

## Urteil vom 31. Juli 2013, I R 82/12

### Körperschaftsteuerbefreiung für die Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke - Nichtanwendbarkeit des Durchführungsverbots des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV - Verdrängung von § 65 AO durch § 67 AO a.F.

BFH I. Senat

AO § 52 Abs 1 S 1, AO § 52 Abs 2 Nr 2, AO § 65 Nr 2, AO § 65 Nr 3, AO § 66 Abs 2, AO § 67, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KHG § 2 Nr 1, SGB 5 § 39 Abs 1 S 1, SGB 5 § 107 Abs 1, SGB 5 § 116, 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, KStG VZ 2006, UStG § 4 Nr 16 Buchst b, UStG VZ 2005, AO § 66 Abs 3 S 2

vorgehend FG Münster, 23. Oktober 2012, Az: 10 K 630/11 K

### Leitsätze

1. Die Abgabe von Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses zur unmittelbaren Verabreichung im Krankenhaus ist dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzurechnen. Dies gilt auch dann, wenn die Ermächtigung zur Durchführung ambulanter Behandlungen nicht dem Krankenhaus im Wege einer sog. Institutsermächtigung, sondern dem Chefarzt des Krankenhauses erteilt wird, der die Behandlungen als Dienstaufgabe durchführt.
2. Die Körperschaftsteuerbefreiung für Krankenhäuser ist eine bestehende Beihilfe ("Alt-Beihilfe"), für die das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV nicht gilt.

### Tatbestand

A. Streitig ist, 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 ist eine katholische rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts. Nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung dient sie der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege und ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) 2002 von der Körperschaftsteuer befreit. Zur Verwirklichung ihres Zwecks unterhält die Klägerin ein Hospital, das innerhalb der Vorgaben des § 67 AO a.F. betrieben und durch seine Krankenhausapotheke mit Arzneimitteln versorgt wird. Daneben liefert die Krankenhausapotheke Medikamente an Dritte, das Personal des Hospitals sowie andere Kliniken und Apotheken.
- 3 Das Hospital verfügt über eine onkologische Ambulanz. Gemäß § 116 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch --SGB V-- i.d.F. des Gesetzes zur Sicherung und Strukturverbesserung der gesetzlichen Krankenversicherung (Gesundheitsstrukturgesetz) vom 21. Dezember 1992 (BGBl I 1992, 2266) --SGB V 1992-- ist der im Hospital der Klägerin angestellte Chefarzt zur vertragsärztlichen Versorgung einschließlich der Chemotherapie befugt und führt diese Leistungen privat- und vertragsärztlich als Dienstaufgabe für das Hospital durch.
- 4 Den Krebspatienten werden --in einem erheblichen Teil der Fälle nach vorheriger stationärer Behandlung-- unter ärztlicher Überwachung nach ihrem jeweiligen Krankheitsbild ambulant Zytostatika im Hospital verabreicht, die individuell auf sie abgestimmt werden. Die zur Durchführung der ambulanten Chemotherapie erforderlichen Zytostatika holen die Patienten zwecks unmittelbarer Verabreichung in der ambulanten Onkologie aus der Krankenhausapotheke ab.
- 5 Die Klägerin behandelte die Abgabe der Medikamente zur Versorgung von stationär untergebrachten Patienten und zur ambulanten Chemotherapie in den Streitjahren 2003 bis 2006 als dem Zweckbetrieb Krankenhaus zugehörig.

- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) vertrat demgegenüber die Auffassung, die Erträge aus der Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten seien nicht dem Zweckbetrieb Krankenhaus, sondern dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Krankenhausapotheke zuzurechnen. Hiervon ausgehend erließ das FA entsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre 2003 bis 2006.
- 7 Die dagegen erhobene Klage war erfolgreich; mit Urteil vom 24. Oktober 2012 10 K 630/11 K, das mit seinen Gründen in Entscheidungen zum Krankenhausrecht (KHE) 2013, 141 und mit seinem Leitsatz in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 159 veröffentlicht ist, hat das Finanzgericht (FG) Münster ihr stattgegeben.
- 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 zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin von der Körperschaftsteuer befreit ist, soweit die Krankenhausapotheke in den Streitjahren 2003 bis 2006 an die Patienten Zytostatika zur unmittelbaren Verabreichung in der onkologischen Ambulanz ausgegeben hat.

- 11 I. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG 2002 sind 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.), von der Körperschaftsteuer befreit. 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.
- 12 II. Nach diesen Voraussetzungen ist die Klägerin als rechtsfähige Stiftung des privaten Rechts (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002) mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO in den Streitjahren steuerbefreit.
- 13 1. Die Klägerin dient nach ihrem Stiftungsgeschäft und nach der tatsächlichen Geschäftsführung 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. --s. jetzt § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007, BGBl I 2007, 2332, BStBl I 2007, 815--). 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 2. 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 Körperschaftsteuerpflicht, ist nicht beizupflichten. Die Klägerin unterhält mit dem Hospital, zu dem auch die Krankenhausapotheke als unselbständige Funktionseinheit zählt (§ 21 des Gesetzes über das Apothekenwesen --ApoG-- i.V.m. § 26 Abs. 1 der Verordnung über den Betrieb von Apotheken i.d.F. vom 26. September 1995 --BGBl I 1995, 1195-- bzw. der Zweiten Verordnung zur Änderung der Apothekenbetriebsordnung vom 9. Januar 2006 --BGBl I 2006, 18--), einen Zweckbetrieb i.S. von § 67 Abs. 1 AO a.F., dem die Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten zuzurechnen ist.
- 15 a) 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 --BPfIV--) fällt und mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für Krankenhausleistungen (§ 7 KHEntgG, § 10 BPfIV) berechnet werden. Zwischen den Beteiligten besteht Einvernehmen, dass die Klägerin die Erfordernisse dieser Regelungen erfüllt. Der festgestellte Sachverhalt gibt keine Veranlassung, dies in Frage zu stellen, so dass sich Weiteres dazu erübrigt.

- 16** b) Die Abgabe der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke zur anschließenden Verabreichung an die ambulant behandelten Patienten ist dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzurechnen.
- 17** aa) 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 in einem ausreichenden Maße zusammen, wenn sie --wie im Streitfall-- zwar nicht unmittelbar auf einer ärztlichen oder pflegerischen Leistung, 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 zu dieser Leistung befugt ist und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für seine Versicherten deshalb grundsätzlich zahlen muss.
- 19** Die demgegenüber vom FA vertretene Auffassung, die Versorgung der stationär behandelten Patienten sei 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 aber Abstand genommen, weil diese Auffassung mit dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Sinn und Zweck, die Sozialversicherungsträger umfassend 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 Neufassung des Umsatzsteuergesetzes 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 ist dies mangels einer entsprechenden tatbestandlichen Eingrenzung nicht von Bedeutung.
- 20** bb) Anders als die Lieferung von Medikamenten an Dritte, das Personal des Krankenhauses sowie an andere Kliniken

und Apotheken ist die --hier allein streitige-- Abgabe der Zytostatika an ambulant behandelte Patienten nach den vorstehend beschriebenen Grundsätzen eine von einem Krankenhaus typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung. Sie erfolgt allein, um eine effektive ambulante onkologische Behandlung im Krankenhaus zu gewährleisten, die --wie auch die Zytostatikaabgabe-- grundsätzlich zu Lasten der Krankenkassen erfolgt.

- 21** aaa) Die ambulante onkologische Behandlung ist als ärztliche Leistung vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasst und ist deshalb grundsätzlich 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 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. Ferner hat der Gesetzgeber durch § 116 SGB V 1992 die Möglichkeit geschaffen, dass Krankenhausärzte zur ambulanten vertragsärztlichen Versorgung der Patienten ermächtigt werden können, wie dies im Streitfall hinsichtlich des Chefarztes des Hospitals geschehen ist, damit dieser die Patienten in der ambulanten Onkologie des Krankenhauses behandeln kann. Nicht zuletzt aus dem Gesetz zur Modernisierung der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-Modernisierungsgesetz) vom 14. November 2003 (BGBl I 2003, 2190) wird der gesetzgeberische Wille deutlich, 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** bbb) Der Zurechnungszusammenhang der ambulanten Behandlungen zum Zweckbetrieb Krankenhaus wird im Streitfall nicht dadurch unterbrochen, dass der Chefarzt des Hospitals gemäß § 116 SGB V 1992 persönlich bevollmächtigt und verpflichtet worden ist, die ambulanten Behandlungen persönlich durchzuführen (hierzu Kuhla, Neue Zeitschrift für Sozialrecht 2002, 461, 462). Denn der Chefarzt erbringt seine Behandlungsleistungen innerhalb der zum Krankenhausbetrieb gehörenden ambulanten Onkologie. Er selbst wird gemäß § 116 SGB V 1992 als Krankenhausarzt und nicht als außerhalb des Krankenhausbetriebs praktizierender niedergelassener Arzt betrachtet. Auch § 14 Abs. 4 Satz 3 Alternative 6 ApoG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Apothekengesetzes vom 21. August 2002 (BGBl I 2002, 3352) --ApoG 2002-- bzw. § 14 Abs. 7 Satz 2 Alternative 6 ApoG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Apothekengesetzes vom 15. Juni 2005 (BGBl I 2005, 1642) --ApoG 2005-- bezeichnet ihn ausdrücklich als eine ermächtigte Ambulanz des Krankenhauses. Hinzu kommt im Streitfall, dass der Chefarzt die ambulanten Behandlungen nicht aufgrund eines eigenen Willensentschlusses, sondern aufgrund seines Dienstvertrags als Dienstaufgabe für das Hospital durchführt.
- 26** ccc) Um die ambulante onkologische Behandlung effektiv wahrnehmen zu können, besitzt die

Krankenhausapotheke des Hospitals die gesetzlich eingeräumte Befugnis, die Zytostatika an die ambulant behandelten Patienten abzugeben. § 14 Abs. 4 Satz 3 Alternative 6 ApoG 2002 bzw. § 14 Abs. 7 Satz 2 Alternative 6 ApoG 2005 erlaubt den Krankenhausapotheken die Abgabe von Arzneimitteln an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, insbesondere an gemäß § 116 SGB V 1992 ermächtigte Krankenhausärzte zur unmittelbaren Behandlung.

- 27** Ein solcher Fall liegt hier vor, obwohl die Abgabe bei formaler Betrachtung nicht an den ermächtigten Krankenhausarzt, sondern an die ambulant behandelten Patienten zwecks unmittelbarer Verabreichung erfolgt ist. Dies ist jedoch unschädlich, da die Abgabe auf Veranlassung des ermächtigten Chefarztes erfolgt, der die Patienten mit einem Rezept in die Krankenhausapotheke schickt, um das jeweilige Zytostatikum zwecks unmittelbar anschließender Verabreichung abholen zu lassen. Auch dieser Fall muss nach Sinn und Zweck des § 14 Abs. 4 Satz 3 Alternative 6 ApoG 2002 bzw. des § 14 Abs. 7 Satz 2 Alternative 6 ApoG 2005 erfasst sein, da der Gesetzgeber das Aufgabenfeld der Krankenhausapotheken nicht nur in den Fällen einer unmittelbaren Abgabe an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses erweitern wollte; Ziel war vielmehr in einem umfassenderen Sinn, die gesamte ambulante Versorgung in den Ambulanzen von Krankenhäusern zu ermöglichen (BTDrucks 14/756, S. 5; s. auch Frehse/Kleinke, Deutsche Apotheker-Zeitung --DAZ-- 2003, 4672, 4673). Dies mag der Gesetzgeber missverständlich dadurch zum Ausdruck gebracht haben, dass er nur eine Abgabe an die "ermächtigten Ambulanzen des Krankenhauses" zugelassen hat. Dass er dies allerdings selbst nicht in einem wörtlichen, sondern einem umfassenderen Sinn verstanden wissen will, der auch eine Abgabe an Patienten erfasst, wenn dies nur zur unmittelbar anschließenden Verabreichung in einer Krankenhausambulanz erfolgt, kommt insbesondere durch --die nachträglich eingefügten-- § 14 Abs. 4 Satz 3 Alternativen 7 und 8 ApoG i.d.F. des GKV-Modernisierungsgesetzes bzw. § 14 Abs. 7 Satz 2 Alternativen 7 und 8 ApoG 2005 zum Ausdruck, die ausdrücklich vorsehen, dass die zu verabreichenden Medikamente zur unmittelbaren Anwendung an die Patienten abgegeben werden können.
- 28** Die Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 Satz 3 Alternative 6 ApoG 2002 bzw. § 14 Abs. 7 Satz 2 Alternative 6 ApoG 2005 sind auch erfüllt, soweit die Abgabe der Zytostatika nicht gegenüber vertragsärztlich versorgten Patienten, sondern gegenüber Privatpatienten erfolgt ist. Dass die Vorschrift nur eine Abgabe an "ermächtigte Krankenhausärzte" gemäß § 116 SGB V 1992 erlaubt und damit an die Befugnis der Ärzte anknüpft, sich an der vertragsärztlichen Versorgung zu beteiligen, steht dem nicht entgegen. Dem Apothekengesetz ist grundsätzlich eine Differenzierung zwischen der Versorgung von gesetzlich und privat Versicherten fremd. Dem Wortlaut des § 14 Abs. 4 Satz 3 Alternative 6 ApoG 2002 bzw. § 14 Abs. 7 Satz 2 Alternative 6 ApoG 2005 kann lediglich entnommen werden, dass der Krankenhausarzt überhaupt gemäß § 116 SGB V 1992 ermächtigt sein muss; dass dies auch bei der konkreten ambulanten Behandlung der Fall zu sein hat, verlangt die Vorschrift nicht. Verhindert werden soll lediglich, dass an Krankenhäusern niedergelassene Ärzte, die im Rahmen des Krankenhauses praktizieren, in den Anwendungsbereich des § 14 Abs. 4 Satz 3 Alternative 6 ApoG 2002 bzw. des § 14 Abs. 7 Satz 2 Alternative 6 ApoG 2005 einbezogen werden (so bereits Frehse/Kleinke, DAZ 2003, 4672, 4673 f.).
- 29** ddd) Dass Zytostatika auch an privat behandelte Patienten abgegeben werden, hindert die Zurechnung zum Krankenhausbetrieb nicht. Vielmehr entspricht es dem typisierenden Regelungscharakter des § 67 AO a.F., dass auch selbstzahlende Privatpatienten und deren Kostenträger erfasst werden, sofern --wie im Streitfall-- die von den Krankenhäusern berechneten Entgelte sich auch ihnen gegenüber im Rahmen der allgemeinen Krankenhausleistungen bewegen (BVerfG-Beschluss in BFH/NV 2007, Beilage 4, 449, unter IV.3.b).
- 30** c) Ob die Klägerin schließlich mit der Abgabe der Zytostatika durch ihre Krankenhausapotheke in ein tatsächliches oder potentiell Wettbewerbsverhältnis zu rund 400 anderen steuerlich nicht begünstigten Apotheken tritt, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Abgabe dem Zweckbetrieb zuzurechnen ist, nicht von Bedeutung (a.A. Karsten, GesR 2007, 397, 398). Das Vorliegen eines Wettbewerbsverhältnisses 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 hinsichtlich § 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 Fälle, in denen ein Wettbewerbsverhältnis zu anderen Personen oder Einrichtungen besteht.

- 31** 3. Entgegen der Auffassung des FA ist auch nicht von Bedeutung, ob die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nur durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreicht werden können. Die Vorschrift des § 65 AO wird insgesamt --und damit auch hinsichtlich des § 65 Nr. 2 AO-- durch die Spezialregelung des § 67 AO a.F. verdrängt (vgl. Fischer in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 65 AO Rz 45; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 65 Rz 2; Unger in Beermann/Gosch, § 65 AO Rz 8). Gleiches gilt gemäß § 66 Abs. 3 Satz 2 AO für Zweckbetriebe in Gestalt einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO.
- 32** III. 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 erkennende 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", Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 1588, Rz 38). Denn nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist ausschließlich die Kommission für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen oder einer Beihilferegelung 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; v. Wallenberg in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Art. 87 EGV Rz 3); es ist weder absolut noch unbedingt (so bereits EuGH-Urteil in Slg. 1977, 557, Rz 11/12).
- 33** IV. 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.
- 34** 1. 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; in DStR 2013, 1588, Rz 36). Bestehende Beihilfen sind insbesondere die Beihilferegelungen, 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).
- 35** 2. Von diesen Maßgaben ausgehend ist das Durchführungsverbot im Streitfall nicht anwendbar. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 i.V.m. § 67 AO a.F. ist eine bestehende Beihilfe ("Alt-Beihilfe"), für die das Durchführungsverbot nicht gilt. Die Steuerbefreiung bestand 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).
- 36** a) § 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 (RGBl I 1934, 1031; zur Gesetzeshistorie s. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 KStG Rz 170).
- 37** b) Für Krankenhäuser gilt diese Steuerbefreiung 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.
- 38** 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, unter IV.3.b; 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).

- 39** 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. diente nur 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.
- 40** c) 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.
- 41** V. 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).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)