Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.452/2003 /kil

Urteil vom 4. März 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Camenzind,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____, A._____-Apotheke,
Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwältin
lic. iur. Regula Suter-Furrer, Anwaltsbüro Fellmann, Tschümperlin & Partner,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,
Avenue Tissot 8, 1006 Lausanne.

Gegenstand
Mehrwertsteuer (Apothekerleistungen),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 18. August 2003.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist Inhaber der A._____-Apotheke, B._____, welche als Einzelfirma geführt ist. Die Firma ist seit dem 1. Januar 1995 im Register der Eidgenössischen Steuerverwaltung für Mehrwertsteuerpflichtige eingetragen. Mit Schreiben vom 14. Juli 2000 beantragten X._____ und der Schweizerische Apothekerverband (SAV) bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung:
Ës sei festzustellen, dass die Leistungen der Apothekerinnen und Apotheker nach Art. 25 Abs. 2 lit. h KVG in der Fassung vom 24. März 2000 von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind.¨
Die Eidgenössische Steuerverwaltung teilte dem Apothekerverband in der Folge am 14. September 2001 mit, dass es sich bei den im Zusammenhang mit der Abgabe von Medikamenten fakturierten Preisen um eine einheitliche Leistung handle. Diese werde zwar in einen Medikamententeil und einen Preisanteil für die pharmazeutische Fachleistung (Apotheker- und Patiententaxe) aufgeteilt, die Patienten müssten aber immer beides zusammen bezahlen. Gleichzeitig stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, dass eine Verbandsbeschwerde aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht möglich sei, wenn der Verband von der zu beurteilenden Frage nicht als Steuerpflichtiger selber betroffen sei.

Damit das Feststellungsbegehren von X._____ beurteilt werden konnte, führte die Eidgenössische Steuerverwaltung bei diesem eine Kontrolle durch. Die Prüfung der Steuerperioden vom 1. Oktober 1997 bis zum 30. September 2001 führte zur Ergänzungsabrechnung Nr. 222'222 vom 5. Dezember 2001 von Fr. 5'092.– und zu einer Gutschriftanzeige über Fr. 2'554.–. Die verbleibende Nachbelastung von Fr. 2'538.– blieb in der Folge unbestritten.

B.
Mit Entscheid vom 5. April 2002 teilte die Eidgenössische Steuerverwaltung X._____ mit, dass er für die Abrechnungsperiode des 4. Quartals 2001 (Zeit vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2001) aufgrund der Ergänzungsabrechnung Nr. 111'111 gleichen Datums einen Betrag von Fr. 1'102.– schulde. Aus der Begründung geht hervor, dass es sich um einen Leistungsentscheid und nicht um einen Feststellungsentscheid handelt. Im Weiteren hält die Eidgenössische Steuerverwaltung fest, grundsätzlich sei es zwar möglich, dass Apotheker von der Steuer ausgenommene Heilbehandlungen erbringen können, wenn es sich um selbständige Leistungen handle und auch die übrigen Voraussetzungen einer Heilbehandlung nach Art. 18 Ziff. 3 MWSTG und Art. 2 und 3 MWSTGV erfüllt seien (Bundesgesetz vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer [SR 641.20]und dazugehörige Verordnung vom 29. März 2000 [SR 641.201]). Im vorliegenden Fall treffe dies jedoch nicht zu.

X._____ erhob gegen diesen Entscheid am 8. Mai 2002 Einsprache und beantragte in Anwendung von Art. 64 Abs. 2 MWSTG deren Weiterleitung als Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission im Sinne eines Sprungrekurses. Diesem Ersuchen wurde aus verschiedenen Gründen nicht entsprochen. Mit Entscheid vom 19. Juli 2002 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung die Einsprache ab und bestätigte die geschuldete Mehrwertsteuer über Fr. 1'102.–, zuzüglich Verzugszins seit dem 1. März 2002. Gleichzeitig wurde erkannt, dass der geschuldete Betrag mit den Vorsteuerüberschüssen des 4. Quartals 2001 verrechnet werde.
C.
Mit Beschwerde vom 13. September 2002 an die Eidgenössische Steuerrekurskommission beantragte X._____, den Einspracheentscheid vom 19. Juli 2002 aufzuheben. Er machte geltend die Eidgenössische Steuerverwaltung gehe zu Unrecht davon aus, dass die mit der Apotheker- und Patiententaxe abgegoltenen Leistungen keine Heilbehandlungen im Sinne von Art. 18 Ziff. 3 MWSTG darstellten. Bei den abgegoltenen Leistungen handle es sich zudem auch nicht um Leistungen, welche als Nebenleistungen der Hauptleistung (Medikamentenlieferung) folgten und demnach zu 2,4 % zu versteuern seien. Im Weiteren liege eine Ungleichbehandlung der Apotheker gegenüber den selbstdispensierenden Ärzten vor.
D.
Die Eidgenössische Steuerrekurskommission wies die Beschwerde mit Entscheid vom 18. August 2003 ab. Sie bestätigte die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung und stellte fest, dass nur dann von einer Heilbehandlung gesprochen werden könne, wenn Kausalität zum Leistungserfolg gegeben sei. Dies bedinge eine genügende Individualisierung der Leistung im Hinblick auf den einzelnen Patienten. Im Weiteren ging sie davon aus, dass sowohl die Apotheker- als auch die Patiententaxe als Nebenleistungen zum Medikamentenverkauf zu gelten hätten. Eine Ungleichbehandlung gegenüber den Ärzten liege deshalb nicht vor, weil die Leistungen von Arzt und Apotheker nur beschränkt vergleichbar seien und im Übrigen keine direkte Konkurrenz von Gewerbegenossen vorliege.
E.
X._____ hat am 17. September 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Er beantragt, der Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die mit der Apotheker- bzw. Patiententaxe abgegoltenen pharmazeutischen Leistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hat auf eine Stellungnahme verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Beschwerdeentscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission können nach den Artikeln 97 ff. OG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 66 Abs. 1 MWSTG). Der Beschwerdeführer ist nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist demnach einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde können nach Art. 104 lit. a und b OG die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Partei-

begehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). An die Sachverhaltsfeststellung ist das Bundesgericht gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.3 Der hier zu beurteilende Sachverhalt wurde nach Inkrafttreten des Mehrwertsteuergesetzes (am 1. Januar 2001) verwirklicht. Auf das vorliegende Verfahren sind demnach die Bestimmungen des Mehrwertsteuergesetzes anzuwenden (Art. 93 und 94 MWSTG).
2.
Der Beschwerdeführer beantragt neben der Aufhebung des angefochtenen Entscheids auch, es sei festzustellen, dass die mit der Apotheker- bzw. Patiententaxe abgegoltenen pharmazeutischen Leistungen nach Art. 25 Abs. 2 lit. h des Bundesgesetzes vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR. 832.10) nicht der Mehrwertsteuer unterliegen.
2.1 Feststellungsentscheide durch die Eidgenössische Steuerverwaltung sind in Art. 63 Abs. 1 lit. f MWSTG (ebenso Art. 51 Abs. 1 lit. f der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer, MWSTV) vorgesehen und bei gegebenen Voraussetzungen zulässig. Feststellungsentscheide setzen ein aktuelles Rechtsschutzinteresse voraus und sind deshalb grundsätzlich nicht möglich, wenn eine gestaltende Verfügung ergehen kann, insbesondere im Rahmen einer Steuerabrechnung (Urteile 2A.233/1997 vom 25. August 2000, E. 1; 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002, E. 2b; 2A.385/2001 vom 26. Februar 2002, E. 2.2; vgl. ferner Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 207; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2003, Rz. 1694).
2.2 Vorliegend hat die Eidgenössische Steuerverwaltung gestützt auf die Ergänzungsabrechnung Nr. 111'111 am 5. April 2002 für das 4. Quartal 2001 einen beschwerdefähigen Leistungsentscheid nach Art. 63 Abs. 1 lit. c MWSTG erlassen und die Steuerpflicht für einen konkreten Prüfungszeitraum beurteilt. Für ein selbständiges Feststellungsbegehren bleibt demnach kein Raum, weil anhand von konkreten Sachverhalten entschieden werden kann, ob der Beschwerdeführer für die zur Diskussion stehenden Leistungen der Steuerpflicht unterliegt. Auf das Feststellungsbegehren ist deshalb nicht einzutreten.
3.
Heilbehandlungsleistungen sind gemäss Art. 18 Ziff. 3 MWSTG von der Besteuerung ausgenommen, während Lieferungen (Verkauf) von Medikamenten gemäss Art. 36 Abs. 1 lit. a Ziff. 8 MWSTG zum reduzierten Satz von 2,4 % besteuert werden. Der Beschwerdeführer macht geltend, der für das Medikament bezahlte Preis sei in ein Entgelt für den Medikamentenverkauf und ein solches für die Heilbehandlung aufzuteilen. Bei der Abgabe von Medikamenten erbringe er als Apotheker nämlich neben der Medikamentenlieferung auch eine pharmazeutische Fachleistung im Bereich der Heilbehandlung. Diese werde von der obligatorischen Krankenversicherung mit der sogenannten Apotheker- und Patiententaxe abgegolten (vgl. Art. 25 Abs. 2 lit. h KVG) und sei nicht eine Nebenleistung zum Medikamentenverkauf. Nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung hingegen handelt es sich bei den genannten Leistungskomponenten um eine unteilbare Leistung, wobei die Komponente Ḧeilbehandlungs̈teuerlich das Schicksal der Hauptleistung (Medikamentenverkauf) teile.
3.1 Die grundsätzliche Behandlung von Leistungskomplexen, d.h. von Leistungen mit verschiedenen Komponenten, ist in Art. 36 Abs. 4 MWSTG (im Gegensatz zur MWSTV vom 22. Juni 1994) ausdrücklich geregelt. Diese Bestimmung unterscheidet zwischen Gesamtleistungen (Art. 36 Abs. 4 Satz 1 MWSTG) und Leistungen, die aus Haupt- und Nebenleistungen bestehen (Art. 36 Abs. 4 Satz 2 MWSTG). Leistungskomplexe gelten als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang, wenn sie wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind. Mit Art. 36 Abs. 4 MWSTG wird der Grundsatz der Einheitlichkeit von Leistungen im Gesetz verankert (Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rzn. 187 ff.). Er basiert auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dient der Erhebungswirtschaftlichkeit im Sinne von Art. 1 Abs. 2 MWSTG.

Die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Gesamtleistung erfolgt nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, d.h. nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet im Vordergrund steht. Bei Vorliegen einer Haupt- und einer oder mehrerer Nebenleistungen richtet sich die Beurteilung der Nebenleistung stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung. Diese stellt den Kern der zu erbringenden Leistung dar (Mathias Bopp, Mehrwertsteuer und Internet, Zürich 2002, S. 255 und 262). Handelt es sich weder um eine Gesamtleis-

tung noch um eine Haupt- und Nebenleistung, so liegen selbständige Leistungen vor. Dies ergibt sich entweder aufgrund von ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmungen (wie z.B. in Art. 18 Ziff. 11 MWSTG für gastgewerbliche Leistungen im Zusammenhang mit Umsätzen im Bereich der Erziehung usw.) oder aus dem Fehlen der für eine Haupt- und Nebenleistung im Sinne von Art. 36 Abs. 4 MWSTG erforderlichen Einheit. Zivilrechtlich selbständige Leistungen werden in diesem Fall auch mehrwertsteuerlich als Mehrheit von selbständigen Leistungen betrachtet (vgl. Eidgenössische Steuerverwaltung: Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer Rzn. 359 f.).
3.2 Nach Lehre und Rechtsprechung setzt die Annahme einer unselbständigen Nebenleistung, die das Schicksal der Hauptleistung teilt, voraus, dass sie
a) im Vergleich zur Hauptsache nebensächlich ist;
b) mit der Hauptleistung wirtschaftlich eng zusammenhängt;
c) die Hauptleistung wirtschaftlich ergänzt, verbessert oder abrundet und
d) üblicherweise mit der Hauptleistung vorkommt.

(Wegleitung 2001 zur Mehrwertsteuer, Rz. 366; Camenzind/Honauer/Vallender, a.a.O., Rz. 189; Bopp, a.a.O., S. 262 f. mit Hinweisen auf die nationale und internationale Literatur). Die Beurteilung der Frage, wann eine mit der Hauptleistung zu erfassende Nebenleistung vorliegt, erfolgt in Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nachdem Art. 36 Abs. 4 MWSTG bestimmt, dass Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören, auch als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang zu betrachten sind. Dem allgemeinen Charakter der Mehrwertsteuer als Verbrauchssteuer folgend, hat die Beurteilung primär aus Sicht des Verbrauchers zu erfolgen. Dabei geht es nicht um die subjektive Meinung des konkreten Leistungsempfängers. Es ist vielmehr zu prüfen, ob ein Leistungskomplex nach allgemeiner Verkehrsauffassung von einer bestimmten Verbrauchergruppe typischerweise als einheitliche Leistung verstanden wird (Bopp, a.a.O., S. 268 f.). Ebenso wenig kann eine Nebenleistung durch subjektiven Parteiwillen begründet werden, indem der Leistungserbringer die einzelnen Leistungen in der Rechnung besonders ausweist (Philip Robinson/Cristina Oberheid, in: Kompetenzzentrum MWST der Treuhand-Kammer [Hrsg.], mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, N 16 zu Art. 18 Ziff. 18, S. 323). Nicht massgebend sind die Wertverhältnisse der einzelnen Leistungen, auch wenn in vielen Fällen der Wert der Nebenleistung geringer ist als derjenige der Hauptleistung (Wolfram Birkenfeld, Das grosse Umsatzsteuer-Handbuch, Band I, 3. Aufl., Köln 1998/2001, § 4, Rz. 417; Hans Georg Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Kommentar, 2. Aufl., Wien 1999, N 36 zu § 1 UStG-A, S. 76).

Die Eidgenössische Steuerrekurskommission hatte sich im Rahmen der Mehrwertsteuerverordnung vom 22. Juni 1994 (MWSTV) verschiedentlich mit der Frage der Behandlung von Haupt- und Nebenleistungen befasst und ist dabei den oben dargestellten Beurteilungskriterien gefolgt (Entscheide vom 22. April 2002 [SRK 2001-044], in: VPB 66/2002, Nr. 66.95, S. 1120 E. 2c, S. 1126; vom 25. September 1998 [SRK 1997-020], in: VPB 63/1999, Nr. 63.75, S. 696 E. 5a, S. 705). Soweit sich das Bundesgericht bisher mit der Frage zu befassen hatte, geschah dies ebenfalls ausschliesslich im Rahmen der Verordnung (MWSTV). Dabei bestätigte das Bundesgericht die Praxis der Vorinstanz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung, ohne dass es sich freilich mit den Grundsatzfragen näher auseinandersetzen musste (Urteile 2A.150/2001 vom 13. Februar 2002, E. 7 b; 2A.25/2000 vom 26. Juli 2001, E. 3a und b, übersetzt in: Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF]2002 II 26, S. 36 ff; BGE 126 II 443 E. 4c, S. 450).
3.3 Nachdem das schweizerische Mehrwertsteuerrecht in weiten Teilen mit dem Umsatzsteuerrecht der Europäischen Union (EU) übereinstimmt, können auch Gesetzgebung, Lehre und Rechtsprechung in der EU zur Beurteilung herangezogen werden, wobei die Schweiz als Nicht-Mitglied nicht an die Rechtsordnung der EU gebunden ist. Die Umsatzsteuerrechte der Europäischen Gemeinschaft und ihrer Mitgliedstaaten stellen demnach eine nicht zu vernachlässigende Erkenntnisquelle und Interpretationshilfe dar, soweit der schweizerische Gesetzgeber nicht ausdrücklich und bewusst von der EU-Regelung abweicht (BGE 124 II 193 E. 6a, S. 203 f.). In der EU wurde der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung aufgrund der höchstrichterlichen Rechtsprechung in den einzelnen Ländern und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) geprägt. Demnach liegt eine Nebenleistung vor, welche umsatzsteuerlich dem Schicksal der Hauptleistung folgt, wenn der Ümsatz im Verhältnis zum auslösenden Umsatz nebensächlich ist, mit ihm in engem Zusammenhang steht und in seinem Gefolge üblicherweise vorkommt(für das deutsche Recht: Dieter Dziadkowski/Peter Walden,

Umsatzsteuer, 4. Aufl., München 1996, S. 128 ff. und dort zitierte Judikatur; Wolfram Reiss, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 14, Rz. 53 S. 637 f.; für das österreichische Recht: Peter Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Wien 1997, S. 94 ff.; Hans Georg Ruppe, a.a.O., § 1, Rzn. 30 ff. UStG-A, S. 74 ff.).

Der EuGH hat bei der Beurteilung, ob Leistungen im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen, verschiedentlich entschieden, dass eine Leistung insbesondere dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen ist, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel dafür darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (Urteile vom 25. Februar 1999, Rs C-349/96, Card Protection Plan Ltd [CPP], Slg. 1999 I-973, Rz. 30; vom 22. Oktober 1998, Rs C- 308/96 und C-94/97, Madgett und Baldwin, Slg. 1998 I-6229, Rzn. 24 f.).
3.4 Zusätzlich ist im vorliegenden Zusammenhang der revidierte Art. 25 Abs. 2 lit. h KVG zu berücksichtigen, der auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt wurde. Mit dieser Gesetzesänderung übernimmt die obligatorische Krankenpflegeversicherung die Kosten für die Leistungen, die der Diagnose oder Behandlung einer Krankheit und ihrer Folgen dienen (Art. 25 Abs. 1 KVG). Die Gesetzesänderung bezweckt die Einführung eines neuen Entschädigungsmodells, welches die Tarifierung der Apothekerleistungen unabhängig vom Medikamentenpreis vorsieht. Bis zu diesem Zeitpunkt erfolgte die Abgeltung der pharmazeutischen Leistungen im Rahmen einer prozentualen Marge auf dem Medikamentenpreis. Mit der neuen Regelung wird für bestimmte Medikamente der bisherige Medikamentenpreis in einen Preisanteil für das Medikament und einen Anteil für die pharmazeutische Fachleistung aufgeteilt (Art. 25 Abs. 2 lit. b und h KVG sowie Art. 35 Abs. 2 lit. b KVG). Damit soll der Anreiz zur Abgabe von teuren Medikamenten reduziert werden. Zur Umsetzung dieses neuen Abgeltungsmodells wurde zwischen dem Schweizerischen Apothekerverband (SAV) und der ¨santé suisse¨(vormals Konkordat der Schweizerischen Krankenversicherer) ein Tarifvertrag ausgehandelt, der vom Bundesrat genehmigt wurde (Tarifvertrag vom 30. Januar 2001, TV). Danach werden die im Rahmen des KVG durch die Apotheker zu erbringenden pharmazeutischen Grundleistungen mit der Apotheker- und der Patiententaxe abgegolten. Mit der Apothekertaxe werden vor allem Tätigkeiten im Bereich der Heilbehandlung, wie etwa Rezeptüberprüfung, Zulässigkeitsüberprüfung, Überprüfung der Anwendungsdosierung oder Kontrolle von Risikofaktoren usw. entschädigt (vgl. Art. 6 TV). Die Patiententaxe dient vor allem der Entschädigung für administrative und kontrollierende Tätigkeiten, wie z.B. Führung des Patientendossiers oder Medikationsgeschichte usw. (vgl. Art. 7 TV).

Nach geltender Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden die von den Apothekern in Abhängigkeit des Medikamentenverkaufs erhobenen Apotheker- und Patiententaxen als Entgelt für Nebenleistungen zur Hauptleistung, dem Verkauf von Medikamenten, betrachtet (vgl. Merkblatt Nr. 12 vom 1. Januar 2002, ¨Medikamente¨[610.545-12/d], S. 7 f., Ziff. 6). Die Leistung unterliegt als Ganzes dem reduzierten Steuersatz von 2,4 % (Art. 36 Abs. 1 lit. a Ziff. 8 MWSTG).
4.
Im vorliegenden Fall stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung mit der Ergänzungsabrechnung Nr. 111'111 fest, dass der Steuerpflichtige im Prüfungszeitraum des 4. Quartals 2001 insgesamt Fr. 30'059.– an Apotheker- und Fr. 16'986.– an Patiententaxen deklariert, jedoch nicht versteuert hatte. Sie erhob auf diesen Leistungen eine Steuer zum Satz von 2,4 % und belastete Fr. 1'102.– nach.
4.1 Bei den mit der Apotheker- und der Patiententaxe abgegoltenen Leistungen handelt es sich um Dienstleistungen im Sinne von Art. 7 MWSTG, die bei der Abgabe einer Lieferung im Sinne von Art. 6 erbracht werden. Dabei handelt es sich nur um solche Leistungen der Apotheker, die im Zusammenhang mit ärztlich verordneten Medikamenten stehen (Art. 25 Abs. 2 lit. h KVG; Art. 4a der Verordnung des EDI vom 29. September 1995 über Leistungen in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung, KLV; SR 832.112.31). Diese Leistungen hängen mit der Hauptleistung so eng zusammen, dass sie in den zu beurteilenden Fällen nur mit der Hauptleistung, der Medikamentenlieferung, vorkommen. Ausgangspunkt der hier zur Diskussion stehenden Leistungen stellt die Abgabe eines Medikaments dar, welches von einem Arzt verordnet wird. Beim Vollzug dieser Lieferung erhält der Verbraucher gleichzeitig eine pharmazeutische Beratungsleistung des Apothekers. Diese steht wirtschaftlich betrachtet in so engem Zusammenhang zur Hauptleistung, dass sie davon nicht getrennt werden kann. Sie hat für den Leistungsempfänger keinen selbständigen Zweck, sondern wird nur deshalb erbracht, um die Hauptleistung in Anspruch nehmen zu können; sie ist deshalb als Nebenleistung zu

dieser zu verstehen. Somit liegt eine Leistung vor, die als einheitliche Leistung im Sinne von Art. 36 Abs. 4 MWSTG zu beurteilen ist. Kernelement der Leistung stellt die Medikamentenlieferung dar, weshalb Lieferung und Dienstleistungen (Apotheker- und Patiententaxen) als einheitliches Ganzes zum Satz von 2,4 % steuerbar sind. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Medikamentenabgabe aufgrund einer ärztlichen Verordnung erfolgt, mit welcher der Hauptteil der medizinischen Beurteilung vorgenommen wurde. Der Patient, der bei der Apotheke ein Medikament bezieht, tut dies, wie die Vorinstanz treffend feststellt, nicht in erster Linie darum, um sich pharmazeutisch beraten zu lassen, sondern um das entsprechende Medikament zu erhalten.
4.2 Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Wesentlich ist im vorliegenden Fall, dass die Medikamente nur aufgrund einer ausdrücklichen Verordnung abgegeben werden können (Art. 25 Abs. 2 lit. h in Verbindung mit lit. b KVG). Die Verordnung kann durch einen Arzt oder unter den vom Bundesrat bestimmten Voraussetzungen durch einen Chiropraktiker erfolgen. Von Bedeutung ist demnach, dass vor dem Gang zum Apotheker eine medizinische Beurteilung stattgefunden hat, die dazu führt, dass dem Patienten ein Medikament verordnet wird, welches er dann beim Apotheker bezieht. Hier erhält er neben dem Medikament eine Beratungsleistung durch den Apotheker. Ob diese in jedem Fall erbracht wird oder nicht, ist hier nicht zu beurteilen. Mit Bezug auf die Mehrwertsteuer ist einzig von Bedeutung, dass die vom Apotheker erbrachte Dienstleistung, wie vorne dargelegt, eine untrennbare Einheit mit der Medikamentenlieferung darstellt und aus der Sicht des Empfängers nicht das Wesen der zu erbringenden Hauptleistung ausmacht. Zu keiner andern Beurteilung führen die vom Beschwerdeführer ausführlich beschriebenen Aufgaben und Tätigkeiten der Apotheker, welche mit der Apotheker- und der Patiententaxe abgegolten werden. Unbestritten ist,
dass die in Art. 6 und 7 des Tarifvertrags genannten Leistungen durch besonders ausgebildete Personen erbracht werden, die über ein Hochschulstudium verfügen müssen. Der Beschwerdeführer hat aber weder nachgewiesen noch ist es aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung so, dass die in der fraglichen Steuerperiode erbrachten Apothekerleistungen bei der Medikamentenabgabe einen solchen Umfang oder eine solche Bedeutung angenommen hätten, dass sie den Wesensgehalt der Medikamentenabgabe, d.h. das Lieferelement, überwogen hätten und als eigentliche Hauptleistung zu betrachten wären.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung die vom Steuerpflichtigen deklarierten Apotheker- und Patiententaxen zu Recht besteuert hat, weil die damit abgegoltenen Leistungen in Anwendung von Art. 36 Abs. 4 MWSTG wirtschaftlich betrachtet mit der Medikamentenlieferung zusammenhängen und als Nebenleistungen zu dieser zu qualifizieren sind.
5.
Der Beschwerdeführer macht im Weiteren eine Verletzung der Grundsätze der Gleichbehandlung sowie der Wettbewerbsneutralität im Verhältnis zur Ärzteschaft geltend.
5.1 Ein Verstoss gegen das in Art. 8 BV verankerte Gebot der rechtsgleichen Behandlung liegt dann vor, wenn die Behörde bei vergleichbaren Sachverhalten das Recht ungleich anwendet und dafür keine sachlichen Gründe vorliegen (Rainer J. Schweizer, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, Zürich/ Basel/Genf 2002, Rzn. 21 ff. zu Art. 8). Dies ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung insbesondere dann der Fall, wenn Unterscheidungen nicht getroffen werden, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen oder wenn zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (vgl. zu Art. 4 aBV: BGE 125 I 166 E. 2a, S. 168; 125 II 326 E. 10b, S. 345, je mit Hinweisen; zu Art. 8 BV statt vieler: BGE 129 I 1 E. 3).

Nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität, der für Personen gilt, die derselben Wirtschaftsbranche angehören, sind Massnahmen verboten, die den Wettbewerb unter direkten Konkurrenten verzerren oder die nicht wettbewerbsneutral sind (Art. 27 und 94 BV; vgl. dazu Botschaft des Bundesrates vom 20. November 1996 über eine neue Bundesverfassung, BBl 1997 I 1, S. 174 ff.; Klaus A. Vallender, in: Bernhard Ehrenzeller/Philippe Mastronardi/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die Schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, Zürich/Basel/Genf 2002, Rz. 23 zu Art. 27; BGE 130 I 126 E. 4.1 S. 40, mit Hinweisen; zu Art. 31 aBV vgl. BGE 123 II 16 E. 10, S. 35; 385 E. 11, S. 401; BGE 121 I 129 E. 3b, S. 132; 279 E. 4a S. 285, je mit Hinweisen). Unter direkten Konkurrenten versteht die bundesgerichtliche Praxis die Angehörigen der gleichen Branche, die sich mit den gleichen Angeboten an das gleiche Publikum richten, um dasselbe Bedürfnis zu befriedigen (Urteil 2A.90/1999 vom 26. Februar 2001, E. 4a, in: StR 56 2001, S. 359, 362 ff.; BGE 125 I 431

E. 4b/aa, S. 435 f.; 125 II 326 E. 10c S. 346, je mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat wiederholt festgestellt, dass sich die Tätigkeit des Arztes wesentlich von derjenigen des
Apothekers unterscheidet (vgl. BGE 119 Ia 433 E. 2b, S. 436 f.). Es hat auch entschieden, dass zwischen Apotheken und Drogerien kein direktes Konkurrenzverhältnis besteht, und ist dabei zum Schluss gekommen, dass der Verkauf von auch andernorts angebotenen Artikeln durch die Apotheken hinsichtlich der nur bei diesen erhältlichen Produkte bloss akzessorischer Natur ist und daher keine direkte Konkurrenzsituation zwischen Apotheken und Drogerien zu begründen vermag (BGE 89 I 27 E. 4, S. 35). Unter diesem Gesichtswinkel hat das Bundesgericht insbesondere erwogen, dass sich ein Apotheker nicht mit den gleichen Angeboten wie ein Arzt an das gleiche Publikum richtet und insofern nicht zur Anrufung des Grundsatzes der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen berechtigt ist (BGE 119 Ia 433 E. 2b, S. 436 f.). An dieser Praxis ist weiterhin festzuhalten.
5.2 Was der Beschwerdeführer dagegen vorbringt, trifft nicht zu. Das allgemeine in Art. 8 BV verankerte Gleichheitsgebot kennt hinsichtlich der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen keine strengeren Anforderungen als sie in Art. 27 BV, mit dem die Wirtschaftsfreiheit gewährleistet wird, vorgesehen sind (BGE 130 I 26 E. 6.3.3.4 S. 54, mit Hinweisen). Aus Art. 8 BV kann deshalb nicht abgeleitet werden, dass Apotheker und Ärzte in einem direkten Konkurrenzverhältnis stehen und demnach die in unterschiedlichen Branchen tätigen Berufe gleich zu behandeln wären. Die Tätigkeit des Arztes unterscheidet sich - wie dargelegt - erheblich von derjenigen des Apothekers. Der Arzt behandelt den Patienten medizinisch, wobei er aufgrund einer Diagnose die erforderliche Therapie einleitet und im Zuge dieser Heilbehandlung unter Umständen auch Medikamente abgibt. Im Vordergrund der ärztlichen Leistung steht demnach die medizinische Heilbehandlung und nicht die Abgabe des Medikaments. Anders verhält es sich beim Apotheker, der im Zusammenhang mit der Medikamentenabgabe unter Umständen auch eine pharmazeutische Leistung oder eine Heilbehandlung erbringt. Im Vordergrund steht bei ihm jedoch die Lieferung des Medikaments, weshalb nicht von vergleichbaren
Leistungen gesprochen werden kann. Eine Verletzung des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität wäre allenfalls dann zu prüfen, wenn Apotheker untereinander steuerlich ungleich behandelt würden.
6.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen, soweit überhaupt darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Eidgenössischen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerrekurskommission schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 4. März 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: