eine Gesamtbetrachtung aller Umstände, unter denen der Umsatz erfolgt (z. B. BFH-Urteile vom 9. Juni 2005 V R 50/02, BStBl II 2006, 98; vom 18. August 2005 V R 20/03 BStBl II 2005, 910 und vom 6. September 2007 V R 14/06, BFH/NV 2008, 624). Zu den eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundenen Umsätzen zählen u.a. die Versorgung der Patienten mit den für die Behandlung erforderlichen Medikamenten (BFH-Urteile vom 18. Oktober 1990 V R 76/89, BStBl II 1991, 268 und vom 18. März 2004 V R 53/00, BStBl II 2004, 677; so auch Abschn. 100 Abs. 2 Nr. 1 UStR 2005 für im Rahmen von stationären oder teilstationären Behandlungen abgegebene Arzneimittel), dagegen nicht die Arzneimittellieferungen durch eine Krankenhausapotheke an andere Krankenhäuser (BFH-Urteile vom 18. Oktober 1990 V R 76/89, BStBl II 1991, 268). 28

29

Die Klin., die unstreitig die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt, hat mit der Durchführung der ambulanten Krebstherapien begünstigte Krankenhausbehandlungen durchgeführt. Die Therapien dienten der Behandlung von Krebserkrankungen und zielten auf deren Heilung ab. Die in diesem Rahmen erfolgte Abgabe von Zytostatika stellt einen eng mit den Krankenhausbehandlungen verbundenen Umsatz dar, denn sie wird als Nebenleistung zur Krebstherapie erbracht. Nach den Gesamtumständen ist die Abgabe der Medikamente von der Krankenhausbehandlung nicht trennbar. Der Patient erhält im Rahmen einer Chemotherapie eine Behandlung, die hauptsächlich in der Verabreichung der Zytostatika unter ärztlicher Aufsicht in den von der Klin. zur Verfügung gestellten Räumen besteht. Die daneben von der Klin. erbrachte zeitnahe und individuelle Herstellung der für die jeweilige Behandlung erforderlichen Medikamente stellt ein Mittel dar, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung (Abschn. 100 Abs. 3 Nr. 4 UStR 2005, jetzt Abschn. 4.14.6 des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer, UStAE) kann sich kein Unterschied daraus ergeben, ob die Heilbehandlung im Rahmen einer stationären Aufnahme der Patienten oder ambulant erfolgt. Eine derartige Differenzierung ist weder den gesetzlichen Vorschriften zu entnehmen noch entspricht sie der Verkehrsanschauung, wonach die in einem Krankenhaus verabreichten Medikamente als Bestandteil der Heilbehandlung zur Verfügung gestellt und nicht als eigenständige Leistungen neben der Behandlung geliefert oder gar vom Patienten selbst mitgebracht werden. Mit dem vom BFH bereits entschiedenen Fall der Medikamentenlieferung an andere Krankenhäuser (Urteil vom 18. Oktober 1990, aaO), die nicht an Patienten im Rahmen einer konkreten Heilbehandlung abgegeben werden, ist die Abgabe von Zytostatika bei einer Chemotherapie nicht vergleichbar.

Die Steuerbefreiung ist nicht durch Art. 13 Teil A Abs. 2 Richtlinie 77/388/EWG ausgeschlossen. Die in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a) Richtlinie 77/388/EWG (= Art. 133 MwStSystRL) enthaltenen Bedingungen sind vom nationalen Gesetzgeber in § 4 Nr. 16 Buchstabe b) UStG a.F. nicht eingeführt worden. Nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b) Richtlinie 77/388/EWG (= Art. 134 MwStSystRL) ist die Steuerbefreiung aber auch für Dienstleistungen und Lieferungen ausgeschlossen, wenn sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind oder sie 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. Obwohl der nationale Gesetzgeber auch diese Vorschrift nicht in das UStG übernommen hat, sind die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG a.F. richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass die Steuerbefreiung bei Vorliegen der o.g. Voraussetzungen zu versagen ist (so auch BFH-Urteile vom 18. August 2005 V R 20/03, BStBl II 2005, 910 zu § 4 Nr. 20 Buchstabe a) UStG und vom 21. März 2007 V R 28/04, BStBl II 2010, 999 zu § 4 Nr. 21 Buchstabe b) UStG). Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b) Richtlinie 77/388/EWG in den Fällen unanwendbar ist, in denen das UStG die steuerfreien Umsätze genau bezeichnet und sich der Steuerpflichtige auf das für ihn günstigere nationale Gesetz berufen kann (so FG Düsseldorf, Urteil vom 7. November 2008 1 K 356/06 U, EFG 2009, 143 zu § 4 Nr. 25 UStG). Da § 4 Nr. 16 UStG a.F. - anders als § 4 Nr. 25 UStG - keine genaue Bezeichnung der steuerfreien Umsätze enthält, sondern dies vielmehr mit "eng mit dem Betrieb der Krankenhäuser verbunden" umschreibt, sind auf diese Vorschrift dieselben Einschränkungen wie bei § 4 Nr. 20 und Nr. 21 UStG anzuwenden. 30

Die Abgabe von Zytostatika durch die Klin. ist für die Krankenhausbehandlung als unerlässlich anzusehen. Sie ist insbesondere nicht deshalb nicht unerlässlich, weil die Patienten die Zytostatika auch in einer öffentlichen Apotheke erwerben und zur Behandlung 31

in das Krankenhaus mitbringen könnten. Unerlässlichkeit bedeutet nicht, dass die Haupttätigkeit ohne die damit eng verbundene Leistung nicht denkbar wäre, denn sonst würde die Steuerbefreiung für solche Leistungen letztlich leer laufen. Unerlässlich für eine Haupttätigkeit ist eine damit eng verbundene Leistung vielmehr auch dann, wenn sie die Ausübung der Haupttätigkeit objektiv erheblich fördert (FG München, Urteil vom 13. Juli 2000 14 K 3516/98, Juris). Die Herstellung und Verabreichung der Zytostatika durch die Klin. fördert die ambulanten Krebstherapien erheblich, weil die einzelne Behandlung und ihre Vorbereitung hierdurch sowohl für die Klin. als auch für die Patienten effektiv und mit möglichst geringem Aufwand gestaltet wird. Ein vorheriger Erwerb in einer öffentlichen Apotheke nach Rezepterstellung durch den Krankenhausarzt ist den schwerkranken Patienten nach Auffassung des Senats nicht zuzumuten.

Die Abgabe der Zytostatika war nicht im Wesentlichen dazu bestimmt, der Klin. zusätzliche Einnahmen durch eine Tätigkeit zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu öffentlichen Apotheken steht. Allein die Höhe der Umsätze mit Zytostatika führt nicht zu der Annahme, dass diese "im Wesentlichen" zur Einnahmeerzielung abgegeben werden. Der Senat ist vielmehr davon überzeugt, dass die Abgabe dieser Medikamente in erster Linie dem reibungslosen Ablauf der Chemotherapie und damit einer möglichst effektiven Heilbehandlung dient. Hierfür spricht zunächst die der Klin. erteilte Institutionsermächtigung nach § 116a SGB V, die nur bei einer ansonsten nicht ausreichenden ärztlichen Versorgung erteilt wird. Mit der Erbringung von einheitlichen Leistungen, die sowohl die Lieferung der Medikamente als auch die ärztliche Aufsicht bei der Verabreichung beinhalten, steht die Klin. nicht im Wettbewerb zu öffentlichen Apotheken, denn öffentliche Apotheken könnten allenfalls die Lieferung von Zytostatika, nicht aber die damit verbundene Behandlungsleistung erbringen. Auch der von der Klin. vorgetragene Umstand, dass nur ca. 1% der öffentlichen Apotheken bundesweit Zytostatika herstellen, spricht dafür, dass ein unmittelbarer Wettbewerb zwischen Krankenhausapotheken und öffentlichen Apotheken nicht besteht. Anhaltspunkte, die für einen solchen Wettbewerb sprächen, sind vom Bekl., der insoweit die Feststellungslast trägt, nicht dargelegt worden. 32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 33

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 FGO). Die Entscheidung steht Abschn. 100 Abs. 3 Nr. 4 UStR 2005 (jetzt Abschn. 4.14.6 UStAE) entgegen. 34

---

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE