

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN

ELEANOR SHARPSTON

vom 26. September 2013(1)

Rechtssache C-366/12

Finanzamt Dortmund-West

gegen

Klinikum Dortmund gGmbH

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Mehrwertsteuer – Lieferung von Zytostatika zur ambulanten Behandlung von Patienten – Befreiung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze – Müssen ‚eng verbundene Umsätze‘ Dienstleistungen sein? – Müssen sie von der Person erbracht werden, die die Krankenhausbehandlung oder die ärztliche Heilbehandlung erbringt? – Können sie unter die Befreiung fallen, wenn sie eng mit der Erbringung einer ärztlichen Heilbehandlung verbunden sind, die nicht von einem Krankenhaus oder einer ähnlichen Einrichtung erbracht wird?“

1. Das Unionsrecht sieht Befreiungen von der Mehrwertsteuer vor zum einen für „die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“, zum anderen für „die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ... ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden“.

2. Mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen möchte der Bundesfinanzhof wissen, wie diese Befreiungen anzuwenden sind, wenn Medikamente für die Chemotherapie in einer Krankenhausapotheke abgegeben und im Rahmen einer ambulanten Heilbehandlung verabreicht werden, die zwar in den Räumen des Krankenhauses, jedoch von Ärzten, die im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit handeln, erbracht wird.

Relevante Vorschriften des Unionsrechts

3. Das Ausgangsverfahren betrifft die Steuerjahre 2005 und 2006, in denen die Sechste Richtlinie(2) das anwendbare Unionsrecht darstellte.

4. Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“, der

Mehrwertsteuer. Nach Art. 5 Abs. 1 gilt als Lieferung eines Gegenstands „die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen“, und nach Art. 6 Abs. 1 als Dienstleistung „jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist“(3).

5. Nach Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie haben die Mitgliedstaaten einen Normalsatz der Mehrwertsteuer festzulegen, der nicht niedriger sein darf als 15 %. Die Mitgliedstaaten können außerdem auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden, die nicht niedriger sein dürfen als 5 %(4).

6. Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie befreien die Mitgliedstaaten („unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen“) von der Steuer:

„b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden“(5).

7. Doch sieht Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b dieser Richtlinie vor:

„Von der in Absatz 1 Buchstaben b) ... vorgesehenen Steuerbefreiung sind Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen ausgeschlossen, wenn

– sie zur Ausübung der Tätigkeiten, für die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;

– 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.“(6)

8. In Anhang H sind Gegenstände und Dienstleistungen aufgeführt, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können. Position 3 des Verzeichnisses umfasst: „Arzneimittel, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche ... Behandlungen verwendet werden“(7).

Relevante Vorschriften des deutschen Rechts

9. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes von 2005 (im Folgenden: UStG) unterliegen der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) „die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt“. § 3 Abs. 1 definiert Lieferungen eines Unternehmers als „Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht)“. Nach § 3 Abs. 9 sind sonstige

Leistungen „Leistungen, die keine Lieferungen sind“.

10. In § 4 UStG sind Befreiungen von der Umsatzsteuer aufgeführt. In den streitgegenständlichen Jahren waren nach Nr. 14 „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit ...“ und nach Nr. 16 unter bestimmten Voraussetzungen „die mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng verbundenen Umsätze“ von der Steuer befreit.

11. In den streitgegenständlichen Jahren sah § 116 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) vor, dass (nicht zur vertragsärztlichen Versorgung zugelassene) Krankenhausärzte mit abgeschlossener Weiterbildung mit Zustimmung des Krankenhausträgers zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigt werden können; § 116a SGB V bestimmte, dass zugelassene Krankenhäuser für das entsprechende Fachgebiet in Bereichen, in denen Unterversorgung festgestellt wird, zur vertragsärztlichen Versorgung ermächtigt werden können, soweit und solange dies zur Deckung der Unterversorgung erforderlich ist.

Sachverhalt, Verfahren und Vorlagefragen

12. Die Klinikum Dortmund gGmbH (im Folgenden: Klinikum Dortmund), eine gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, betreibt als Krankenhausträger ein Krankenhaus. In den streitgegenständlichen Jahren verfügte sie über eine Institutsermächtigung gemäß § 116a SGB V, aufgrund der sie berechtigt war, neben stationären Behandlungen auch ambulante Behandlungen durchzuführen. Ambulante Behandlungen wurden auch durch die bei ihr angestellten Krankenhausärzte durchgeführt, die dabei gemäß § 116 SGB V aufgrund einer persönlichen Ermächtigung tätig waren.

13. Das Klinikum Dortmund behandelte Krebspatienten im Rahmen der Chemotherapie. Die dabei an die Patienten verabreichten Medikamente (Zytostatika) wurden in der Krankenhausapotheke nach ärztlicher Verordnung individuell für den jeweiligen Patienten hergestellt. Dass die Abgabe der Zytostatika im Rahmen ihrer Verwendung für stationäre Krankenhausbehandlungen und Heilbehandlungen in den Räumen des Krankenhauses von der Umsatzsteuer befreit war, steht außer Streit.

14. Die vom Klinikum Dortmund hergestellten Zytostatika wurden auch für Heilbehandlungsleistungen verwendet, die von selbständig tätigen Ärzten ambulant im Krankenhaus erbracht und ebenfalls als umsatzsteuerbefreit angesehen wurden. Das Finanzamt war demgegenüber aufgrund einer (die Gerichte nicht bindenden) neuen Verwaltungsanweisung der Auffassung, dass die entgeltliche Abgabe von Medikamenten für Tumorpatienten ab 2005 bei ambulanten Behandlungen steuerpflichtig sei. Es änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen für das Klinikum Dortmund entsprechend und setzte auf die Erträge Umsatzsteuer fest, gewährte aber einen sich aufgrund der Steuerpflicht ergebenden Vorsteuerabzug. (Offenbar ist unstreitig, dass die Abgabe derselben Medikamente, wären diese von denselben Ärzten ebenfalls im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit, jedoch in eigenen Räumen und nicht im Rahmen einer persönlichen Ermächtigung nach § 116 SGB V verabreicht worden, nicht von der Umsatzsteuer befreit gewesen wäre.)

15. Das Finanzgericht gab der Klage des Klinikums Dortmund gegen die Neufestsetzung der Steuer statt. Hiergegen legte das Finanzamt Revision beim vorlegenden Gericht ein, das folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Muss es sich bei dem eng verbundenen Umsatz um eine Dienstleistung gemäß Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie handeln?

2. Falls Frage 1 zu verneinen ist: Liegt ein mit einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz nur vor, wenn dieser Umsatz durch denselben Steuerpflichtigen erbracht wird, der auch die Krankenhausbehandlung oder ärztliche Heilbehandlung erbringt?

3. Falls Frage 2 zu verneinen ist: Liegt ein eng verbundener Umsatz auch dann vor, wenn die Heilbehandlung nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie, sondern nach Buchst. c dieser Bestimmung steuerfrei ist?

16. Das Klinikum Dortmund, die deutsche Regierung und die Europäische Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. In der mündlichen Verhandlung vom 13. Juni 2013 haben sie mündliche Ausführungen gemacht und eine Reihe von Fragen beantwortet, die der Gerichtshof schriftlich gestellt hatte.

Würdigung

Frage 1

17. Alle Parteien, die Erklärungen eingereicht haben, sind der Auffassung, dass der Ausdruck „eng verbundene Umsätze“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie sowohl die Lieferung von Gegenständen als auch Dienstleistungen erfasst. Dem stimme ich zu.

18. Ich räume ein, dass aus sprachlichen Gründen Zweifel bestehen mögen. In einigen Sprachfassungen(8) wird ein Begriff verwendet, der dem Wort „Tätigkeiten“ entspricht und sich möglicherweise eher mit Dienstleistungen als mit der Lieferung von Gegenständen in Verbindung bringen lässt, während in der Mehrzahl der Sprachfassungen(9) ein Begriff verwendet wird, der dem Wort „Umsätze“ entspricht und sich möglicherweise eher mit beiden Arten von Leistungen in Verbindung bringen lässt. Sollen aber „Tätigkeiten“ von der Mehrwertsteuer befreit sein, folgt daraus, dass sich der Begriff auf etwas bezieht, das anderenfalls der Mehrwertsteuer unterliegen könnte. Nach der Systematik der Rechtsvorschriften können nur Umsätze (die entweder eine Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen sein können, aber eines von beiden sein müssen) der Mehrwertsteuer unterliegen.

19. Im ursprünglichen Kommissionsvorschlag der Sechsten Richtlinie wurde in sämtlichen Sprachfassungen Bezug genommen auf „Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Krankenhausaufenthalt und der Heilbehandlung sowie die dazugehörigen Lieferungen von Gegenständen“(10). Nichts deutet darauf hin, dass mit der Änderung des Wortlauts in der schließlich vom Rat verabschiedeten Fassung die Lieferung von Gegenständen ausgeschlossen werden sollte. Wäre dies beabsichtigt gewesen, wäre es mit Sicherheit deutlicher zum Ausdruck gebracht worden. Wahrscheinlicher ist vielmehr, dass neben der Lieferung von Gegenständen auch Dienstleistungen einbezogen werden sollten.

20. Zwar erscheint zumindest die spanische Sprachfassung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in ihrem Wortlaut deutlicher einschränkend („prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas“). Eine enge Auslegung dieser Sprachfassung(11) könnte darauf schließen lassen, dass nur Dienstleistungen erfasst sind.

21. Nach ständiger Rechtsprechung kann die in einer der Sprachfassungen einer Vorschrift des Unionsrechts verwendete Formulierung nicht als alleinige Grundlage für die Auslegung herangezogen oder ihr Vorrang vor anderen Sprachfassungen eingeräumt werden. Weichen die Sprachfassungen voneinander ab, muss die fragliche Vorschrift nach der allgemeinen Systematik

und dem Zweck der Regelung ausgelegt werden, zu der sie gehört(12). Im vorliegenden Zusammenhang sieht Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie Befreiungen „zugunsten bestimmter Tätigkeiten, die dem Gemeinwohl dienen“ vor. Liegt es im Interesse des Gemeinwohls, Dienstleistungen, die eng mit Krankenhausbehandlungen und Heilbehandlungen verbunden sind, von der Steuer zu befreien, dann liegt es ebenso im Interesse des Gemeinwohls, die Lieferung von Gegenständen, die eine ebenso enge Verbindung aufweisen, von der Steuer zu befreien. Daher kann meines Erachtens der spanischen Sprachfassung dieser Vorschrift kein Vorrang vor den anderen eingeräumt werden.

22. Die Bedenken des vorlegenden Gerichts ergeben sich insbesondere aus zwei Urteilen des Gerichtshofs – Ygeia(13) und CopyGene(14) –, in denen in Bezug auf „eng verbundene Umsätze“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie eine Formulierung verwendet wurde, die darauf schließen lässt, dass es sich um Dienstleistungen handeln muss.

23. Wie in den beim Gerichtshof eingereichten Schriftsätzen ausgeführt worden ist, betrafen diese Urteile jedoch Sachverhalte, in denen es ausschließlich um Dienstleistungen ging, was die verwendeten Formulierungen erklärt. Darüber hinaus ist der Gerichtshof im Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich(15) eindeutig davon ausgegangen, dass Lieferungen von Gegenständen von der Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie erfasst sein können, auch wenn eine Befreiung sich nicht durch Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c rechtfertigen lässt.

24. Ich bin daher der Auffassung, dass der Ausdruck „eng verbundene Umsätze“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie Lieferungen von Gegenständen ebenso wie Dienstleistungen umfasst.

Frage 2

25. Das Klinikum Dortmund und die Kommission sind der Ansicht, dass eine Leistung nicht unbedingt von der Person erbracht zu werden braucht, die die „Krankenhausbehandlung oder ärztliche Heilbehandlung“ erbringt, um unter die Befreiung für „eng verbundene Umsätze“ nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie zu fallen.

26. Die deutsche Regierung ist entgegengesetzter Auffassung. Unter Hinweis auf den Wortlaut der Vorschrift (Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von bestimmten Dienstleistungserbringern „durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“) und die ständige Rechtsprechung des Gerichtshofs, wonach Befreiungen von der Mehrwertsteuer eng auszulegen sind, vertritt sie die Ansicht, dass die Behandlung und die verbundenen Umsätze von ein und derselben Person erbracht werden müssen.

27. Dem stimme ich nicht zu. Der Wortlaut der Vorschrift setzt lediglich voraus, dass beide Leistungen von Dienstleistungserbringern erbracht werden, die unter eine bestimmte Definition fallen(16). Er verlangt nicht, dass es sich in beiden Fällen um ein und denselben Dienstleistungserbringer handeln muss. Auch ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs nicht nur, dass die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen sind. Die Auslegung muss vielmehr auch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht; enge Auslegung bedeutet nicht, dass die verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme(17). Ferner soll, wie der Gerichtshof in der Rechtssache Kommission/Frankreich(18) festgestellt hat, durch die Befreiung der eng mit der Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung verbundenen Umsätze gewährleistet

werden, dass der Zugang zu solchen Behandlungen nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Behandlungen selbst oder die eng mit ihnen verbundenen Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen wären. Die Befreiung bloß deshalb nicht zu gewähren, weil die Behandlung und die damit eng verbundenen Umsätze nicht von derselben Person erbracht werden, liefe diesem Ziel zuwider. Schließlich hat der Gerichtshof in diesem Urteil festgestellt, dass die Übersendung einer Blutprobe von einem Labor an ein anderes mit der von Letzterem durchgeführten Analyse „eng verbunden“ ist und die gleiche mehrwertsteuerliche Behandlung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie erfordert. Somit ist klar, dass der Gerichtshof nicht verlangt, dass die Behandlung und die damit verbundenen Umsätze von derselben Person zu erbringen sind, damit diese in den Genuss der Befreiung gelangt.

28. Die deutsche Regierung macht zudem geltend, dass nur Umsätze, die von „Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art“ durchgeführt bzw. bewirkt werden, von der Befreiung erfasst sein könnten und die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Ärzte nicht unter diese Definition fielen.

29. Wie die Kommission zutreffend anmerkt, gehört dieser Gesichtspunkt eigentlich zur nächsten Frage.

Frage 3

30. Das nationale Gericht möchte wissen, ob „eng verbundene Umsätze“ nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie steuerbefreit sein können, wenn die Behandlung, mit der sie eng verbunden sind, selbst nicht nach dieser Vorschrift, sondern nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c steuerbefreit ist. Das Klinikum Dortmund bejaht diese Frage, während die deutsche Regierung und die Kommission sie verneinen.

31. Bei dem in Rede stehenden Umsatz handelt es sich um die Abgabe von Medikamenten durch das Klinikum Dortmund; die Behandlung, mit der dieser Umsatz verbunden ist, wird durch selbständig tätige Ärzte erbracht. Im nationalen Verfahren und in allen beim Gerichtshof eingereichten Schriftsätzen scheint Übereinstimmung darüber zu bestehen, dass die von diesen Ärzten durchgeführte Behandlung als solche nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie, nicht aber nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b von der Mehrwertsteuer befreit ist. Dem stimme ich zu.

32. Wie die Kommission ausführt, sehen diese Bestimmungen verschiedene Befreiungen für die Durchführung medizinischer Behandlungen vor. Sie werden nicht nach der Art der Dienstleistung unterschieden, sondern nach den Umständen, unter denen diese erbracht wird.

33. Zwar hat der Gerichtshof hierzu wiederholt entschieden, dass das Kriterium, das für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der beiden Befreiungstatbestände zu berücksichtigen ist, weniger in Zusammenhang mit der Art der Leistung als vielmehr mit dem Ort ihrer Erbringung steht⁽¹⁹⁾. Dies kann jedoch meiner Ansicht nach nicht dahin ausgelegt werden, dass die Durchführung von Heilbehandlungen immer dann von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b erfasst sein muss, wenn die Heilbehandlungen *in den Räumen* einer in dieser Bestimmung definierten Einrichtung erfolgt, wenn sie nicht auch *von* dieser Einrichtung erbracht wird. In diesem Zusammenhang sind die Worte „von ... durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“ klar und eindeutig.

34. Auch hat der Gerichtshof unter den nicht unähnlichen Umständen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g⁽²⁰⁾ entschieden, dass der Begriff „Einrichtung“ natürliche Personen nicht

ausschließt(21). Doch bezieht sich Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b auf Einrichtungen, Krankenanstalten und Zentren, während sich Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c auf die Ausübung von Berufen bezieht, zu der grundsätzlich nur natürliche Personen in der Lage sind. Darin liegt der Unterschied zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g, auf den keine Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c entsprechende Vorschrift folgt. Dies scheint dagegen zu sprechen, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b genauso weit auszulegen wie Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g. Doch selbst unter der Annahme, dass die Mitgliedstaaten berechtigt sind, einzelne Personen, die Berufe der Gesundheitsfürsorge ausüben, als „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen“ anzuerkennen, die Dienstleistungen „unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“, erbringen, lassen weder die Vorlageentscheidung noch die Erklärungen darauf schließen, dass den betreffenden Ärzten eine solche Anerkennung erteilt worden wäre. Aus den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung ergibt sich nämlich, dass die nach § 116 SGB V erteilte Ermächtigung nur die Möglichkeit der Deckung durch die gesetzliche Krankenversicherung betraf und sich in keiner anderen Weise auf den Status der Ärzte auswirkte.

35. Daher werde ich im Weiteren davon ausgehen, dass die Heilbehandlung, die im vorliegenden Fall von Ärzten erbracht wurde, die unabhängig von dem Krankenhaus tätig sind, auch wenn sie die Heilbehandlung in dessen Räumen durchführen, gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit ist.

36. Aus dem Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie geht klar hervor, dass Umsätze, die eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen, die nach dieser Vorschrift von der Steuer befreit sind, verbunden sind, ebenfalls von dieser Befreiung erfasst sind. Dem lässt sich im Umkehrschluss entnehmen, dass sich die Befreiung bei Heilbehandlungen, die nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c von der Steuer befreit sind, in dem eng verbundene Umsätze nicht genannt sind, nicht weiter erstreckt als auf die Durchführung der Heilbehandlung selbst.

37. Hierzu hat der Gerichtshof im Urteil Kommission/Vereinigtes Königreich(22) festgestellt: „Sieht man von den Lieferungen kleineren Umfangs ab, die bei der Heilbehandlung unbedingt notwendig sind, lässt sich bei dieser Sachlage die Abgabe von Arzneimitteln und sonstigen Gegenständen, wie zum Beispiel von Brillen zum Ausgleich von Sehfehlern, die von einem Arzt oder anderen hierzu ermächtigten Personen verordnet werden, in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Dienstleistung trennen.“

38. In jenem Fall ging es insbesondere um die Lieferung verordneter Brillen, und in gleicher Weise beurteilte der Gerichtshof auch die Lieferung verordneter Arzneimittel. Unter den betrachteten Umständen bilden die Diagnose (zusammen mit kleineren und unbedingt notwendigen Lieferungen von Gegenständen – wie etwa die Verabreichung von Augentropfen zur Erweiterung der Pupillen) und die Verschreibung eine einzige Dienstleistung, die von der Befreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie erfasst ist. Das Gleiche gälte wahrscheinlich für die Lieferung aller Gegenstände, die – wie etwa Salben oder Verbände – für eine Behandlung, die der Arzt im Rahmen einer Konsultation durchführt, unentbehrlich sind. Im Gegensatz dazu stellt die Lieferung von ärztlich verordneten Gegenständen durch einen Optiker oder Apotheker eine eigenständige Lieferung dar, die von dieser Befreiung nicht erfasst wird.

39. Sollte es eine Befreiung für Medikamente geben, die unter den Umständen des vorliegenden Falls zubereitet und abgegeben werden, müsste sie sich jedoch meines Erachtens auf alle Medikamente erstrecken, die auf Verschreibung zubereitet und abgegeben werden, da die ärztliche Verschreibung von Medikamenten, die von Apothekern zubereitet werden müssen, grundsätzlich immer als mit der von dem Arzt erbrachten Heilbehandlung eng verbunden anzusehen ist. Dies stünde jedoch nicht im Einklang mit dem Urteil Kommission/Vereinigtes

Königreich. Darüber hinaus ist klar, dass Arzneimittel, „die ... für ärztliche ... Behandlungen verwendet werden“ (eine Beschreibung, die besser auf von einem Arzt verschriebene als auf frei verkäufliche Medikamente passt), grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegen, da sie anderenfalls nicht in Anhang H der Sechsten Richtlinie aufgeführt wären.

40. Grundsätzlich scheint mir die Frage 3 daher im Wesentlichen dahin zu beantworten zu sein, dass eine Lieferung von Medikamenten gemäß einer Verschreibung, die im Rahmen einer ärztlichen Heilbehandlung ausgestellt wurde, nicht nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sein kann, wenn die Heilbehandlung, mit der sie eng verbunden ist, selbst nicht nach dieser Vorschrift, sondern nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c von der Mehrwertsteuer befreit ist.

41. Doch muss daraus nicht unbedingt folgen, dass die Lieferung der Medikamente unter den besonderen Umständen des Ausgangsverfahrens nicht selbst nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c von der Mehrwertsteuer befreit sein kann. Die Lieferung könnte vielleicht nicht als „eng verbundener Umsatz“ angesehen werden, sondern als Lieferung, „die bei der Heilbehandlung unbedingt notwendig“ ist und sich „in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Dienstleistung [nicht] trennen“ lässt, um es in den Worten auszudrücken, die der Gerichtshof im Urteil *Kommission/Vereinigtes Königreich* verwendet hat⁽²³⁾.

42. In Abwandlung hiervon könnten die Lieferung und die Verabreichung der Medikamente als – wiederum in den Worten des Gerichtshofs – „so eng miteinander verbunden“ anzusehen sein, „dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre“⁽²⁴⁾. Oder vielleicht sollte sie als Nebenleistung zur Hauptleistung angesehen werden, da sie „keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptdienstleistung des Erbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“; dies könnte gelten für „Leistungen, die naturgemäß im Rahmen von Dienstleistungen der [ärztlichen Heilbehandlung] erbracht werden und im Prozess der Erbringung dieser Dienstleistungen zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind“⁽²⁵⁾.

43. Eine andere Möglichkeit wäre, die Lieferung unabhängig davon, ob die Medikamente im Rahmen einer stationären oder einer ambulanten Behandlung verabreicht wurden, mehrwertsteuerlich gleich zu behandeln, um den Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu wahren, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht und der es nach ständiger Rechtsprechung verbietet, gleichartige und miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln⁽²⁶⁾.

44. Für eine Bewertung dieser Möglichkeiten werden mehr Informationen zu den Umständen der Behandlung benötigt, als in der Vorlageentscheidung enthalten waren. Alle hierfür notwendigen Tatsachenfeststellungen müssen natürlich von dem zuständigen nationalen Gericht getroffen werden, doch hat der Gerichtshof die Parteien gebeten, in der mündlichen Verhandlung eine Reihe von Fragen zu erörtern, u. a., was genau die erbrachte Heilbehandlung ist und wer sie erbringt, ob diese Heilbehandlung unabhängig von der Abgabe der fraglichen Arzneimittel erbracht werden kann und auf wen die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Arzneimittel verfügen zu können, übertragen wurde (in anderen Worten, wer Empfänger der Leistung ist).

45. Den Antworten der Parteien habe ich entnommen, dass die fragliche Behandlung unstreitig eine Reihe miteinander zusammenhängender Tätigkeiten umfasst. Ein Arzt diagnostiziert den genauen Zustand des Patienten und stellt ein Rezept für eine speziell auf diesen zugeschnittene Behandlung mit einem Zytostatikum aus; es wird ein Therapieschema mit dem Patienten aufgestellt; das Zytostatikum wird von dem Arzt verschrieben und von der Apotheke hergestellt; es wird überprüft, und gegebenenfalls werden ergänzende Medikamente hinzugefügt, um die

Nebenwirkungen abzumildern; dann wird es durch das medizinische Personal entweder unter der Aufsicht des Arztes verabreicht, oder der Arzt wird über das Auftreten von Problemen, die sein Eingreifen erforderlich machen könnten, auf dem Laufenden gehalten; jederzeit kann es notwendig sein, dass er die Dosierung oder die Zusammensetzung der verabreichten Medikamente anpasst oder das Therapieschema ändert.

46. Aus dieser Schilderung wird deutlich, dass ein therapeutisches Kontinuum besteht, das sowohl „die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ... ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden“ als auch die Lieferung von Medikamenten umfasst. Zudem steht fest, dass die Heilbehandlung als solche ohne die Lieferung der Medikamente zwecklos wäre, so dass diese Lieferung „bei der Heilbehandlung unbedingt notwendig“ ist.

47. Doch kann andererseits meines Erachtens nur schwerlich davon ausgegangen werden, dass sich die Lieferung von Medikamenten „in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht [nicht] von der [Heilbehandlung] trennen [lässt]“ oder dass sie „so eng [mit der Heilbehandlung] verbunden ist, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre“.

48. In diesem Zusammenhang ist zu erörtern, von wem und an wen die Lieferung der Medikamente erbracht wird. Diese Frage wurde in der mündlichen Verhandlung behandelt; obwohl eingeräumt wurde, dass die Zahlung in nahezu allen Fällen durch eine private oder gesetzliche Krankenversicherung erfolgte, scheint Einigkeit darüber zu bestehen, dass „die Befähigung, wie ein Eigentümer über die Arzneimittel verfügen zu können“ auf den Patienten übergegangen ist. Weder der Arzt noch die Krankenversicherung können dem Patienten vorschreiben, ob er in die Verabreichung der Medikamente einwilligt. Angesichts dessen kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Arzt dem Patienten die Medikamente als Bestandteil der Heilbehandlung verabreicht. Daher ist meines Erachtens davon auszugehen, dass der Patient mehr als eine Leistung erhält, nämlich die Heilbehandlung durch den Arzt und das medizinische Personal einerseits und die Medikamente von der Krankenhausapothekende andererseits.

49. Werden verschiedene Leistungen von verschiedenen Personen erbracht, kann zweifelsohne nicht davon ausgegangen werden, dass sie „objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre“ oder sich „in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht nicht trennen lassen“. Sie mögen „eng verbunden“ sein (in der Tat scheint dies der Fall zu sein), und aufgrund einer derartigen engen Verbindung kann eine Lieferung von Medikamenten von der Mehrwertsteuer befreit sein, wenn die mit ihr verbundene Heilbehandlung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie steuerbefreit ist, nicht aber, wenn sie nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c steuerbefreit ist. Dass die Person, die die Medikamente liefert, eine andere ist als diejenige, die die Heilbehandlung durchführt, schließt es insoweit meines Erachtens aus, die beiden Leistungen zusammen als einheitlichen Vorgang zu betrachten, unabhängig davon, dass keine der Leistungen ohne die andere einen sinnvollen Zweck erfüllen kann – anders als z. B. in dem Sachverhalt, der in der Rechtssache Deutsche Bank(27) geprüft wurde, wo zwei miteinander in vergleichbarer Weise verknüpfte Leistungen von demselben Steuerpflichtigen erbracht wurden.

50. Ähnliche Erwägungen lassen mich zu der Auffassung gelangen, dass es nicht möglich ist, die Lieferung der Medikamente als „Nebenleistung zur Hauptleistung an[zu]sehen ..., da sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptdienstleistung des Erbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“. Erbringt ein Arzt die Dienstleistungen der Diagnose, Verschreibung und Überwachung, die in Beantwortung der Fragen des Gerichtshofs geschildert worden sind, wäre es wirklichkeitsfremd, anzunehmen, dass die

verabreichten Medikamente – von einer anderen Person – als „Mittel, um die Hauptdienstleistung des Erbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen“ geliefert werden. Die Lieferung der Medikamente ist naturgemäß eng mit den Dienstleistungen des Arztes verbunden, aber ist klar von diesen getrennt und kein Mittel, um sie unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Tatsächlich kann man sogar die Lieferung der Medikamente als für den Patienten wichtigsten Aspekt auffassen und die Diagnose, die Verschreibung und die Überwachung der Verabreichung als Mittel, um diese Leistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

51. Es bleibt zu prüfen, ob der Grundsatz der steuerlichen Neutralität ein anderes Ergebnis gebietet.

52. Ich stimme der Kommission darin zu, dass dies nicht der Fall ist.

53. Dieser Grundsatz erlaubt es nicht, den Geltungsbereich einer Befreiung ohne eindeutige Bestimmung auszuweiten. Er ist keine Regel des Primärrechts, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz der engen Auslegung von Ausnahmen anzuwenden ist(28).

54. Insoweit wird durch den Wortlaut von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie eine klare Abgrenzung vorgenommen zwischen Heilbehandlungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen bewirkt werden, und jenen, die – von anderen Personen und unter anderen sozialen Bedingungen – im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden.

55. Wo eine unterschiedliche Behandlung in der Sechsten Richtlinie klar vorgesehen ist, sollte sie nicht hinter einem Auslegungsgrundsatz zurücktreten, der keinen Vorrang vor dem Gesetzestext hat.

56. Dessen ungeachtet könnte es einem Mitgliedstaat weiterhin möglich sein, einer Gefahr der Wettbewerbsverzerrung dadurch entgegenzuwirken, dass er nach Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie von der Option Gebrauch macht, Bedingungen „zur Verhütung von ... etwaigen Missbräuchen“ festzusetzen, oder Leistungen, die anderenfalls nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b befreit wären, von der Befreiung ausschließt, wenn 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“. Eine solche Maßnahme würde jedoch bedeuten, dass die Befreiung für eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b verbundene Umsätze dadurch eingeschränkt würde, dass sie nicht auf Umsätze erstreckt würde, die eng mit Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, im Sinne von Art. 13 Teil A Buchst. c verbunden sind. Dies würde mit anderen Worten dazu führen, einen Bereich zu besteuern, in dem gegenwärtig keine Steuer erhoben wird, statt den Geltungsbereich der Mehrwertsteuerbefreiung zu erweitern.

57. Ich räume ein, dass die Auffassung, zu der ich gelangt bin – dass die Lieferung von Medikamenten, je nachdem, in welchem Zusammenhang sie verabreicht werden, der Mehrwertsteuer unterliegen oder von ihr befreit sein kann –, kontraintuitiv erscheinen mag. Mit der Annahme, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c solle ebenso wie Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b Umsätze erfassen, die eng mit den beschriebenen Heilbehandlungen verbunden sind, würden jedoch in erstgenannte Vorschrift Worte hineingelesen, die sie nicht enthält. Zugegebenermaßen mag dies eine Gesetzeslücke zur Folge haben. Wenn ja, ist dies Sache des Gesetzgebers. Es erscheint mir jedoch nicht angemessen, die Ratio des Urteils des Gerichtshofs Kommission/Frankreich(29) auf

alle Fälle zu erstrecken, in denen die Kosten durch die Erhebung von Mehrwertsteuer möglicherweise erhöht werden, ohne dass eine entsprechende gesetzgeberische Absicht vorliegt.

Ergebnis

58. Nach alledem bin ich der Auffassung, dass der Gerichtshof die Fragen des Bundesfinanzhofs wie folgt beantworten sollte:

1. Der Ausdruck „eng verbundene Umsätze“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage umfasst sowohl die Lieferung von Gegenständen als auch Dienstleistungen.
2. Um als eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen verbundener Umsatz gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388 von der Mehrwertsteuer befreit zu sein, braucht die Leistung nicht unbedingt von der Person erbracht werden, die die fragliche Behandlung durchführt.
3. Die Lieferung von Gegenständen, die
 - (i) eng mit Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388 verbunden sind,
 - (ii) in tatsächlicher und wirtschaftlicher Hinsicht von dieser Heilbehandlung trennbar sind und
 - (iii) nicht eng mit einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie verbunden sind,

werden nicht von der Befreiung nach einer der beiden Vorschriften erfasst.

1 – Originalsprache: Englisch.

2 – Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1). Sie wurde aufgehoben und ersetzt durch die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1), mit der die Struktur und der Wortlaut der Sechsten Richtlinie neu gefasst wurden, grundsätzlich ohne zu inhaltlichen Änderungen zu führen (vgl. dritter Erwägungsgrund).

3 – Vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a, Art. 14 Abs. 1 und Art. 24 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112.

4 – Vgl. die Art. 96 bis 99 der Richtlinie 2006/112.

5 – Vgl. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 2006/112. In der englischen Sprachfassung wird in beiden Vorschriften der Begriff „medical care“ verwendet, während in einigen anderen Sprachfassungen unterschiedliche Begriffe verwendet werden. Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass die Bedeutung in beiden Fällen die gleiche ist, vgl. Urteil vom 6. November 2003, Dornier (C-45/01, Slg. 2003, I-12911, Randnrn. 46 bis 50).

6 – Vgl. Art. 134 der Richtlinie 2006/112.

7 – Vgl. Position 3 des Anhangs III der Richtlinie 2006/112.

8 – Vgl. neben der englischen z. B. die ungarische, die maltesische und die schwedische Sprachfassung.

9 – Darunter alle fünf Sprachfassungen – mit Ausnahme der englischen –, in denen die Sechste Richtlinie ursprünglich erlassen wurde: Dänisch, Niederländisch, Französisch, Deutsch und Italienisch.

10 – ABl. 1973, C 80, S. 1, Art. 14 Abs. 1 Buchst. b.

11 – Wörtlich: „Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Krankenhausaufenthalt und der Heilbehandlung und andere [d. h. andere Dienstleistungen], die unmittelbar damit zusammenhängen“.

12 – Vgl. u. a. Urteil vom 3. März 2011, Kommission/Niederlande, C-41/09, Slg. 2011, I-831, Randnr. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung. Vgl. auch Urteil vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a., C-296/95, Slg. 1998, I-1605, Randnr. 36.

13 – Urteil vom 1. Dezember 2005 (C-394/04 und C-395/04, Slg. 2005, I-10373, Randnr. 25).

14 – Urteil vom 10. Juni 2010 (C-262/08, Slg. 2010, I-5053, Randnr. 40).

15 – Urteil vom 23. Februar 1988 (C-353/85, Slg. 1988, 817, Randnrn. 33 bis 35).

16 – Vgl. auch die tabellarische Darstellung in Nr. 27 meiner Schlussanträge in der Rechtssache CopyGene (oben in Fn. 14 angeführt).

17 – Vgl. aus neuerer Zeit Urteil vom 15. November 2012, Zimmermann (C-174/11, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung).

18 – Urteil vom 11. Januar 2001 (C-76/99, Slg. 2001, I-249, Randnr. 23).

19 – Vgl. etwa Urteile vom 8. Juni 2006, L. u. P. (C-106/05, Slg. 2006, I-5123, Randnr. 22 und die dort angeführte Rechtsprechung), und CopyGene (oben in Fn. 14 angeführt, Randnr. 27 und die dort angeführte Rechtsprechung).

20 – Der „die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ von der Mehrwertsteuer befreit.

21 – Urteil Zimmermann (oben in Fn. 17 angeführt, Randnr. 57 und die dort angeführte Rechtsprechung).

22 – Oben in Fn. 15 angeführt, Randnr. 33.

23 – Vgl. oben, Nr. 37 und Fn. 22.

24 – Vgl. das erst kürzlich erlassene Urteil vom 21. Februar 2013, Žamberk (C-18/12, Randnr. 28 und die dort angeführte Rechtsprechung).

25 – Vgl. in diesem Zusammenhang Urteil CopyGene (oben in Fn. 14 angeführt, Randnr. 40 und die dort angeführte Rechtsprechung).

26 – Vgl. etwa Urteil L. u. P. (oben in Fn. 19 angeführt, Randnrn. 24 und 32).

27 – Urteil vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank (C-44/11, Randnrn. 20 bis 29); vgl. auch meine Schlussanträge in dieser Rechtssache, Nrn. 26 bis 32.

28 – Vgl. Urteil Deutsche Bank (oben in Fn. 27 angeführt, Randnr. 45).

29 – Oben in Nr. 27, Fn. 18 angeführt.