Urteil vom 23. Oktober 2014, V R 20/14

Umsatzsteuerfreiheit privater Krankenhausbetreiber

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 14 Buchst b S 2, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst b, UStG VZ 2009 , SGB 5 § 108, SGB 5 § 109

vorgehend FG Münster, 17. März 2014, Az: 15 K 4236/11 U

Leitsätze

Betreibt der Unternehmer eine private Krankenanstalt, kann er sich für die Steuerfreiheit auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL gegenüber der aufgrund eines Bedarfsvorbehalts unionsrechtswidrigen Regelung in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG i.V.m. §§ 108, 109 SGB V berufen .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, betrieb im Streitjahr (2009) eine Klinik für Psychotherapie. Sie behandelte Patienten mit psychischen Krankheitserscheinungen (Angstzustände, Asperger, Essstörungen, Depressionen, Panikstörungen, posttraumatische Belastungsstörungen sowie Sucht und Zwang). Ihre Leistungen umfassten außerdem Krankenpflege, Versorgung mit Arzneimitteln sowie Unterkunft und Verpflegung. Die Patienten wurden in Einzelzimmern mit Bad, Balkon, Fernseher und Telefon untergebracht. Die Klägerin erfüllte nicht die Voraussetzungen des § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V).

2 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Heilbehandlungsleistungen der Klägerin nur in einem der Vorjahre nach § 4 Nr. 16 des Umsatzsteuergesetzes a.F. (UStG a.F.) steuerfrei gewesen seien, da im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Leistungen Versicherten der gesetzlichen Krankenversicherung zugutegekommen seien. Im Streitjahr seien die Leistungen aufgrund der Neuregelung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerpflichtig. Das FA erließ am 22. Oktober 2010 einen entsprechenden Änderungsbescheid für das Streitjahr. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

3 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1047 veröffentlichten Urteil statt. Zwar seien die Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung steuerpflichtig. Die Klägerin könne sich aber unter Berücksichtigung der zur Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche und steuerpflichtige Bemessungsgrundlage 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) auf Art. 132 der für sie günstigeren Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) berufen. Damit sei es nicht vereinbar, die Steuerfreiheit für Krankenhäuser unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalt zu stellen. Für die nach dem Unionsrecht erforderliche Anerkennung spreche im Rahmen einer Gesamtschau das an ihren Leistungen bestehende Gemeinwohlinteresse. Sie erbringe dieselben Regelleistungen wie sozialversicherungsrechtlich zugelassene Krankenhäuser. Ihre Tätigkeit erfolge auch in sozialer Hinsicht unter den gleichen Bedingungen wie bei den nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern. Die Vergütungssätze der Klägerin seien zwar höher als die des Universitätsklinikums O, aber niedriger als die Pflegesätze der Universitätsklinik G. Im Streitjahr habe sie ihre Umsätze zu 35 % gegenüber gesetzlich krankenversicherten Personen, zu 25 % gegenüber Beihilfeberechtigten und zu 40 % gegenüber Privatversicherten erbracht.

4 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision. Entgegen dem Urteil des FG sei es nicht entscheidungserheblich, ob die Klägerin nur solche Regelleistungen erbracht habe, wie sie in öffentlich-rechtlichen oder nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern üblich sind. Maßgeblich sei vielmehr die Verpflichtung, gesetzlich Versicherte ohne

Zusatzkosten behandeln zu müssen. Nur diese Krankenhäuser unterlägen Qualitätsanforderungen und der erforderlichen Entgeltbeschränkung. Das Anknüpfen an das Sozialversicherungsrecht entspreche der Rechtsprechung des EuGH. Nur zugelassene Krankenhäuser seien verpflichtet, gesetzlich Versicherte zu behandeln und unterlägen einer Entgeltbeschränkung. Es könnten nicht alle Privatkliniken, die nach ihrer Ausstattung den zugelassenen Krankenhäusern entsprächen, unabhängig von der Behandlung gesetzlich Versicherter und ohne Einhaltung von Qualitätsstandards sowie ohne Entgeltbeschränkung in den Genuss der Steuerfreiheit kommen.

5 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Maßgeblich sei die Rechtslage im Streitjahr. Das FG habe die Frage nach der Regelleistung zu Recht als entscheidungserheblich angesehen. Die Gleichbehandlung müsse gewahrt werden. Ihre Steuerfreiheit könne nicht von der Bedarfsplanung der gesetzlichen Krankenkassen abhängen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass sich die Klägerin, deren Umsätze nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG steuerfrei sind, für die Steuerfreiheit auf das Unionsrecht berufen kann.

9 1. Die Leistungen der Klägerin sind nicht nach nationalem Recht steuerfrei. § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG befreit Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.

10 Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG sind diese Leistungen auch steuerfrei, wenn sie von zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 SGB V erbracht werden und es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag oder die Regelung nach dem Sozialgesetzbuch jeweils bezieht.

11 Nach § 108 SGB V dürfen die gesetzlichen Krankenkassen eine Krankenhausbehandlung nur durch sog. zugelassene Krankenhäuser erbringen lassen. Dabei handelt es sich um Krankenhäuser, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt sind (Nr. 1), sog. Plankrankenhäuser, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind (Nr. 2), und um Krankenhäuser, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen (Kassenverbänden) abgeschlossen haben (Nr. 3).

12 Die Klägerin erfüllt diese Voraussetzungen unstreitig nicht.

13 2. Das nationale Recht steht nicht im Einklang mit den zwingend umzusetzenden Vorgaben des Unionsrechts.

14 a) Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer "Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene 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". Diese Steuerfreiheit ergab sich zuvor inhaltsgleich aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG.

15 b) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen die erforderliche Anerkennung gewährt wird. Dabei verfügen die Mitgliedstaaten über einen Ermessensspielraum, bei dessen Ausübung Folgendes zu beachten ist (EuGH-Urteil vom 10. Juni 2010 C-262/08, Copy Gene, Slg. 2010, I-5053, Rdnr. 63):

16 Die nationalen Behörden und Gerichte haben das mit den Tätigkeiten des Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den

Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, ebenso wie den Umstand zu berücksichtigen, dass die Kosten der Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (EuGH-Urteil Copy Gene in Slg. 2010, I-5053, Rdnr. 65).

17 Dabei kann für die Anerkennung sowie für die Leistungserbringung unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, berücksichtigt werden, dass das staatliche System der sozialen Sicherheit für die Tätigkeiten keine finanzielle Unterstützung und keine Kostenübernahme gewährt. Gleichwohl ist die Steuerbefreiung nicht regelmäßig auszuschließen, wenn die Kosten der Dienstleistungen von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit nicht erstattet werden. Es handelt sich hierbei vielmehr um einen Gesichtspunkt, der in eine Abwägung einzubeziehen ist: Ist die Situation eines Steuerpflichtigen mit der anderer Wirtschaftsteilnehmer vergleichbar, die die gleichen Dienstleistungen in vergleichbaren Situationen erbringen, so rechtfertigt der bloße Umstand, dass die Kosten dieser Leistungen nicht vollständig von den Trägern der Sozialversicherung übernommen werden, keine unterschiedliche Behandlung der Leistungserbringer in Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht (EuGH-Urteil Copy Gene in Slg. 2010, I-5053, Rdnrn. 69 ff.).

18 Eine Genehmigung kann ein Indiz dafür sein, dass der Leistungserbringer "ordnungsgemäß anerkannt" ist. Der bloße Umstand, dass die nationalen Behörden Umsätze nach den im fraglichen Bereich vorgeschriebenen Qualitäts- und Sicherheitsstandards genehmigt haben, führt jedoch allein nicht schon automatisch zur Anerkennung, da sonst den Behörden das ihnen verliehene Ermessen genommen würde (EuGH-Urteil Copy Gene in Slg. 2010, I-5053, Rdnrn. 74 f.).

19 c) § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG i.V.m. §§ 108, 109 SGB V stellt die Steuerfreiheit der Leistungserbringung in Krankenhäusern, die von Unternehmern betrieben werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalt, der mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist.

20 aa) Ein Unternehmer, dessen Krankenhaus nach den landesrechtlichen Vorschriften weder Hochschulklinik noch Plankrankenhaus ist, kann die Steuerfreiheit nur erlangen, wenn er für sein Krankenhaus einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen (Kassenverbänden) abschließt (s. oben II.1.). Sozialversicherungsrechtlich dürfen derartige Versorgungsverträge gemäß § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 SGB V aber nur abgeschlossen werden, wenn sie insbesondere für eine bedarfsgerechte Krankenhausbehandlung der Versicherten erforderlich sind. Zudem besteht nach § 109 Abs. 2 Satz 1 SGB V kein Anspruch auf Abschluss eines Versorgungsvertrags (vgl. zur einschränkenden Auslegung dieser Vorschrift aber auch Urteile des Bundesozialgerichts vom 29. Mai 1996 3 RK 23/95, BSGE 78, 233; vom 28. Juli 2008 B 1 KR 5/08 R, BSGE 101, 177, und vom 16. Mai 2012 B 3 KR 9/11 R, SozR 4-2500 § 109 Nr. 25, wonach ein sich allein bewerbendes Krankenhaus, das bedarfsgerecht ist und die Gewähr für eine leistungsfähige und wirtschaftliche Krankenhausbehandlung bietet, Anspruch auf Abschluss eines Versorgungsvertrages hat).

21 bb) Zwar können die Mitgliedstaaten in Bezug auf eine erforderliche Anerkennung auch berücksichtigen, ob das staatliche System der sozialen Sicherheit für die Tätigkeiten eine finanzielle Unterstützung oder eine Kostenübernahme gewährt (s. oben II.2.b). Damit nicht zu vergleichen sind aber nationale Regelungen, die eine Anerkennung von einer sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsprüfung abhängig machen, die im Fall fehlenden Bedarfs dem Abschluss des Versorgungsvertrages zwingend entgegensteht. Eine Befugnis zur Kontingentierung von Steuerbefreiungen im Heilbehandlungsbereich nur zugunsten bestimmter Unternehmer nach Maßgabe der Bedarfslage ist der Richtlinie nicht zu entnehmen und steht nicht im Einklang mit dem vom EuGH betonten Erfordernis, Gleichbehandlung sicherzustellen und die gleichen Dienstleistungen in vergleichbaren Situationen von der Steuer zu befreien (EuGH-Urteil Copy Gene in Slg. 2010, I-5053, Rdnrn. 69 ff.).

22 3. Im Streitfall hat das FG danach zu Recht entschieden, dass § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG i.V.m. §§ 108, 109 SGB V unionsrechtswidrig ist und sich die Klägerin für die Steuerfreiheit auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL als inhaltlich unbedingte und hinreichend genaue Bestimmung des Unionsrechts berufen kann.

23 a) Die Anerkennung der Klägerin ergibt sich aus dem mit ihrer Tätigkeit verbundenen Gemeinwohlinteresse, der Steuerfreiheit vergleichbarer Unternehmer und aus der Übernahme der Kosten für die von der Klägerin erbrachten Leistungen durch Krankenkassen und Beihilfestellen. Hierfür reicht es aus, dass im erheblichen Umfang (im Streitjahr: 35 %) gesetzlich Versicherte mit Anspruch auf Kostenerstattung nach § 13 SGB V und darüber hinaus auch Beihilfeberechtigte mit Kostenerstattungsanspruch im Krankenhaus der Klägerin behandelt wurden.

24 Sind die Voraussetzungen einer Anerkennung zu bejahen, hat der Senat nicht zu entscheiden, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL auch dahingehend auszulegen sein könnte, dass sich das Erfordernis der Anerkennung nur auf andere Einrichtungen, nicht aber auch auf Krankenanstalten sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik bezieht.

25 b) Die Klägerin hat ihre Heil- und Krankenhausbehandlungsleistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen wie die Krankenhäuser erbracht, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen oder nach § 108 SGB V zugelassen sind.

26 aa) Die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht ergibt sich nach den für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) daraus, dass die Ausstattung des von der Klägerin betriebenen Krankenhauses der Regelausstattung eines sog. Plankrankenhauses entsprach und dass das ausschließliche Vorhandensein von Einbettzimmern durch die Fachrichtung des Klinikums (Psychiatrie/Psychotherapie und Psychosomatik) bedingt war. Zudem wurden im erheblichen Umfang (im Streitjahr: 35 %) auch gesetzlich Versicherte im Krankenhaus der Klägerin behandelt, ohne dass Unterschiede zur Behandlung von Privatpatienten bestanden. Nach den Feststellungen des FG behandelte die Klägerin Kassen- und Privatpatienten sogar einheitlicher als die nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäuser.

27 bb) Ohne Bedeutung ist, ob die Klägerin höhere Vergütungssätze als ein vergleichbares Universitätsklinikum verlangte. Diesem Umstand kommt im Hinblick auf die unterschiedlichen Finanzierungsformen von Krankenhäusern keine Bedeutung zu. So sind Krankenhäuser, die nicht die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 67 der Abgabenordnung erfüllen, gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) für die Investitionskosten des Krankenhausbetriebs nicht förderungswürdig und müssen diese aus den von ihnen vereinnahmten Vergütungssätzen bestreiten.

28 c) Ein Ausschluss von der Steuerfreiheit nach Art. 134 MwStSystRL im Hinblick auf die dort genannten Kriterien der "Unerlässlichkeit" und der Einnahmeverschaffung in unmittelbaren Wettbewerb mit steuerpflichtigen Unternehmen kommt nicht in Betracht. Von der Befugnis die Steuerfreiheit nach Art. 133 MwStSystRL einzuschränken, hat das nationale Recht keinen Gebrauch gemacht.

29 4. Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch.

30 Für die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht kommt es entgegen der Auffassung des FA nicht auf den für gesetzlich Versicherte bestehenden Behandlungsanspruch nach § 39 Abs. 1 Satz 2 SGB V an, der den Abschluss eines Versorgungsvertrages voraussetzt. Die Vergleichbarkeit bezieht sich auf die Art und Weise der Leistungserbringung, dient aber nicht dazu, Zulassungsbeschränkungen in Bezug auf den Kreis der zur steuerfreien Leistungserbringung berechtigten Unternehmer zu rechtfertigen.

31 5. Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin auch Fernsehgeräte und Telefone überlassen. Dies ist nach der EuGH-Rechtsprechung, der sich der erkennende Senat angeschlossen hat, grundsätzlich steuerpflichtig (EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005 C-394/04, Ygeia, Slg. 2005, I-10373, Leitsatz; Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26. August 2010 V R 5/08, BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296, unter II.3.d). Nach dem Bericht über die Außenprüfung bei der Klägerin, auf den das FG Bezug genommen hat, hat die Klägerin diese Umsätze von vornherein als steuerpflichtig behandelt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de