

# Urteil vom 06. June 2019, V R 39/17

## Abgabe von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten

ECLI:DE:BFH:2019:U.060619.VR39.17.0

BFH V. Senat

AO § 67

vorgehend FG Münster, 16. August 2017, Az: 10 K 2165/15 K

## Leitsätze

Für die Zurechnung von Behandlungsleistungen mit Abgabe von Zytostatika zum Zweckbetrieb Krankenhaus ist es nicht erforderlich, dass die Behandlung von Patienten des Krankenhauses durch einen ermächtigten Arzt als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbständigen Tätigkeit erbracht wird .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17.08.2017 - 10 K 2165/15 K wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Trägerin eines gemeinnützigen Plankrankenhauses, bei dem es sich um einen Zweckbetrieb i.S. von § 67 der Abgabenordnung (AO) handelt, der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit ist.
- 2** In dem Krankenhaus wurden an Krebs erkrankte Patienten stationär und ambulant durch Chemotherapien mit Zytostatika behandelt. Die ambulanten Behandlungen wurden in den Streitjahren durch mehrere bei der Klägerin in der Klinik für Innere Medizin und Onkologie angestellte Ärzte, die insoweit jeweils gemäß § 116 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) oder nach § 31a der Zulassungsverordnung für Vertragsärzte (Ärzte-ZV) zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigt waren, sowie in geringem Umfang im Rahmen von Privatambulanzen in der Frauenklinik und der Klinik für Urologie durch zwei weitere Ärzte durchgeführt, denen eine die Behandlung mit Zytostatika umfassende Ermächtigung gemäß § 116 SGB V bzw. § 31a Ärzte-ZV nicht erteilt worden war.
- 3** Alle Ärzte führten ihre ambulanten Behandlungen jeweils nicht als Dienstaufgabe im Auftrag der Klägerin, sondern im Rahmen einer ihnen aufgrund vertraglicher Absprachen mit der Klägerin erlaubten Nebentätigkeit durch. Ihre im Rahmen der vertragsärztlichen oder privaten Ambulanzen erbrachten Behandlungsleistungen rechneten sie jeweils selbst mit der zuständigen kassenärztlichen Vereinigung und den gesetzlichen Krankenkassen oder mit ihren Privatpatienten ab. Sie waren auch für die Versteuerung ihrer Anteile aus ihren ambulanten Erlösen selbst verantwortlich.
- 4** Zur Versorgung des Krankenhauses mit Arzneimitteln unterhielt die Klägerin eine Krankenhausapotheke, die neben den Leistungen zur Versorgung der stationär untergebrachten Patienten auch die Zytostatika für die ambulante Chemotherapie im Krankenhaus lieferte. Die hierfür erforderlichen Zytostatika wurden auf den Namen des jeweiligen Patienten lautenden Einzelrezeptes durch die Krankenhausapotheke her- und zur Verfügung gestellt. Die Abrechnung gegenüber Privatpatienten und gegenüber den Krankenkassen, mit denen die Klägerin eine

Vereinbarung gemäß § 129a Satz 1 SGB V zur Abrechnung abgegebener Medikamente geschlossen hatte, erfolgte durch das von der Klägerin betriebene Krankenhaus.

- 5 Im Streitjahr 2005 und in den Jahren 2006 bis 2009 behandelte die Klägerin die Abgabe der Zytostatika für die ambulant durchgeführten Chemotherapien als dem Zweckbetrieb Krankenhaus zugehörig. Bei einer Außenprüfung für diese Jahre vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Abgabe von Medikamenten (Zytostatika) an Patienten während der ambulanten Behandlung im Krankenhaus im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs "Krankenhausapotheke" erfolgt und daher körperschaftsteuerpflichtig sei. Dementsprechend erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 11. und 22. Februar 2011 gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2009 und stellte mit jeweils erstmaligen Bescheiden vom 22. Februar 2011 und vom 28. August 2011 die verbleibenden Verlustabzüge zur Körperschaftsteuer fest.
- 6 Für die Streitjahre 2010 bis 2012 erklärte die Klägerin in ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Gewinne aus der Abgabe der Zytostatika für die ambulant durchgeführten Therapien und legte gegen die Körperschaftsteuerfestsetzungen vom 5. August 2011, 30. August 2012 und 27. Juni 2013 Einsprüche wegen der Beurteilung der Einkünfte aus der Abgabe der Zytostatika ein. Bei einer für diese Jahre durchgeführten Außenprüfung nahm der Prüfer keine Änderungen der Gewinne aus der Zytostatika-Ambulanz vor. Den Ergebnissen dieser Außenprüfungen folgend erließ das FA am 28. August 2014 geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012.
- 7 Während der Einspruchsverfahren erließ das FA am 18. Januar 2012 und am 18. Februar 2013 Teileinspruchsentscheidungen wegen der Körperschaftsteuer 2005 bis 2011, mit denen es die Einsprüche wegen weiterer nicht mehr streitiger Punkte als unbegründet zurückwies. Im Streitpunkt der Zytostatika hatte der Einspruch keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 23. Juni 2015). Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage weitgehend statt.
- 8 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1689 veröffentlichten Urteil sah das FG die Klage insoweit als unzulässig an, als sie sich gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2006 bis 2009 richtete. Die Klage wegen Festsetzung der Körperschaftsteuer 2005 und 2010 bis 2012 und wegen Feststellung der verbleibenden Verluste zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2012 sah das FG insoweit als unbegründet an, als Zytostatika an Patienten der nicht ermächtigten Ärzte der Frauenklinik und der Urologie abgegeben worden waren. Demgegenüber gab das FG der Klage insoweit statt, als Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an Patienten zur ambulanten onkologischen Behandlung durch Krankenhausärzte, die hierzu gemäß § 116 SGB V oder § 31 Ärzte-ZV zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten ermächtigt waren, abgegeben worden waren, da dies im Rahmen des Zweckbetriebs nach § 67 AO erfolgt sei. Das FG begründete dies damit, dass es für die Zurechnung zum Zweckbetrieb nicht darauf ankomme, dass die Ärzte ihre aufgrund der Ermächtigungen gemäß § 116 SGB V oder § 31a Ärzte-ZV durchgeführten ambulanten Behandlungen aufgrund ihres Dienstvertrages als Dienstaufgabe durchgeführt hätten. Auch hindere die Behandlung von Privatpatienten nicht die Zurechnung zum Krankenhausbetrieb.
- 9 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Leistungen, die aufgrund einer persönlichen Ermächtigung eines Krankenhausarztes zur vertragsärztlichen Versorgung gemäß § 116 SGB V erbracht werden, unterfielen nicht dem Versorgungsauftrag des Krankenhauses und könnten somit grundsätzlich auch nicht Teil des Zweckbetriebs Krankenhaus sein. Hier obliege die Erfüllung des Versorgungsauftrages allein dem betreffenden Arzt. Nur der Arzt selbst werde kraft Verwaltungsakts durch die Kassenärztliche Vereinigung nach §§ 72 ff. SGB V zur Schließung einer Versorgungslücke im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigt. Durch die Ermächtigung werde der ermächtigte Krankenhausarzt für die betreffenden Leistungsbereiche zu einem vertragsärztlichen Leistungserbringer und unterliege sämtlichen vertragsärztlichen Rechten und Pflichten. Anders als bei einer Institutsambulanz sei die mit ambulanten Behandlungsleistungen eines ermächtigten Krankenhausarztes im Zusammenhang stehende Abgabe von Medikamenten durch eine Krankenhausapotheke nicht dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Hieran ändere sich nichts dadurch, dass die Kosten für diese Medikamente vom Krankenhaus und nicht von den Krankenhausapotheken den Kostenträgern in Rechnung gestellt werden. Die Abgabe der Medikamente folge der Beurteilung der Behandlungsleistung. Es müsse sich beim ermächtigten Arzt um eine Dienstaufgabe im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit handeln. Nur dann werde der Arzt als verlängerter Arm des Krankenhauses tätig. Dies sei auch bei der Behandlung von Privatpatienten zu beachten. Zu differenzieren sei zwischen Leistungen der nach § 116 SGB V ermächtigten Krankenhausärzte, den Leistungen des Krankenhauses in Institutsambulanzen und den ambulanten privatärztlichen Leistungen der Chefärzte. Im Streitfall seien die

Leistungen der nach § 116 SGB V ermächtigten Ärzte im Rahmen erlaubter Nebentätigkeiten erbracht worden. Hierüber habe der Bundesfinanzhof (BFH) noch nicht entschieden.

- 10** Das FA beantragt, das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat und die Klage auch insoweit abzuweisen.
- 11** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Der Zurechnungszusammenhang zum Zweckbetrieb werde nicht dadurch unterbrochen, dass die ambulanten Behandlungen durch Chefarzte des Krankenhauses erfolgten, die gemäß § 116 SGB V ermächtigt waren. Diese hätten ihre Leistungen innerhalb der zum Krankenhausbetrieb gehörenden ambulanten Onkologie erbracht. Sie seien im Rahmen von § 116 SGB V Krankenhausärzte, nicht aber außerhalb des Krankenhauses praktizierende Ärzte. Das FA wende sich gegen die BFH-Rechtsprechung und die des Bundessozialgerichts (BSG). Das FA ignoriere die Einbindung der ermächtigten Ärzte in den Krankenhausbetrieb.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision des FA 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 an die gemäß § 116 SGB V im Rahmen von danach zulässigen Nebentätigkeiten behandelten Patienten Zytostatika abgegeben hat.
- 14** 1. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG 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), 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 (§§ 65 ff. AO) handelt.
- 15** Ein Krankenhaus ist gemäß § 67 Abs. 1 AO 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 diese Erfordernisse dem Grunde nach erfüllt.
- 16** 2. Die Abgabe der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke zur anschließenden Verabreichung an die nach § 116 SGB V ambulant behandelten Patienten ist dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzurechnen.
- 17** a) Nach der Rechtsprechung des BFH sind alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen, dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzurechnen. Es handelt sich jedenfalls solange um eine typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung, als das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu dieser Leistung befugt ist und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für seine Versicherten deshalb grundsätzlich zahlen muss. Auch die Abgabe von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten ist eine von einem Krankenhaus typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung. Sie dient allein dazu, eine effektive ambulante onkologische Behandlung im Krankenhaus zu gewährleisten, die --wie auch die Zytostatikaabgabe-- grundsätzlich zu Lasten der Krankenkassen erfolgt. Dabei weist der BFH ausdrücklich darauf hin, dass der Zurechnungszusammenhang der ambulanten Behandlungen zum Zweckbetrieb Krankenhaus nicht dadurch unterbrochen wird, dass der Chefarzt des Hospitals gemäß § 116 SGB V persönlich bevollmächtigt und verpflichtet ist, die ambulanten Behandlungen persönlich durchzuführen, da er seine Behandlungsleistungen innerhalb der zum Krankenhausbetrieb gehörenden ambulanten Onkologie erbringt und er selbst gemäß § 116 SGB V als Krankenhausarzt und nicht als außerhalb des Krankenhausbetriebs praktizierender niedergelassener Arzt tätig ist (BFH-Urteil vom 31. Juli 2013 - I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, unter B.II.2.b).

- 18** b) Unter ausdrücklicher Bezugnahme auf diese Rechtsprechung hat das FG im Streitfall zutreffend entschieden, dass die Behandlungen durchgeführt wurden, um eine effektive ambulante onkologische Behandlung im Krankenhaus zu gewährleisten, die ebenso wie die Zytostatikaabgabe grundsätzlich zu Lasten der Krankenkassen erfolgte. Die ambulante onkologische Behandlung sei insoweit als ärztliche Leistung vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasst gewesen und deshalb grundsätzlich dem Zweckbetrieb zuzurechnen, da sie der Behandlung und Heilung, jedenfalls der Linderung der Krebserkrankungen der zu behandelnden Patienten diene. Der Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasste nach § 39 SGB V die stationäre, teilstationäre, vor- und nachstationäre sowie die ambulante Behandlung im Krankenhaus durch Krankenhausärzte. Soweit danach die ambulante Behandlung durch gemäß § 116 SGB V bzw. § 31a Ärzte-ZV ermächtigte Krankenhausärzte durchgeführt wurde, sei auch die Abgabe der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an die behandelten Patienten des Krankenhauses zur unmittelbaren Verabreichung im Krankenhaus dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzurechnen.
- 19** c) Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch. Auf der Grundlage des § 116 SGB V können Ärzte ermächtigt werden, die hauptberuflich in einem Krankenhaus oder einer der anderen dort genannten Einrichtung beschäftigt sind (BSG-Urteil vom 20. März 2013 - B 6 KA 26/12 R, Sozialrecht 4-2500 § 116 Nr. 8, unter 3.a). Der Ermächtigungsanspruch nach § 116 SGB V beschränkt sich nicht auf Chefarzte, sondern erfasst z.B. auch Oberärzte (Szabados in Spickhoff, Medizinrecht, 3. Aufl. 2018, § 116 SGB V, Rz 3). Für den Krankenhausarzt handelt es sich um eine Nebenbeschäftigung (Flint in: Hauck/Noftz, SGB, § 116 SGB V, Rz 10).
- 20** Soweit sich aus dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 67 AO entsprechend dem Vortrag des FA etwas anderes ergeben sollte, schließt sich der erkennende Senat dem nicht an.
- 21** Denn entscheidend ist, dass die Zytostatika im Rahmen einer nach § 116 SGB V sozialversicherungsrechtlich zulässigen Behandlung abgegeben wurden, nicht aber, ob es sich bei Anwendung dieser Vorschrift um eine Dienstaufgabe oder eine Nebentätigkeit handelt. Insbesondere im Hinblick auf die sozialversicherungsrechtliche Versorgungssicherheit und die durch § 67 AO angeordnete Maßgeblichkeit des Sozialversicherungsrechts ist es für die Zurechnung von Behandlungsleistungen mit Abgabe von Zytostatika zum Zweckbetrieb Krankenhaus nicht erforderlich, dass die Behandlung von Patienten des Krankenhauses durch einen ermächtigten Arzt als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbständigen Tätigkeit mit Einkünften nach § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erbracht wird. Auch bei Leistungen, die ein Arzt im Rahmen seiner Nebentätigkeitserlaubnis und damit außerhalb seiner dienstvertraglichen Pflichten im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit mit Einkünften nach § 18 EStG erbringt und der vom Patienten erteilte Behandlungsauftrag durch den Arzt auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko erfüllt wird, sind die Leistungen vielmehr sozialversicherungsrechtlich vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasst.
- 22** Danach hat das FG auch zutreffend entschieden, dass der Umstand im BFH-Urteil in BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, dass der Chefarzt die ambulanten Behandlungen nicht aufgrund eines eigenen Willensentschlusses, sondern aufgrund seines Dienstvertrages als Dienstaufgabe für das Hospital durchgeführt hat, lediglich ein im damaligen Streitfall zusätzlich vorliegendes Merkmal, nicht aber eine weitere notwendige Voraussetzung für eine Zurechnung der Behandlungsleistungen zum Zweckbetrieb darstellt.
- 23** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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