

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

13. März 2014(\*)

„Vorabentscheidungsersuchen – Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Befreiungen – Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b – Lieferung von Gegenständen – Lieferung von Zytostatika zur ambulanten Behandlung – Leistungen verschiedener Steuerpflichtiger – Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c – Heilbehandlungen – Arzneimittel, die von einem in einem Krankenhaus selbständig tätigen Arzt verschrieben worden sind – Eng verbundene Umsätze – Nebenleistungen der Heilbehandlung – In tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht untrennbare Umsätze“

In der Rechtssache C-366/12

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 15. Mai 2012, beim Gerichtshof eingegangen am 1. August 2012, in dem Verfahren

**Finanzamt Dortmund-West**

gegen

**Klinikum Dortmund gGmbH**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Ilešič, der Richter C. G. Fernlund und A. Ó Caoimh (Berichterstatter), der Richterin C. Toader und des Richters E. Jarašiūnas,

Generalanwältin: E. Sharpston,

Kanzler: A. Impellizzeri, Verwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 13. Juni 2013,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Klinikum Dortmund gGmbH, vertreten durch Rechtsanwältin G. Ritter,
- der deutschen Regierung, vertreten durch K. Petersen als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Mölls und C. Soulay als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge der Generalanwältin in der Sitzung vom 26. September 2013

folgendes

**Urteil**

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von 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 (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12. Dezember 2005 (ABl. L 345, S. 19) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Klinikum Dortmund gGmbH (im Folgenden: Klinikum Dortmund oder Klinikum) und dem Finanzamt Dortmund-West wegen dessen Ablehnung, die Herstellung und Abgabe zytostatischer Medikamente zur Krebsbehandlung im Klinikum Dortmund von der Mehrwertsteuer zu befreien.

## **Rechtlicher Rahmen**

### *Unionsrecht*

3 Art. 5 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

„Als Lieferung eines Gegenstands gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“

4 Art. 6 Abs. 1 dieser Richtlinie lautet:

„Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 ist.

...“

5 Art. 12 Abs. 3 dieser Richtlinie bestimmt:

„Der Normalsatz der Mehrwertsteuer wird von jedem Mitgliedstaat auf einen bestimmten Vomhundertsatz der Besteuerungsgrundlage festgesetzt, der für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist. ...

...

Die Mitgliedstaaten können außerdem einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht niedriger als 5 % sein darf, und sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar.

...“

6 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften 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) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden“.

7 Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. b der Sechsten Richtlinie lautet:

„Von der in Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) 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.“

8 In Kategorie 3 des Anhangs H der Sechsten Richtlinie, der das Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen enthält, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können, sind u. a. Arzneimittel aufgeführt, die üblicherweise für die Gesundheitsvorsorge, die Verhütung von Krankheiten und für ärztliche Behandlungen verwendet werden.

### *Deutsches Recht*

#### Umsatzsteuergesetz 2005

9 Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes 2005 (BGBl. 2005 I S. 386, im Folgenden: UStG) unterliegen „die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt“, der Mehrwertsteuer.

10 Nach § 3 Abs. 1 UStG sind „Lieferungen eines Unternehmens ... 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)“.

11 Sonstige Leistungen sind gemäß § 3 Abs. 9 UStG „Leistungen, die keine Lieferungen sind“.

12 Nach § 4 Nr. 14 UStG sind von der Mehrwertsteuer befreit

„die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Absatz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Satz 1 bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach Satz 1 steuerfreien Umsätze verwendet werden.“

13 Gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG sind ebenfalls von der Mehrwertsteuer befreit

„die mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng verbundenen Umsätze, wenn ...

b) bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt ... sind“.

14 Der in § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG in Bezug genommene § 67 der Abgabenordnung (BGBl. 2002 I S. 3866 und BGBl. 2003 I S. 61) bezieht sich auf Tätigkeiten für steuerbegünstigte Zwecke, d. h. für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke. Gewerblich tätige Unternehmen, die

solche Zwecke verfolgen, werden unter bestimmten Voraussetzungen als Unternehmen betrachtet, deren Tätigkeit Zwecken dient, die einen Anspruch auf eine steuerliche Begünstigung begründen („Zweckbetrieb“). In § 67 der Abgabenordnung ist festgelegt, unter welchen Voraussetzungen Krankenhäuser als ein Zweckbetrieb angesehen werden.

15 In Nr. 100 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 (BGBl. 2004 I Sondernr. 3/2004) heißt es zu den „eng verbundenen Umsätzen“ im Zusammenhang mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen:

„(1) Mit dem Betrieb der in § 4 Nr. 16 UStG bezeichneten Einrichtungen sind solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen ... Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen. Daher sind derartige Leistungen nicht mehr nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, wenn eine vergleichbare Leistung nach § 4 Nr. 14 UStG steuerpflichtig ist.

...

(3) Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören insbesondere:

...

3. die Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger ... sowie die entgeltlichen Medikamentenlieferungen an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, an Institutsambulanzen, an sozialpädiatrische Zentren – soweit es sich in diesen Fällen nicht um nicht steuerbare Innenumsätze des Trägers der jeweiligen Krankenhausapotheke handelt – und an öffentliche Apotheken. ...;

4. die Abgabe von Medikamenten zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der ambulanten Behandlung sowie die Abgabe von Medikamenten durch Krankenhausapotheken an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung im Krankenhaus;

...“

Sozialgesetzbuch

16 § 116 des Fünften Buchs des Sozialgesetzbuchs (SGB V) bestimmt:

„Krankenhausärzte mit abgeschlossener Weiterbildung können mit Zustimmung des Krankenhausträgers vom Zulassungsausschuss (§ 96) zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten ermächtigt werden.“

17 § 116a SGB V sieht vor:

„Der Zulassungsausschuss kann zugelassene Krankenhäuser für das entsprechende Fachgebiet in den Planungsbereichen, in denen der Landesausschuss der Ärzte und Krankenkassen Unterversorgung festgestellt hat, auf deren Antrag zur vertragsärztlichen Versorgung ermächtigen, soweit und solange dies zur Beseitigung der Unterversorgung erforderlich ist.“

**Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen**

18 Das Klinikum Dortmund ist eine gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die als Krankenhausträger ein Krankenhaus betreibt. In den Jahren 2005 und 2006 verfügte sie über eine Ermächtigung gemäß § 116a SGB V, aufgrund deren sie berechtigt war, neben stationären Behandlungen auch ambulante Behandlungen durchzuführen. Die angestellten Krankenhausärzte des Klinikums Dortmund, die ambulante Behandlungen durchführten, wurden dabei gemäß § 116 SGB V aufgrund einer sogenannten persönlichen Ermächtigung tätig.

19 In den Jahren 2005 und 2006 wurden in dem Klinikum Krebspatienten im Rahmen der Chemotherapie behandelt. Die dabei an die Patienten verabreichten zytostatischen Medikamente wurden von der Krankenhausapotheke des Klinikums Dortmund nach ärztlicher Verordnung für jeden Patienten individuell hergestellt. Es ist unstrittig, dass die Verabreichung dieser Zytostatika nicht der Mehrwertsteuer unterlag, soweit sie im Krankenhaus im Rahmen einer stationären Behandlung erfolgte.

20 Das Klinikum war in den genannten Jahren der Auffassung, dass die Verabreichung der in ihrer Krankenhausapotheke hergestellten Zytostatika auch dann von der Mehrwertsteuer befreit war, wenn diese im Rahmen einer ambulanten Behandlung von einem Arzt verabreicht wurden, der innerhalb des Klinikums selbständig tätig war. Das Finanzamt war hingegen der Auffassung, dass die entgeltliche Abgabe von Arzneimitteln an Krebspatienten im Rahmen ambulanter Behandlungen ab dem Jahr 2005 der Mehrwertsteuer unterlag. In diesem Jahr trat Nr. 100 Abs. 3 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 in Kraft, die als eine Verwaltungsvorschrift die Gerichte nicht bindet. Das Finanzamt änderte darum seine Umsatzsteuerfestsetzungen für das Klinikum dahin, dass die Verabreichung von in der Krankenhausapotheke hergestellten Arzneimitteln im Rahmen ambulanter Behandlungen der Mehrwertsteuer unterlag, wobei dem Klinikum zugleich der sich aus der Steuerpflicht ergebende Vorsteuerabzug gewährt wurde.

21 Der hiergegen vom Klinikum Dortmund erhobene Einspruch wurde zurückgewiesen. Jedoch gab das Finanzgericht seiner Klage statt, wogegen das Finanzamt Revision zum Bundesfinanzhof einlegte.

22 Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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?

### **Zu den Vorlagefragen**

#### *Zur dritten Frage*

23 Mit seiner dritten Frage, die zuerst zu behandeln ist, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass die Lieferung von Gegenständen wie den im Ausgangsverfahren streitigen zytostatischen

Medikamenten, die von Ärzten, die innerhalb eines Krankenhauses selbständig tätig sind, im Rahmen einer ambulanten Behandlung verschrieben worden sind, als ein mit einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit werden kann.

24 Diese Frage zielt, bezogen auf das Ausgangsverfahren, darauf ab, ob die Abgabe zytostatischer Medikamente durch das Klinikum Dortmund im Rahmen einer ambulanten Krebsbehandlung als ein mit einer ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz von der Mehrwertsteuer befreit werden kann, auch wenn diese Medikamente von Ärzten verabreicht werden, die in dem Krankenhausbetrieb des Klinikums selbständig tätig sind.

25 Insoweit lässt sich den dem Gerichtshof vorgelegten Akten sowie den Erläuterungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung entnehmen, dass die Heilbehandlungen selbst, welche die von dem Ausgangsverfahren betroffenen Ärzte erbringen, die gegenüber dem Klinikum selbständig, aber innerhalb seines Krankenhausbetriebs tätig sind, gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit sind.

26 Vorab ist im Einklang mit den Ausführungen der deutschen Regierung darauf hinzuweisen, dass die in Art. 13 der Sechsten Richtlinie aufgeführten Steuerbefreiungen eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. u. a. Urteile vom 5. Juni 1997, SDC, C?2/95, Slg. 1997, I?3017, Rn. 20, vom 10. September 2002, Kügler, C?141/00, Slg. 2002, I?6833, Rn. 28, und vom 6. November 2003, Dornier, C?45/01, Slg. 2003, I?12911, Rn. 42). Die Auslegung der in dieser Bestimmung verwendeten Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (vgl. Urteile Kügler, Rn. 29, und Dornier, Rn. 42).

27 Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet außerdem nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 13 verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme (vgl. entsprechend u. a. Urteil vom 10. Juni 2010, Future Health Technologies, C?86/09, Slg. 2010, I?5215, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Dabei geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass der Zweck, die Kosten von Heilbehandlungen zu senken und diese für den Einzelnen leichter zugänglich zu machen, der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung und der in Buchst. c dieses Absatzes vorgesehenen Befreiung gemeinsam ist (vgl. Urteil vom 11. Januar 2001, Kommission/Frankreich, C?76/99, Slg. 2001, I?249, Rn. 23, sowie Urteile Kügler, Rn. 29, und Dornier, Rn. 43). Ferner ist darauf hinzuweisen, dass es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität insbesondere verbietet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden (Urteile Kügler, Rn. 30, und Dornier, Rn. 44).

29 Im Übrigen zielen sowohl der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie verwendete Begriff der „ärztlichen Heilbehandlung“ als auch der in Buchst. c dieses Absatzes verwendete Begriff der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ auf Leistungen, die der Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. in diesem Sinne Urteil Dornier, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Urteile vom 8. Juni 2006, L.u.P., C?106/05, Slg. 2006, I?5123, Rn. 27, und vom 10. Juni 2010, CopyGene, C?262/08, Slg. 2010, I?5053, Rn. 28).

30 Daraus folgt, dass ärztlichen Leistungen, die zu dem Zweck erbracht werden, die menschliche Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, die in Art. 13

Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung zugutekommt (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 20. November 2003, Unterpertinger, C?212/01, Slg. 2003, I?13859, Rn. 40 und 41, D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, C?307/01, Slg. 2003, I?13989, Rn. 58 und 59, und L.u.P., Rn. 29).

31 Auch wenn die Bestimmungen der Buchst. b und c des Art. 13 Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie unterschiedliche Anwendungsbereiche haben, bezwecken sie doch eine abschließende Regelung der Steuerbefreiungen für Leistungen der Heilbehandlung im engeren Sinne (vgl. Urteile Kügler, Rn. 36, L.u.P., Rn. 26, sowie CopyGene, Rn. 27).

32 Jedoch enthält Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie im Gegensatz zu Buchst. b dieses Absatzes keine Bezugnahme auf Umsätze, die mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbunden sind, obgleich diese Bestimmung der des genannten Buchst. b unmittelbar folgt. Daher ist festzustellen, dass dieser Artikel mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundene Umsätze grundsätzlich nicht erfasst und dass dieser Begriff für die Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie keine Bedeutung hat.

33 Was die Möglichkeit anbelangt, eine Lieferung von Gegenständen nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer zu befreien, so hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass sich, wenn man von den Lieferungen kleineren Umfangs absieht, die bei der Heilbehandlung unbedingt notwendig sind, die Abgabe von Arzneimitteln und sonstigen Gegenständen in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Dienstleistung trennen lässt und daher nicht gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. Februar 1988, Kommission/Vereinigtes Königreich, 353/85, Slg. 1988, 817, Rn. 33).

34 Folglich kann einer Lieferung von Arzneimitteln und anderen Gegenständen, sofern sie nicht im Zeitpunkt einer humanmedizinischen Heilbehandlung strikt notwendig ist, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung nicht zugutekommen.

35 Insoweit lässt sich, wie die Generalanwältin in den Nrn. 46 und 47 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, nicht in Abrede stellen, dass sich unter Umständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen die in Ausübung eines ärztlichen Berufs erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie einerseits und die Lieferung zytostatischer Medikamente andererseits in ein therapeutisches Kontinuum einfügen. Die Abgabe von Arzneimitteln wie den im Ausgangsverfahren fraglichen Zytostatika ist nämlich im Zeitpunkt der Erbringung der ärztlichen Leistung im Rahmen der ambulanten Krebsbehandlung eines Patienten unerlässlich, da diese ärztliche Leistung ohne diese Medikamentenabgabe sinnlos wäre.

36 Trotz dieses therapeutischen Kontinuums haben die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass die im Ausgangsverfahren fragliche Behandlung eine Reihe von Tätigkeiten und Behandlungsschritten umfasst, die, obgleich sie miteinander verbunden sind, im Verhältnis zueinander gesondert erfolgen. Wie die Generalanwältin in den Nrn. 48 und 49 ihrer Schlussanträge dargelegt hat, werden dem Patienten offenbar verschiedene Leistungen zuteil, nämlich zum einen die humanmedizinische Behandlung durch den Arzt und zum anderen die Abgabe von Arzneimitteln durch die Krankenhausapotheke des Klinikums, was der Annahme entgegensteht, dass diese Leistungen in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht untrennbar wären.

37 Allerdings lässt sich den dem Gerichtshof unterbreiteten Informationen nicht eindeutig entnehmen, dass in dem dem Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Sachverhalt die Abgabe der Arzneimittel als in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Erbringung der

ärztlichen Heilbehandlung nicht trennbar angesehen werden kann. Eine solche Feststellung erforderte eine eingehendere Beurteilung des in Frage stehenden therapeutischen Kontinuums. Unter diesem Blickwinkel obliegt es dem vorlegenden Gericht, das allein für die Würdigung der Tatsachen zuständig ist, die insoweit erforderlichen Überprüfungen vorzunehmen.

38 Vorbehaltlich dieser Überprüfungen kann die Verabreichung zytostatischer Medikamente unter Umständen, wie sie in dem Ausgangsverfahren in Frage stehen, nicht als von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden.

39 Diese Feststellung wird durch den Umstand gestützt, dass Arzneimittel als solche in dem in Anhang H der Sechsten Richtlinie enthaltenen Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können, genannt sind und damit grundsätzlich einer gesonderten Mehrwertsteuerregelung unterliegen.

40 Entgegen dem Vorbringen des Klinikums Dortmund steht der Grundsatz der steuerlichen Neutralität dieser Feststellung nicht entgegen. Wie die Generalanwältin in Nr. 53 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, erlaubt dieser Grundsatz es nicht, den Geltungsbereich einer Befreiung ohne eindeutige Bestimmung auszuweiten. Dieser Grundsatz ist nämlich keine Regel des Primärrechts, die für den Umfang einer Befreiungstatbestands bestimmend sein könnte, sondern ein Auslegungsgrundsatz, der neben dem Grundsatz der engen Auslegung von Befreiungen anzuwenden ist (vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, Deutsche Bank, C-44/11, Rn. 45).

41 Demnach ist auf die dritte Vorlagefrage zu antworten, dass eine Lieferung von Gegenständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen zytostatischen Medikamenten, die von innerhalb eines Krankenhauses selbständig tätigen Ärzten im Rahmen einer ambulanten Krebsbehandlung verschrieben worden sind, nicht gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit werden kann, es sei denn, diese Lieferung ist in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Hauptleistung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.

*Zur zweiten und zur dritten Frage*

42 Angesichts der Antwort auf die dritte Frage sind die ersten beiden Fragen nicht zu beantworten.

### **Kosten**

43 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:



**Eine Lieferung von Gegenständen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen zytostatischen Medikamenten, die von innerhalb eines Krankenhauses selbständig tätigen Ärzten im Rahmen einer ambulanten Krebsbehandlung verschrieben worden sind, kann nicht gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c 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 in der durch die Richtlinie 2005/92/EG des Rates vom 12. Dezember 2005 geänderten Fassung von der Mehrwertsteuer befreit werden, es sei denn, diese Lieferung ist in tatsächlicher und in wirtschaftlicher Hinsicht von der Hauptleistung der ärztlichen Heilbehandlung untrennbar, was zu prüfen Sache des vorlegenden Gerichts ist.**

Unterschriften

\* Verfahrenssprache: Deutsch.