



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 28. September 2016

- E-Mail-Verteiler U1 -
- E-Mail-Verteiler U2 -

BETREFF **Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG - Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien; BFH-Urteil vom 24. September 2014, V R 19/11**

GZ **III C 3 - S 7170/11/10004**

DOK **2016/0883539**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

I. Grundsätze des BFH-Urteils vom 24. September 2014, V R 19/11

Mit Urteil vom 24. September 2014, V R 19/11, hat der BFH entschieden, dass die Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung, die dort individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke dieses Krankenhauses hergestellt werden, als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG in der in den Streitjahren 2005 und 2006 geltenden Fassung steuerfrei ist.

Der Rechtsprechung des EuGH folgend handelt es sich bei den mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätzen im Sinne von Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe b MwStSystRL um eigenständige Leistungen, die an den Empfänger einer erbrachten Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung erfolgen. Wesentlich ist hierbei jedoch, dass es sich um Leistungen handelt, die im Rahmen von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen erbracht werden und die zur Erreichung der verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind.

Nach den Urteilsgrundsätzen des BFH und der Rechtsprechung des EuGH stellt die Verabreichung von für den Patienten individuell hergestellten Arzneimitteln zur Durchführung einer



ambulanten Heilbehandlung im Krankenhaus einen eng mit der Krankenhaus- oder Heilbehandlung verbundenen Umsatz dar, weil sich der eng verbundene Umsatz (maßgeblich) danach definiert, dass er zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich ist.

Für das Vorliegen eines eng verbundenen Umsatzes bestehen darüber hinausgehend keine zeitlichen Erfordernisse. Der enge Zusammenhang zur Krankenhausbehandlung und zur ärztlichen Heilbehandlung setzt aber voraus, dass eine Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung zumindest begonnen hat oder geplant ist (vgl. EuGH-Urteile vom 1. Dezember 2005, C-394/04, Ygeia, und vom 10. Juni 2010, C-262/08, Copy Gene).

Der Steuerfreiheit steht nicht entgegen, dass in der Krankenhausapotheke für einzelne Patienten individuell hergestellte Arzneimittel nicht nur zur ambulanten Krankenhausbehandlung durch das Krankenhaus selbst im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung gemäß § 116a SGB V, sowie zu ambulanten Behandlungen gemäß § 116b SGB V verwendet werden, sondern auch der ambulanten Krankenhausbehandlung durch gemäß § 116 SGB V zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigte Krankenhausärzte dienen. Denn für den mit einer Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundenen Umsatz kommt es nach der o. g. EuGH-Rechtsprechung nicht auf die Identität des Leistenden, sondern auf die Identität des Patienten an. Es muss sich folglich um eigenständige Leistungen handeln, die an den Empfänger einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung erbracht werden.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

II. Sachlicher Anwendungsbereich

Der Entscheidung des BFH im Urteil vom 24. September 2014, V R 19/11, folgend, ist die Abgabe von individuell für den Patienten hergestellten Arzneimitteln durch die Krankenhausapotheke für eine in diesem Krankenhaus erbrachte ärztliche Heilbehandlung als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG (bis zum 31. Dezember 2008: § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG) umsatzsteuerfrei. Für andere hiervon abzugrenzende Medikamentenlieferungen einer Krankenhausapotheke, z. B. an Ärzte oder an andere Krankenhäuser, gelten die Grundsätze des Abschnitts 4.14.6 Abs. 3 Nr. 3 UStAE unverändert fort.

Die Grundsätze des Urteils finden sowohl auf Zubereitungen Anwendung, die im Rahmen einer Krebstherapie verwendet werden, als auch auf andere Arzneimittel, die wie Zytostatika-Zubereitungen individuell für den Patienten hergestellt werden. Hiervon abzugrenzen und folglich umsatzsteuerpflichtig ist die Abgabe von nicht patientenindividuellen Zubereitungen

und Fertigarzneimitteln, auch wenn diese als Begleitmedikamente verabreicht werden sowie die Abgabe von nicht in der Krankenhausapotheke selbst hergestellten patientenindividuellen Zubereitungen.

Für die Annahme eines mit einer Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundenen Umsatzes ist es unbeachtlich, aufgrund welcher sozialrechtlichen Ermächtigungsform die ambulante Behandlung im Krankenhaus erfolgt.

Entscheidend für die Annahme eines mit der Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsatzes ist hingegen, dass die Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln durch die Krankenhausapotheke des Krankenhauses erfolgt, in dem der Patient behandelt wird. Eine Behandlung im selben Gebäude ist nicht erforderlich. Für die Steuerbefreiung ist die Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln durch die Krankenhausapotheke eines Krankenhauses zur Behandlung eines Patienten in einem Krankenhaus desselben Unternehmers an einem anderen Standort unschädlich.

III. Folgen der Steuerbefreiung

Wird die Lieferung von Zytostatika als ein eng mit der Heilbehandlung verbundener Umsatz nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG (bis zum 31. Dezember 2008: § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG) steuerfrei behandelt, ist der Vorsteuerabzug aus damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Dies gilt bei Berufung auf die Grundsätze des BFH-Urteils V R 19/11 für bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume im Rahmen des verfahrensrechtlich Zulässigen auch rückwirkend.

Beruft sich der Unternehmer für einen bereits getätigten Umsatz auf die Grundsätze des BFH-Urteils V R 19/11 und hat er in der Rechnung abweichend davon Umsatzsteuer ausgewiesen, schuldet er den ausgewiesenen Mehrbetrag nach § 14c Abs. 1 UStG (unrichtiger Steuerausweis). Die unrichtig ausgewiesene Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Rechnung erteilt worden ist; die Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 2. April 2015, BStBl I S. 272, ist zu beachten.

Zur Berichtigung des wegen unrichtigen Ausweises der Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten Betrags vgl. Abschnitt 14c.1 Abs. 5 bis 7 UStAE.

Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung einen Steuerbetrag ausgewiesen, obwohl er den Umsatz (ggf. rückwirkend) als steuerfrei behandelt, kann er die Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigen. Die Rechnungsberichtigung darf grundsätzlich nur durch den leistenden Unternehmer erfolgen; eine Rechnungsberichtigung durch den Leistungsempfänger ist nicht zulässig. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die ursprüngliche Rechnung zulässiger-

weise durch den Leistungsempfänger erteilt worden ist (Gutschrift i. S. v. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG); in diesem Fall muss der Leistungsempfänger die Rechnung berichtigen.

Die Rechnungsberichtigung kann zusammengefasst für mehrere zu berichtigende Rechnungen in einem Dokument erfolgen; Voraussetzung ist jedoch, dass entsprechend § 31 Abs. 5 Satz 2 UStDV spezifisch und eindeutig auf die jeweils zu berichtigende Rechnung Bezug genommen wird (etwa durch die Angabe der ursprünglich erteilten Rechnungsnummer) und auch aus dem zusammenfassenden Dokument der auf jede ursprünglich im Einzelnen zu berichtigende Rechnung entfallende Steuerbetrag ersichtlich ist.

IV. Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Abschnitt 4.14.6 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010 (BStBl I Seite 846), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 10. August 2016 - III C 3 - S 7279/16/10001 (2016/0745510), BStBl I S. 820, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In Abs. 2 wird nach Nr. 2 folgende Nr. 3 eingefügt:

„3. die Abgabe von individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke des Krankenhauses hergestellten Arzneimitteln, wenn diese im Rahmen einer ambulant in den Räumen dieses Krankenhauses durchgeführten Heilbehandlung verwendet werden; auf die sozialrechtliche Ermächtigungsform für die ambulante Heilbehandlung kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 2014, V R 19/11, BStBl 2014 II S. xxx). Eine Behandlung im selben Gebäude ist nicht erforderlich. Für die Steuerbefreiung ist die Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln durch die Krankenhausapotheke eines Krankenhauses zur Behandlung eines Patienten in einem Krankenhaus desselben Unternehmers an einem anderen Standort unschädlich;“
2. Die bisherigen Nrn. 3 bis 8 werden neue Nrn. 4 bis 9.
3. In Abs. 3 wird Nr. 4 wie folgt gefasst:

„4. die Abgabe von nicht patientenindividuell hergestellten 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;“

V. Zeitlicher Anwendungsbereich

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die vor dem 1. April 2017 ausgeführt werden, wird es für das Besteuerungsverfahren nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von Abschnitt 4.14.6 Abs. 2 Nr. 3 UStAE dem allgemeinen Steuersatz unterwirft und insoweit aus den damit zusammenhängenden Eingangsleistungen unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug geltend macht.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag