

Urteil vom 31. Juli 2013, I R 31/12

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 31.07.2013 I R 82/12 - Körperschaftsteuerbefreiung und Gewerbesteuerbefreiung für die Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke - Nichtanwendbarkeit des Durchführungsverbots des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV

BFH I. Senat

AO § 52 Abs 1 S 1, AO § 52 Abs 2 Nr 2, AO § 65 Nr 3, AO § 67, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GewStG § 3 Nr 6, UStG § 4 Nr 16 Buchst b, KHG § 2 Nr 1, SGB 5 § 39 Abs 1 S 1, SGB 5 § 107 Abs 1, SGB 5 § 129a, ApoG § 14 Abs 7 S 2, ApoG § 21, ApoBetrO § 26 Abs 1, EG Art 87 Abs 1, AEUV Art 108 Abs 3 S 3, KStG VZ 2005, UStG VZ 2005, GewStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 22. Februar 2012, Az: 9 K 4639/10 K,G

Leitsätze

1. NV: Die Abgabe von Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an im Krankenhaus ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses zu unmittelbarer Verabreichung ist dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzurechnen .
2. NV: Die Körperschaftsteuerbefreiung und Gewerbesteuerbefreiung für Krankenhäuser ist eine bestehende Beihilfe ("Alt-Beihilfe"), für die das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV nicht gilt .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist zwischen den Beteiligten, ob die Abgabe von Medikamenten zur Behandlung von Krebserkrankungen (sog. Zytostatika) durch eine Krankenhausapotheke an Patienten zur anschließenden ambulanten Behandlung Teil des Zweckbetriebs der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) i.S. von § 67 der Abgabenordnung (AO) i.d.F. der Neufassung der Abgabenordnung vom 1. Oktober 2002 (BGBl I 2002, 3866, BStBl I 2002, 1056) --AO a.F.-- ist.
- 2 Die Klägerin, eine GmbH, wurde mit notariellem Vertrag vom ... gegründet. Ihr Unternehmensgegenstand ist der Betrieb des Klinikums A sowie des Klinikums B.
- 3 Der dem Klinikum B angeschlossenen Klinik C mit dem Schwerpunkt Hämatologie und Onkologie stehen für die stationäre Behandlung von Patienten mit Blut- und Krebserkrankungen ... Planbetten zur Verfügung. Angeschlossen ist der Klinik C die Onkologische Ambulanz, die über ... Therapieplätze verfügt. Dort werden von einem fachärztlichen Team medikamentöse Krebstherapien durchgeführt und Patienten mit Blut- und Krebserkrankungen betreut.
- 4 Das Klinikum B verfügte im Streitjahr 2005 über eine sog. Institutsermächtigung gemäß § 31 Abs. 1 Buchst. a der Zulassungsverordnung für Vertragsärzte i.d.F. des Gesetzes zur Stärkung der Solidarität in der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-Solidaritätsstärkungsgesetz) vom 19. Dezember 1998 (BGBl I 1998, 3853) --Ärzte-ZV a.F.--. Hierdurch wurde die Klägerin u.a. ermächtigt, auf Überweisung von niedergelassenen Vertragsärzten bestimmte aktive onkologische Therapien einschließlich der im Verlauf der Behandlung erforderlichen Zusatzuntersuchungen (sofern deren Durchführung und Befundung noch am selben Tag erforderlich war), begrenzt auf 350 Fälle je Quartal, durchzuführen.
- 5 Die aktive onkologische Behandlung erfolgte im Anschluss an eine vorhergehende stationäre Behandlung. Nach einer Blutuntersuchung und weiteren Untersuchungen wurde die jeweilige Therapie festgelegt, die in der überwiegenden Zahl in der Verabreichung von Infusionslösungen mit Zytostatika bestand, die nach einem Rezept des behandelnden Arztes von der Krankenhausapotheke des Klinikums B zeitnah und individuell für den jeweiligen Patienten zubereitet und für die Behandlung zur Verfügung gestellt wurde. Anschließend nahm die Verabreichung etwa 1,5 bis zu 5 Stunden in Anspruch, woran sich --vor der Entlassung des Patienten-- ein Abschlussgespräch mit dem behandelnden Arzt, ggf. auch eine nochmalige Laborkontrolle anschloss. Am Folgetag wurde der Patient entweder stationär aufgenommen oder weiterhin ambulant behandelt.

- 6 Bei gesetzlich versicherten Patienten rechnete die Klägerin ihre Leistungen gemäß § 120 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch --SGB V-- i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-Modernisierungsgesetz) vom 14. November 2003 (BGBl I 2003, 2190) --SGB V 2003-- mit der kassenärztlichen Vereinigung ab. Die auf Rezept angefertigten Zytostatika rechnete die Klägerin gemäß § 129a SGB V 2003 mit der Krankenkasse ab, bei der der Patient versichert war. Soweit im Rahmen einer stationär oder teilstationär durchgeführten Tumortherapie ärztliche Leistungen erbracht und Medikamente verabreicht wurden, wurde die Behandlung als Gesamtleistung erfasst und vergütet.
- 7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, bei der Versorgung der stationär aufgenommenen Patienten mit Zytostatika handele es sich um eine allgemeine Krankenhausleistung, die dem Zweckbetrieb Krankenhaus gemäß § 67 AO a.F. der Klägerin zuzuordnen sei. Demgegenüber vollziehe sich die Abgabe von Zytostatika an Patienten, die das Krankenhaus zu einer ambulanten Therapie aufsuchten, im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die Klage gegen die hiernach ergangenen Steuerbescheide war erfolgreich; das Finanzgericht (FG) Münster gab ihr durch Urteil vom 23. Februar 2012 9 K 4639/10 K,G, veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1385, statt.
- 8 Gegen das Urteil des FG richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA. Es beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision gegen das Urteil des FG zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin hinsichtlich der Abgabe von Zytostatika durch die Krankenhausapotheke zum Zwecke der anschließenden ambulanten Verabreichung im Krankenhaus von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit ist.
- 11 1. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 sind von der Körperschaftsteuer befreit die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO a.F.). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Trotz Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bleibt die Steuerfreiheit bestehen, wenn es sich um einen Zweckbetrieb (§§ 64 ff. AO a.F.) handelt. Für die Gewerbesteuer gilt gemäß § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) 2002 Entsprechendes.
- 12 2. Nach diesen Vorgaben ist die Klägerin mit dem Klinikum B als einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO steuerbefreit, soweit es die Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten durch die Krankenhausapotheke betrifft.
- 13 a) Die Klägerin dient entsprechend ihrem Gesellschaftsvertrag ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken. Denn ihre Tätigkeit ist darauf gerichtet, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO a.F.). Unter die Förderung der Allgemeinheit fällt insbesondere die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 AO a.F.). Hiervon erfasst werden alle Tätigkeiten, die der Gesundheit der Bürger dienen, insbesondere die Verhinderung und Bekämpfung von Seuchen und Krankheiten (Senatsurteile vom 7. März 2007 I R 90/04, BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628, und vom 6. Februar 2013 I R 59/11, BFHE 241, 101, BStBl II 2013, 603). Wie im Streitfall kann dies auch durch Krankenhäuser als begünstigte Einrichtungen geschehen (vgl. Senatsurteil in BFHE 241, 101, BStBl II 2013, 603; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., § 3 Rz 92).
- 14 b) Der Auffassung der Finanzverwaltung (Erlasse des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 8. August 2005 VI 325-S 0186-001, KSt-Kartei SH § 5 KStG Karte H 13.10, und des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 9. November 2009 S 0186.2.1-2/2 St31, KSt-Kartei BY § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG Karte 20.2; für die Umsatzsteuer s. auch Abschn. 4.14.6 Abs. 3 Nr. 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses), die Abgabe der Zytostatika an Patienten durch die Krankenhausapotheke zur anschließenden ambulanten Verabreichung im Krankenhaus führe gleichwohl zur Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerpflicht, ist nicht beizupflichten. Die Klägerin unterhält mit ihrem Klinikum B, zu dem auch die Krankenhausapotheke als unselbständige Funktionseinheit zählt (§ 21 des Gesetzes über das

Apothekenwesen --ApoG-- i.d.F. der Achten Zuständigkeitsanpassungsverordnung vom 25. November 2003 --BGBl I 2003, 2304-- i.V.m. § 26 Abs. 1 der Verordnung über den Betrieb von Apotheken i.d.F. der Bekanntmachung vom 26. September 1995 --BGBl I 1995, 1195--), einen Zweckbetrieb i.S. von § 67 Abs. 1 AO a.F., dem auch die Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten zuzurechnen ist.

- 15** aa) Ein Krankenhaus ist gemäß § 67 Abs. 1 AO a.F. ein Zweckbetrieb, wenn es in den Anwendungsbereich des Gesetzes über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz --KHEntgG--) oder der Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflugesatzverordnung --BPflV--) fällt und mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für Krankenhausleistungen (§ 7 KHEntgG, § 10 BPflV) berechnet werden. Zwischen den Beteiligten besteht Einvernehmen, dass die Klägerin die Erfordernisse dieser Regelungen erfüllt; der festgestellte Sachverhalt gibt keine Veranlassung, das in Frage zu stellen, so dass sich Weiteres dazu erübrigt.
- 16** bb) Die Abgabe der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke des Klinikums B an die Patienten zur anschließenden ambulanten Verabreichung im Klinikum ist dem Zweckbetrieb zuzurechnen.
- 17** aaa) Wie der Senat bereits wiederholt entschieden hat, sind alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen, aufgrund der weit gefassten Legaldefinitionen des Krankenhauses in § 2 Nr. 1 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze und § 107 Abs. 1 SGB V dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzurechnen (Senatsurteile vom 6. April 2005 I R 85/04, BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545, und vom 22. Juni 2011 I R 59/10, BFH/NV 2012, 61; s. auch Heintzen/Musil, Das Steuerrecht des Gesundheitswesens, 2. Aufl., Rz 140; Jachmann in Beermann/Gosch, AO § 67 Rz 7).
- 18** Mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen des Krankenhausbetriebs hängen die Einnahmen auch dann noch in einem ausreichenden Maße zusammen, wenn sie --wie im Streitfall-- zwar nicht unmittelbar auf einer ärztlichen oder pflegerischen Leistung, jedenfalls aber auf einer typischerweise von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachten Leistung beruhen (vgl. Senatsurteil in BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545). Ausgehend von dem Zweck des § 67 AO a.F., die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten steuerlich zu entlasten (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31. Mai 2007 1 BvR 1316/04, BFH/NV 2007, Beilage 4, 449, unter IV.3.b; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 67 AO Rz 1), handelt es sich jedenfalls solange um eine typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung, als das Krankenhaus --wie im Streitfall-- zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen hierzu befugt ist und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für seine Versicherten deshalb grundsätzlich zahlen muss.
- 19** Die demgegenüber vom FA vertretene Auffassung, bei der Versorgung der stationär behandelten Patienten handele es sich um eine allgemeine Krankenhausleistung, während die --hier streitgegenständliche-- Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten eine selbständige Leistung darstelle, die nicht dem Zweckbetrieb Krankenhaus zugeordnet werden könne, überzeugt nicht (a.A. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., S. 358, 363; wohl auch Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 25. Februar 2004 3 K 2190/01, EFG 2004, 1799; kritisch dazu Karsten, Gesundheitsrecht --GesR-- 2007, 397 f.). Das FA verfährt insoweit nicht nur inkonsequent, indem es allein die Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten aus dem Zweckbetrieb ausnehmen will; ausgehend von seiner Auffassung, neben die eigentliche ärztliche und pflegerische Behandlung hinzutretende Leistungen müssten vom Zweckbetrieb ausgeschieden werden, müsste es folgerichtig zu einem viel weiter gehenden Ausschluss von Leistungen gelangen. Hiervon hat das FA --insoweit zutreffend-- aber Abstand genommen, weil diese Auffassung mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinn und Zweck, die Sozialversicherungsträger zu entlasten, nicht vereinbar ist. Vielmehr beruht die Auffassung des FA auf einer unzutreffenden Übertragung spezifisch umsatzsteuerrechtlicher Grundsätze zu § 4 Nr. 16 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl I 2005, 386, BStBl I 2005, 505) --UStG 2005-- auf die Auslegung des § 67 AO a.F. Soweit § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG 2005 nur die mit dem Betrieb eines Krankenhauses i.S. des § 67 AO a.F. eng verbundenen Umsätze von der Umsatzsteuer befreit, bedeutet dies bereits vom Wortlaut her eine tatbestandliche Verengung der Steuerbefreiung (vgl. zu der Problematik der umsatzsteuerlichen Behandlung der Zytostatikaabgabe im Umsatzsteuerrecht Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Mai 2012 V R 19/11, BFHE 237, 525, BStBl II 2012, 803). Insoweit mag sich dort die Frage stellen, ob die Abgabe der Zytostatika --abweichend von dem Grundsatz, dass jeder Umsatz eine eigene Leistung darstellt (Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union, --EuGH-- vom 25. Februar 1999 C-349/96 "CPP", Slg. 1999, I-973, Rz 29; vom 21. Juni 2007 C-453/05 "Ludwig", Slg. 2007, I-5083, Rz 17; BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 V R 25/07, BFHE 226, 407, BStBl II 2010, 239; BFH-Beschluss vom

26. April 2010 V B 3/10, BFH/NV 2010, 1664)-- als unselbständige Nebenleistung zur Heilbehandlung von der Umsatzsteuer befreit ist (vgl. zur umsatzsteuerrechtlichen Zusammenfassung von Haupt- und Nebenleistung EuGH-Urteil vom 27. Oktober 2005 C-41/04 "Levob Verzekeringen", Slg. 2005, I-9433, Rz 19 bis 22; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 15 ff.). Für die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer ist dies mangels einer entsprechenden tatbestandlichen Eingrenzung nicht von Bedeutung.

- 20** bbb) Die Abgabe der Zytostatika ist nach den vorstehend beschriebenen Grundsätzen eine von einem Krankenhaus typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung. Sie erfolgt allein, um eine effektive ambulante onkologische Behandlung zu gewährleisten, zu der das Klinikum B gemäß § 31 Abs. 1 Buchst. a Ärzte-ZV a.F. ermächtigt ist, und wird grundsätzlich gemäß § 129a SGB V 2003 mit den Krankenkassen abgerechnet.
- 21** aaaa) Die ambulante onkologische Behandlung ist als ärztliche Leistung vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasst und ist deshalb dem Zweckbetrieb zuzurechnen (so auch Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 67 AO Rz 2; Klaßmann, Das Krankenhaus 2012, 908, 910). Sie dient der Behandlung und Heilung, jedenfalls aber der Linderung der Krebserkrankungen der zu behandelnden Patienten.
- 22** Dass die Behandlung ambulant erfolgt, ist kein Grund, sie nicht als eine von § 67 Abs. 1 AO a.F. erfasste ärztliche Leistung zu begreifen. Eine Krankenhausbehandlung muss nicht zwingend stationär erfolgen. Vielmehr geht insbesondere § 39 Abs. 1 Satz 1 SGB V davon aus, dass neben stationären, teilstationären und vor- und nachstationären Behandlungen ebenso ambulante Behandlungen im Krankenhaus möglich sind. Das Fünfte Buch Sozialgesetzbuch enthält zudem verschiedene Bestimmungen über die Möglichkeit ambulanter Behandlungen im Krankenhaus, beispielsweise § 115b und §§ 116 ff. SGB V 2003, die den Willen des Gesetzgebers zum Ausdruck bringen, insbesondere durch den Erlass des GKV-Modernisierungsgesetzes die weitgehende Trennung der Versorgungsbereiche ambulant/stationär zu überwinden (Degener-Hencke, Vierteljahresschrift für Sozialrecht 2006, 93).
- 23** Dem FA kann nicht darin gefolgt werden, die Begriffe der ärztlichen und pflegerischen Leistungen müssten statisch in dem Sinne verstanden werden, dass auf das Tätigkeitsbild des Krankenhauses bei Inkrafttreten der Abgabenordnung am 1. Januar 1977 (§ 415 Abs. 1 AO i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Parteiengesetzes und anderer Gesetze vom 22. Dezember 1983 --BGBl I 1983, 1577, BStBl I 1984, 7--) abzustellen sei, so dass die seitdem erfolgte Wandlung des Tätigkeitsbildes, insbesondere die Öffnung für ambulante Behandlungen, im Rahmen der Zurechnung zum Zweckbetrieb nach § 67 Abs. 1 AO a.F. nicht berücksichtigt werden könne. Für ein solches Verständnis lässt der Wortlaut des § 67 Abs. 1 AO a.F. jedweden Anhaltspunkt vermissen. Es ist insbesondere kein Grund ersichtlich, warum der Gesetzgeber dann auf die jeweils aktuellen Vorschriften des Krankenhausentgeltgesetzes und der Bundespflegesatzverordnung verweist und hierdurch einen Bezug zu den sozialrechtlichen Legaldefinitionen des Krankenhausbegriffes herstellt. Auch angesichts des gesetzgeberischen Zwecks des § 67 Abs. 1 AO a.F. wäre es nicht nachvollziehbar, auf das Betätigungsfeld eines Krankenhauses zum 1. Januar 1977 abzustellen. Bezweckt der Gesetzgeber die steuerliche Entlastung der Sozialversicherungsträger, kann dies in dem vom Gesetzgeber umfassend gewollten Sinn nur erreicht werden, wenn auf den jeweils aktuellen Versorgungsauftrag des Krankenhauses abgestellt wird.
- 24** Der Senat übersieht nicht, dass der BFH in seinem Beschluss vom 1. März 1995 IV B 43/94 (BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418) die durch einen Kassenarzt betriebene Dialysestation, die fachärztliche ambulante Leistungen abrechnete, nicht als ein Krankenhaus behandelt hat. Dem kann indes nicht die Erwägung entnommen werden, dass ambulante Leistungen nicht durch ein Krankenhaus steuerfrei erbracht werden können. Entscheidend war für den BFH in diesem Verfahren vielmehr, dass die Dialysestation insgesamt kein Krankenhaus war, weil sie ausschließlich ambulante Leistungen erbracht hat.
- 25** bbbb) Um die ambulante onkologische Behandlung effektiv wahrnehmen zu können, besitzt die Krankenhausapotheke des Klinikums B die gesetzlich eingeräumte Befugnis, die Zytostatika an die Patienten abzugeben. Gemäß § 14 Abs. 7 Satz 2 ApoG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Apothekengesetzes vom 15. Juni 2005 (BGBl I 2005, 1642) --ApoG a.F.-- sind die Krankenhausapotheken befugt, Arzneimittel auch an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses abzugeben. Durch die Übertragung der Aufgabe auf die Krankenhausapotheke --als unselbständige Funktionseinheit des Krankenhauses-- wollte der Gesetzgeber eine Vereinfachung der Medikamentenbeschaffung im Vergleich zu dem bis dahin geltenden Recht erreichen, nach dem sich die Krankenhäuser bei ambulanten Behandlungen die Medikamente von öffentlichen Apotheken beschaffen mussten (BTDrucks 14/756, S. 5). Die Befugnis erfasst nicht nur eine Abgabe unmittelbar an die Ambulanz des Krankenhauses, sondern --wie im Streitfall-- auch die Abgabe an die Patienten zur unmittelbaren Anwendung in der

ermächtigten Ambulanz des Krankenhauses. Für die Fälle des § 116a SGB V 2003 und der § 116b und § 140b Abs. 4 Satz 3 SGB V 2003 hat der Gesetzgeber diese Möglichkeit in § 14 Abs. 7 Satz 2 ApoG a.F. beispielhaft ("insbesondere") ausdrücklich genannt. Angesichts des umfassenden gesetzgeberischen Ziels, die gesamte ambulante Versorgung in den Ambulanzen des Krankenhauses zu ermöglichen (BTDrucks 14/756, S. 5; s. auch Frehse/Kleinke, Deutsche Apotheker-Zeitung 2003, 4672, 4673), muss dies aber auch in den Fällen einer --der Ermächtigung nach § 116b Abs. 3 Nr. 2 SGB V 2003 inhaltlich vergleichbaren-- Institutsermächtigung gelten.

- 26** cccc) Schließlich steht der Zurechnung der Abgabe der Zytostatika an die ambulant behandelten Patienten nicht entgegen, dass nicht ausschließlich eine Abrechnung mit den Krankenkassen nach § 129a SGB V 2003 erfolgt ist, sondern auch Privatpatienten behandelt worden sind. Vielmehr entspricht es dem typisierenden Regelungscharakter des § 67 AO a.F., dass auch selbstzahlende Privatpatienten und deren Kostenträger erfasst werden (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2007, Beilage 4, 449, unter IV.3.b).
- 27** cc) Ob die Krankenhausapotheke durch die Verabreichung der Zytostatika in ein tatsächliches oder potentielles Wettbewerbsverhältnis zu rund 400 anderen steuerlich nicht begünstigten Apotheken tritt, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Klägerin als Zweckbetrieb gehandelt hat, nicht von Bedeutung (a.A. Karsten, GesR 2007, 397, 398). Das Vorliegen eines zumindest potentiellen Wettbewerbs ist zwar gemäß § 65 Nr. 3 AO für allgemeine Zweckbetriebe relevant (dazu Senatsurteil vom 13. Juni 2012 I R 71/11, BFH/NV 2013, 89; s. weiter gehend auch zu § 66 AO Senatsbeschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126). Diese Bestimmung wird indes im Streitfall durch die Spezialregelung des § 67 AO a.F. verdrängt (vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 1990 V R 35/85, BFHE 162, 502, BStBl II 1991, 157; Eversberg/ Baldauf, Deutsche Steuer-Zeitung 2011, 597, 600; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 65 AO Rz 45; Jachmann in Beermann/Gosch, § 67 AO Rz 1; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 7 Rz 90; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 67 AO Rz 1; Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, 2002, S. 174; so bereits für die Vorschrift des § 68 AO 1977 Senatsurteil vom 4. Juni 2003 I R 25/02, BFHE 202, 391, BStBl II 2004, 660). § 67 Abs. 1 AO a.F. qualifiziert Einrichtungen, die die Definition des Krankenhauses erfüllen, einschränkungslos zu Zweckbetrieben (so bereits Senatsurteil in BFH/NV 2012, 61); dies gilt insbesondere auch für die Frage, ob ein Wettbewerbsverhältnis zu anderen Personen oder Einrichtungen besteht.
- 28** 3. Ob durch die Gewährung der Steuerbefreiungen im Streitjahr 2005 das Beihilfeverbot des Art. 87 Abs. 1 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte --EG-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002, Nr. C-325, 1) --jetzt Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47)-- verletzt wird, hat der Senat nicht zu prüfen. Es obliegt dem mitgliedstaatlichen Gericht nicht, darüber zu entscheiden, ob eine staatliche Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (EuGH-Urteile vom 18. Juli 2007 C-119/05 "Lucchini", Slg. 2007, I-6199, Rz 51; vom 18. Juli 2013 C-6/12 "P", juris, Rz 38). Denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist ausschließlich die Kommission für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen oder einer Beihilferegulierung mit dem Gemeinsamen Markt zuständig; sie unterliegt dabei ihrerseits der gerichtlichen Kontrolle (EuGH-Urteile vom 22. März 1977 Rs. 78/76 "Steinike & Weinlig", Slg. 1977, 595, Rz 9; in Slg. 2007, I-6199, Rz 52). Innerstaatlich ist das Beihilfeverbot nicht unmittelbar anwendbar (EuGH-Urteil vom 22. März 1977 Rs. 74/76 "Ianelli & Volpi", Slg. 1977, 557, Rz 11/12; Cremer in Calliess/Ruffert, EUV/AEUV, 4. Aufl., Art. 107 AEUV Rz 8; Khan in Geiger/Khan/Kotzur, EUV/AEUV, 5. Aufl., Art. 107 AEUV Rz 6; Kreuzschitz/ Wernicke in Lenz/Borchardt, EU-Verträge Kommentar, 6. Aufl., Art. 107 Rz 1; Müller-Graff in Vedder/Heintschel von Heinegg, Europäisches Unionsrecht, Art. 107 AEUV Rz 3; von Wallenberg in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 87 EGV Rz 3). Denn es ist weder absolut noch unbedingt (so bereits EuGH-Urteil in Slg. 1977, 557, Rz 11/12).
- 29** 4. Der Senat ist auch nicht durch das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV gehalten, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 30** a) Gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV darf ein Mitgliedstaat eine Beihilfe nicht einführen oder umgestalten, bevor die Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat. Dieses Verbot gilt allein für neue Beihilfen; demgegenüber dürfen bestehende Beihilfen regelmäßig durchgeführt werden, solange die Kommission nicht ihre Unionsrechtswidrigkeit festgestellt hat (EuGH-Urteile vom 15. März 1994 C-387/92 "Banco Exterior de España", Slg. 1994, I-877, Rz 20; vom 29. November 2012 C-262/11 "Kremikovtzi", juris, Rz 49; vom 18. Juli 2013 C-6/12 "P", juris, Rz 36). Bestehende Beihilfen sind insbesondere die Beihilferegulungen, die vor Inkrafttreten des Vertrags

eingeführt worden sind und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind (Art. 1 Buchst. b Unterbuchst. i der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags).

- 31** b) Von diesen Maßgaben ausgehend ist das Durchführungsverbot im Streitfall nicht anwendbar. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 GewStG 2002, jeweils i.V.m. § 67 AO a.F., sind bestehende Beihilfen, für die das Durchführungsverbot nicht gilt. Beide Steuerbefreiungen bestanden schon vor dem Inkrafttreten des Vertrags über die Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft am 1. Januar 1958 (Bekanntmachung über das Inkrafttreten der Verträge zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und der Europäischen Atomgemeinschaft vom 27. Dezember 1957, BGBl II 1958, 1).
- 32** aa) § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG 2002 geht zurück auf den im Wesentlichen inhaltsgleichen § 4 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1934 vom 16. Oktober 1934 (RGL I 1934, 1031; zur Gesetzeshistorie s. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 KStG Rz 170). Die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 6 GewStG geht zurück auf § 3 Nr. 6 GewStG 1936 vom 1. Dezember 1936 (RGL I 1936, 979).
- 33** bb) Für Krankenhäuser gelten diese Steuerbefreiungen seit dem Erlass des § 10 Abs. 1 Nr. 1 der Verordnung zur Durchführung der §§ 17 bis 19 des Steueranpassungsgesetzes (Gemeinnützigkeitsverordnung) vom 24. Dezember 1953 (BGBl I 1953, 1592, BStBl I 1954, 6), nach dem das Vermögen und die Einkünfte von Krankenanstalten von den Steuern befreit werden, wenn die Krankenanstalt in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung diene.
- 34** Auch wenn § 67 AO a.F. hiervon abweichend formuliert worden ist, sollte die Zielsetzung, die Gesundheitskosten für Mitglieder der Sozialversicherungen niedrig zu halten, unverändert übernommen werden (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2007, Beilage 4, 449; Klein/Gersch, AO, 9. Aufl., § 67 Rz 3; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 67 AO Rz 1). Der geänderte Wortlaut des § 67 AO a.F. ist auf das Inkrafttreten der Bundespflegesatzverordnung zurückzuführen, die einen einheitlichen Pflegesatz für alle Patienten eingeführt hat, so dass die Anzahl der auf die Patientengruppen entfallenden Verpflegungstage kein geeigneter Maßstab mehr sein konnte (BTDrucks 7/4292, S. 22).
- 35** Durch die anschließenden Änderungen des § 67 AO a.F. ist ebenfalls keine Rechtsänderung eingetreten. Selbst der durch Art. 1 Nr. 6 des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19. Dezember 1985 (BGBl I 1985, 2436, BStBl I 1985, 735) bewirkte Eingriff in die Struktur des § 67 Abs. 1 AO a.F. diene lediglich der redaktionellen Anpassung an die am 1. Januar 1986 in Kraft getretene neue Bundespflegesatzverordnung (Spanner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 67 AO Rz 3). Mit den übrigen Änderungen des § 67 Abs. 1 AO a.F. sind --ohne inhaltliche Änderung-- lediglich die Klammerverweise auf die jeweils geltende Bundespflegesatzverordnung geändert worden.
- 36** cc) Eine Neubehilfe durch Umgestaltung einer bestehenden Beihilfe liegt nicht deshalb vor, weil sich das Aufgabenfeld der Krankenhäuser seit dem 1. Januar 1977 stark gewandelt hat und insbesondere ambulante Behandlungen verstärkt durch Krankenhäuser durchgeführt werden können. Ob eine Umgestaltung vorliegt, bemisst sich nicht danach, welche Bedeutung die Beihilfe für das Unternehmen im Laufe seines Bestehens jeweils hatte und wie hoch sie jeweils war. Maßstab für die Einstufung einer Beihilfe als neue oder umgestaltete Beihilfe sind allein die Bestimmungen, in denen sie vorgesehen ist, sowie die dort vorgesehenen Modalitäten und Beschränkungen (EuGH-Urteil vom 9. August 1994 C-44/93 "Namur-Les assurances de crédit", Slg. 1994, I-3829, Rz 28). Nicht von Bedeutung sind insoweit die Maßnahmen, die daneben die Tätigkeiten des begünstigten Unternehmens betreffen und sich auf das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes, auf den Wettbewerb oder auch nur für einen bestimmten Zeitraum auf die tatsächliche Höhe von Beihilfen auswirken können (EuGH-Urteil in Slg. 1994, I-3829, Rz 32). Dass sich sozialrechtliche und apothekenrechtliche Bestimmungen geändert haben und sich hierdurch die Weite der Steuerbefreiung verändert hat, ist hiernach nicht von Bedeutung. Die allein maßgebliche Regelung des § 67 AO a.F. hat sich --wie erläutert-- inhaltlich nicht geändert.
- 37** 5. Der Senat war nicht gehalten, das Verfahren auszusetzen und die Frage der Anwendbarkeit des Durchführungsverbots des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV wegen Vorliegens einer Neubehilfe dem EuGH vorzulegen. Die Auslegung des Unionsrechts ist aus Sicht des Senats derart offenkundig, dass es einer Vorlage nicht bedarf (vgl. EuGH-Urteile vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 "C.I.L.F.I.T.", Slg. 1982, 3415, Rz 21, und vom 18. Oktober 2011 C-128/09 bis C-131/09, C-134/09 und C-135/09 "Boxus und Roua", Slg. 2011, I-9711, Rz 31).