Urteil vom 23. Januar 2019, XI R 15/16

Steuerfreiheit von Leistungen einer Privatklinik mit Belegärzten

ECLI:DE:BFH:2019:U.230119.XIR15.16.0

BFH XI. Senat

FGO § 115 Abs 1, UStG § 4 Nr 16 Buchst b, UStG § 4 Nr 14 Buchst b S 2 DBuchst aa, KHEntgG § 2 Abs 1 S 2, KHEntgG § 7 Abs 1, KHEntgG § 18 Abs 2, KHEntgG § 19 Abs 1, SGB 5 § 108, SGB 5 § 109, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst b, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst b, KHG § 17b Abs 1, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2013 , AO § 67 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 21. Juni 2016, Az: 7 K 7184/14

Leitsätze

1. Hat das FG nach dem Tenor und den Entscheidungsgründen seines Urteils die Revision in vollem Umfang zugelassen, führt eine anders lautende Rechtsmittelbelehrung nicht zu einer Einschränkung der Revisionszulassung .

2. Rechnet eine Privatklinik entsprechend § 17b Abs. 1 KHG Fallpauschalen ab, ist im Rahmen der nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO vorzunehmenden Vergleichsberechnung weder als "schädlich" oder "unschädlich" i.S. des § 67 Abs. 1 AO zu berücksichtigen, ob ein im Krankenhaus tätiger Belegarzt seine Leistungen nach GOÄ oder nach Kassengrundsätzen abgerechnet hat. Vielmehr sind bei Tätigkeit eines Belegarztes die von der Privatklinik gegenüber den Patienten abgerechneten Entgelte für Krankenhausleistungen mit den jeweiligen gemäß § 18 Abs. 2 Satz 1 KHEntgG geminderten Fallpauschalen eines Krankenhauses im Anwendungsbereich des KHEntgG zu vergleichen .

3. Dafür, ob Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze von einer Privatklinik unter sozial vergleichbaren Bedingungen wie die einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung erbracht wurden, ist im Rahmen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL darauf abzustellen, ob eine Privatklinik --einen entsprechenden Bedarf vorausgesetzt-- die Voraussetzungen für die Zulassung nach § 108 SGB V erfüllt hätte.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 22. Juni 2016 7 K 7184/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der wesentliche Teil der Umsätze aus dem Betrieb eines privaten Krankenhauses in den Streitjahren 2005 und 2006 sowie 2013 umsatzsteuerfrei war.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betrieb in den Streitjahren ein nach § 30 der Gewerbeordnung konzessioniertes Krankenhaus i.S. des § 2 Nr. 1 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) und § 107 Abs. 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V), das aber kein zugelassenes Krankenhaus nach § 108 SGB V war und nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes in der in den Streitjahren 2005 und 2006 geltenden Fassung (KHEntgG) oder der Bundespflegesatzverordnung (BPflV) fiel. Gegenstand ihrer Tätigkeit war die Durchführung von Operationen in den Fachgebieten der ästhetisch-plastischen Chirurgie, der

Unfallchirurgie, der Orthopädie, der Neurochirurgie und der transsexuellen Chirurgie sowie die Stammzellentherapie. Nicht bei allen Patienten waren die Operationen medizinisch indiziert.

3 Die Klägerin behandelte gesetzlich versicherte Patienten (vorwiegend transsexuelle Personen), bei denen die Behandlungskosten teilweise von gesetzlichen Krankenkassen erstattet wurden, sowie privat versicherte Patienten, darunter auch Beihilfeberechtigte, und sog. Selbstzahler. Für die Unterbringung der Patienten standen zehn Einbettzimmer, 24 Betten in Zweibettzimmern und sechs Betten in Dreibettzimmern zur Verfügung.

4 Im Krankenhaus war ein ärztlicher Dienst in Form von angestellten Ärzten vorhanden. Teilweise bediente sich die Klägerin außerdem selbständig tätiger Ärzte, die dann ihre Leistungen gegenüber der Klägerin abrechneten. In den Jahren 2004 bis 2006 entfielen sämtliche Belegungstage auf Patienten, die von Belegärzten behandelt worden waren. Dies änderte sich in den Folgejahren einschließlich 2013 nicht wesentlich.

5 Während die Belegärzte ihre Operationsleistungen selbst gegenüber den Patienten abrechneten, rechnete die Klägerin ihre eigenen Leistungen zum Teil gegenüber den Patienten und zum Teil gegenüber dem Belegarzt ab. Die zu zahlenden Entgelte berechnete sie üblicherweise in entsprechender Anwendung des § 17b KHG nach Fallpauschalen unter Ansatz eines Krankenhaus-Basisfallwerts. In Fällen, in denen nach dem KHG keine Fallpauschalen vorgesehen waren, berechnete die Klägerin sog. Sonderfallpauschalen, die die ärztlichen Leistungen und die Unterbringung in Zweibettzimmern und die Verpflegung umfassten. Außerdem rechnete sie in Anspruch genommene Wahlleistungen (Ein- oder Zweibettzimmer, keine Chefarztbehandlungen) ab. Eine Vorauskalkulation nach Selbstkostengrundsätzen hat die Klägerin in 2003 bis 2006 nicht vorgenommen, sondern sich an den Basisfallwerten anderer Krankenhäuser orientiert.

6 Die Klägerin deklarierte ihre Umsätze des Streitjahres 2005 als steuerfrei nach § 4 Nr. 14, Nr. 16 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren 2005 und 2006 geltenden Fassung (UStG a.F.). Im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für 2006 machte sie dagegen keine Angaben zu steuerfreien Umsätzen. Allerdings reichte sie am 2. Februar 2009 jeweils berichtigte Umsatzsteuererklärungen ein und korrigierte die darin enthaltenen Beträge nochmals mit Schreiben vom 26. Februar 2009. Danach ging sie von folgenden Umsätzen aus:

7

	2005	2006
Regelbesteuerte Umsätze	173.262,00 €	151.749,00 €
Abzugsfähige Vorsteuer	4.333,32 €	4.360,70 €
Steuerfreie Umsätze	4.194.573,00 €	4.679.356,00 €
Sonstige Leistungen § 13b	2.075,00 €	26.899,00 €
Angemeldete Steuer	23.721,00 €	23.953,00 €

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erfasste die Werte im Rahmen der eingereichten Umsatzsteuererklärungen.

9 Nach einer für die Jahre 2004 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, weder die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG a.F. noch nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. greife ein und setzte mit Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für die Jahre 2005 und 2006 vom 14. Januar 2013 die Umsatzsteuer entsprechend fest. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

10 In der Folgezeit reichte die Klägerin Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die Monate Juli bis Dezember 2013 ein, in denen sie --entsprechend der Auffassung des FA-- ihre Umsätze als steuerpflichtig angesetzt hatte, und legte dagegen jeweils Einspruch ein.

11 Am 10. Juli 2014 erhob die Klägerin (Untätigkeits-)Klage gegen die Festsetzungen der Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen Juli und August 2013, worauf das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 28. August 2014 die Einsprüche als unbegründet zurückwies.

12 Während des Klageverfahrens übermittelte die Klägerin unter Aufrechterhaltung ihrer Einwendungen die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2013, in der sie die Steuerpflicht sämtlicher Umsätze zugrunde gelegt hatte. Dieser Erklärung stimmte das FA am 20. Februar 2015 zu.

13 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1474 veröffentlichten Urteil vom 22. Juni 2016 7 K 7184/14 wies das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg die Klage ab.

14 Seine Entscheidung begründete das FG im Wesentlichen damit, dass Belegarztleistungen Dritter als potentiell schädlich zu berücksichtigen seien und nicht zur Überzeugung des FG feststehe, dass die Summe der Belegungstage, an denen weder der Belegarzt noch die Klägerin Wahlleistungen erbracht habe, in 2004 und in den Streitjahren 2005 und 2006 bei mindestens 40 % der Gesamtbelegungstage gelegen habe. Nicht mehr entscheidend komme es insofern darauf an, dass die Klägerin in den Streitjahren keine Vorauskalkulation nach Selbstkostengrundsätzen vorgenommen habe.

15 Zu den Umsätzen in 2013 führte das FG im Wesentlichen aus, dass die Klägerin sich zwar unmittelbar auf Unionsrecht berufen könne. Jedoch könne im Rahmen einer Gesamtabwägung nicht festgestellt werden, dass die Klägerin ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbracht habe wie Einrichtungen des öffentlichen Rechts.

16 Nach dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 22. Juni 2016 hat das FG u.a. folgenden Tenor verkündet: "Die Revision wird zugelassen." Ebenso lautet der Tenor des schriftlichen Urteils. Weiter führte das FG in den Gründen aus: "Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 [der Finanzgerichtsordnung] FGO zugelassen. Insbesondere die Behandlung von Belegarztleistungen im Rahmen der streitgegenständlichen Steuerbefreiungsvorschriften ist höchstrichterlich nicht hinreichend geklärt." In der Rechtsmittelbelehrung heißt es dagegen: "Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten hinsichtlich der Umsatzsteuer 2013 die Revision zu."

17 Mit der Revision rügt die Klägerin zu den Streitjahren 2005 und 2006 die Verletzung materiellen Rechts bei Anwendung des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. Zum Streitjahr 2013 macht die Klägerin eine Verletzung des unmittelbar anzuwendenden Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) und fehlende Sachverhaltsaufklärung geltend.

18 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung aufzuheben und unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheides für 2005 vom 14. Januar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. August 2014 die Umsatzsteuer 2005 auf 23.721 € festzusetzen, unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheides für 2006 vom 14. Januar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28. August 2014 die Umsatzsteuer 2006 auf 23.953 € festzusetzen, und unter Abänderung der Umsatzsteuererklärung der Klägerin für 2013, welcher das FA am 20. Februar 2015 zugestimmt hat, die Umsatzsteuer 2013 auf 536.995,28 € festzusetzen.

19 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision ist in vollem Umfang zulässig. Die Zulassung der Revision ist nicht auf das Streitjahr 2013 begrenzt.

21 1. Nach § 115 Abs. 1 FGO steht den Beteiligten gegen ein Urteil eines FG die Revision an den Bundesfinanzhof (BFH) u.a. dann zu, wenn das FG sie zugelassen hat.

22 a) Zwar ist eine wirksame Beschränkung der Rechtsmittelzulassung möglich, wenn sie rechtlich und tatsächlich selbständige Teile des Streitstoffes betrifft, über die in einem besonderen Verfahrensabschnitt, abgetrennt vom übrigen Verfahren, im Wege eines Teilurteils (§ 98 FGO) oder eines Zwischenurteils über den Grund des Anspruchs (§ 99 FGO) oder über die Zulässigkeit der Klage (§ 97 FGO) gesondert entschieden werden könnte (BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 56/08, BFHE 226, 193, BStBl II 2010, 202, Rz 12, m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 115 FGO Rz 31; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 115 FGO Rz 290).

23 b) Eine Beschränkung der Revisionszulassung ist nach der Rechtsprechung des BFH aber nur wirksam, wenn sie im

Urteil ausdrücklich und eindeutig ausgesprochen wird (BFH-Urteile vom 2. Juli 1998 IV R 39/97, BFHE 186, 299, BStBl II 1999, 28, unter 1., Rz 16, m.w.N.; vom 18. Juli 2000 VII R 32, 33/99, BFHE 192, 405, BStBl II 2001, 133, unter 2.a, Rz 32; vom 18. März 2004 V R 19/03, BFH/NV 2004, 1281, unter II.1., Rz 18; vom 5. Oktober 2004 VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526, unter II.1., Rz 20; Lange in HHSp, § 115 FGO Rz 292) und damit dem Postulat der Rechtsmittelklarheit entspricht (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 9. November 2009 1 BvR 2298/09, BVerfGK 16, 362, Rz 16 ff., m.w.N.).

24 2. Im Streitfall fehlt es jedenfalls an der erforderlichen Eindeutigkeit einer möglichen Zulassungsbeschränkung.

25 a) Das FG hat die Revision gegen sein Urteil im verkündeten sowie im schriftlichen Urteilstenor ohne jede Einschränkung zugelassen. Aus den Urteilsgründen ergibt sich eine Beschränkung der Revisionszulassung ebenfalls nicht, da in allen Streitjahren die Behandlung von Belegarztleistungen streitig war.

26 b) Dagegen ist die Rechtsmittelbelehrung insofern nicht eindeutig, als sie zwar eine Zulassungsbeschränkung anführt, ansonsten aber entsprechend einer umfassenden Revisionszulassung erteilt wurde. Im Fall einer Beschränkung hätte für die Streitgegenstände, für die keine Revisionszulassung erfolgt sein sollte, über die Zulässigkeit einer Nichtzulassungsbeschwerde belehrt werden müssen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 186, 299, BStBl II 1999, 28, unter 1., Rz 16).

27 Wenn aber aus dem bloßen Beifügen einer Rechtsmittelbelehrung, die von der Zulässigkeit der Revision ausgeht, regelmäßig nicht auf die Zulassungsentscheidung des FG geschlossen werden kann (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. September 2002 IV B 204/01, BFH/NV 2003, 69, unter 2.b, Rz 7; vom 14. Oktober 2010 VII R 34/10, BFH/NV 2011, 278, Rz 2, jeweils m.w.N.), kann eine --zumal in sich nicht widerspruchsfreie-- Rechtsmittelbelehrung nicht zur Beschränkung der in Tenor und Gründen enthaltenen Revisionszulassung führen (vgl. Lange in HHSp, § 115 FGO Rz 277, 280).

III.

28 Die Revision ist auch begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

29 1. Streitjahre 2005 und 2006:

Zu Unrecht hat das FG entschieden, dass bei der Prüfung, ob die streitbefangenen Umsätze der Jahre 2005 und 2006 steuerfrei sind, die Abrechnungen von Belegarztleistungen in die Vergleichsrechnung nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878), die gemäß Art. 97 § 1c Abs. 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung ab dem 1. Januar 2003 anzuwenden ist, einzubeziehen sind. Auch das Fehlen einer Vorauskalkulation nach Selbstkostengrundsätzen steht dem Vorliegen steuerfreier Krankenhausleistungen im Streitfall nicht entgegen.

30 a) Steuerfrei waren in den Streitjahren 2005 und 2006 nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. "die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, Einrichtungen zur Geburtshilfe sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt" wurden.

31 Unionsrechtliche Grundlage dafür war 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 (Richtlinie 77/388/EWG). Danach befreien die Mitgliedstaaten "die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze" von der Steuer. Handelt es sich bei dem Steuerpflichtigen, der diese Leistungen erbringt, nicht um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, sind diese Umsätze nur steuerfrei, wenn sie "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".

32 b) Nach § 67 Abs. 2 AO ist ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des KHEntgG oder der BPflV fällt,

ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt berechnet wird als im Anwendungsbereich des KHEntgG oder der BPflV für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 KHEntgG, § 10 BPflV).

33 Nach den Feststellungen des FG fiel die Klägerin nicht in den Anwendungsbereich des KHEntgG oder der BPflV. Insofern ist eine Vergleichsberechnung zu erstellen, nach der die von der Klägerin berechneten Entgelte mit den Entgelten für allgemeine Krankenhausleistungen nach Maßgabe des KHEntgG oder der BPflV zu vergleichen sind (vgl. Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl., 344), wobei in den Streitjahren für das Tätigkeitsgebiet der Klägerin lediglich die Regelungen des KHEntgG einschlägig waren (vgl. § 17b Abs. 1 Satz 1 KHG).

34 c) Entgelte nach § 7 KHEntgG umfassen abschließend alle Entgeltformen für die stationären allgemeinen Krankenhausleistungen.

35 aa) Allgemeine Krankenhausleistungen i.S. des § 2 Abs. 2 KHEntgG sind die Krankenhausleistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung des Patienten notwendig sind. Nach dem in den Streitjahren geltenden pauschalierenden Vergütungssystem (DRG-Vergütungssystem) sind diese Leistungen nicht mehr nach Pflegetagen, sondern nach Fallpauschalen abzurechnen (§ 17b Abs. 1 KHG). Dabei erfolgt die Vergütung nach einem einheitlichen Katalog für die jeweils in Anspruch genommene Leistung grundsätzlich unabhängig von der Dauer des Krankenhausaufenthalts. Grundsätzlich bilden die (Regel-)Fallpauschalen für die Hauptabteilungen ihrem Sinn nach ein ganzes Behandlungsgeschehen inklusive der ärztlichen Betreuung ab (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 2 KHEntgG; Spickhoff/Starzer, 3. Aufl., KHEntgG § 18 Rz 7).

36 bb) Nicht zu den allgemeinen Krankenhausleistungen nach § 7 KHEntgG gehören die --für die Quote nach § 67 AO insofern "schädlichen"-- Wahlleistungen nach § 17 KHEntgG. Darunter fallen z.B. Unterkunftswahlleistungen (Belegung eines Ein- oder Zweibettzimmers) und wahlärztliche Leistungen (Chefarztbehandlung).

37 cc) Leistungen eines selbständigen Belegarztes sind nach § 2 Abs. 1 Satz 2 KHEntgG --im Gegensatz zu Wahlleistungen, insbesondere des angestellten Wahlarztes-- keine Krankenhausleistungen, obwohl dieser seine Leistungen im Krankenhaus erbringt und diese Leistungen auch als stationäre Leistungen anzusehen sind (vgl. Uleer/Miebach/Patt, Abrechnung von Arzt- und Krankenhausleistungen, 3. Aufl., KHEntgG § 2 Rz 3).

38 Im Anwendungsbereich des KHEntgG wird einem Krankenhaus die Behandlung von Belegpatienten daher nicht mit denjenigen Fallpauschalen, die für Hauptabteilungen gelten, vergütet, sondern mit einer geringeren Fallpauschale für Belegabteilungen, da die Pauschale keine ärztliche Behandlung umfasst (vgl. § 18 Abs. 2 Satz 1 KHEntgG; Spickhoff/Starzer, a.a.O., KHEntgG § 18 Rz 6). Zusätzlich erhalten Krankenhäuser für ihren eigenen Leistungsteil an der belegärztlichen Versorgung eine Kostenerstattung durch den Belegarzt nach § 19 Abs. 1 KHEntgG.

39 d) Anders als vom FG angenommen, ist in der Vergleichsberechnung weder als "schädlich" oder "unschädlich" i.S. des § 67 AO zu berücksichtigen, ob ein im Krankenhaus tätiger Belegarzt seine Leistungen nach der Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ) oder nach Kassengrundsätzen abgerechnet hat.

40 aa) Zum einen kommt es bereits nach dem Wortlaut des § 67 Abs. 2 AO nur auf die für Krankenhausleistungen berechneten Entgelte an. Nach der Definition des in Abs. 1 in Bezug genommenen KHEntgG handelt es sich bei den Belegarztleistungen ausdrücklich nicht um Krankenhausleistungen (§§ 2 Abs. 1 Satz 2, 18 KHEntgG). Dagegen handelt es sich bei den --für die Vergleichsberechnung nach § 67 AO "schädlichen"-- Wahlarztleistungen ausdrücklich um Krankenhausleistungen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG). Dementsprechend sind belegärztliche Leistungen weder beihilferechtlich (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 23. April 2015 5 C 2/14, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht-Rechtsprechungs-Report 2015, 748, Rz 18 ff.) noch hinsichtlich der geltenden Liquidationsberechtigung (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 16. Oktober 2014 III ZR 85/14, BGHZ 202, 365, Rz 28 ff.) mit denen eines Wahlarztes gleichzusetzen.

41 bb) Zum anderen handelt es sich bei Krankenhaus und Belegarzt in zivilrechtlicher und umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht um verschiedene Vertragspartner bzw. Leistende.

42 (1) Belegärzte sind nach § 18 Abs. 1 KHEntgG und § 121 Abs. 2 SGB V Vertragsärzte, die berechtigt sind, ihre Patienten im Krankenhaus unter Inanspruchnahme der vom Krankenhaus hierfür bereitgestellten Dienste,

Einrichtungen und Mittel stationär oder teilstationär zu behandeln, ohne hierfür eine Vergütung vom Krankenhaus zu erhalten.

43 Für die Erbringung seiner ärztlichen Leistungen rechnet der Belegarzt bei sozialversicherten Patienten seine Leistungen als Teil der vertragsärztlichen Versorgung mit der Kassenärztlichen Vereinigung nach dem einheitlichen Bewertungsmaßstab ab (vgl. § 121 Abs. 3 Satz 1 SGB V). Bei Privatpatienten und Selbstzahlern rechnet der Belegarzt unmittelbar mit diesen seine Leistungen nach der GOÄ ab (Zimmerling in: Weth/Thomae/Reichold, Arbeitsrecht im Krankenhaus, 2. Aufl., Teil 5 E. Belegarzt, Rz 14).

44 (2) Zivilrechtlich schließt der Patient in der Regel mit dem Krankenhausträger und dem Belegarzt einen sog. gespaltenen Krankenhausaufnahmevertrag. Bei dem gespaltenen Krankenhausaufnahmevertrag ist der vereinbarungsgemäß handelnde Arzt (Belegarzt) nicht Gehilfe des Krankenhauses, sondern ausschließlicher Vertragspartner für seinen Bereich. Die stationäre ärztliche Versorgung des Patienten wird dem Belegarzt zugeordnet, die übrige Versorgung dagegen dem Krankenhaus. Zivilrechtlich besteht insoweit keine einheitliche Krankenhausbehandlung (vgl. Zimmerling in: Weth/Thomae/Reichold, a.a.O., Teil 5 E. Belegarzt, Rz 14; Rehborn in Huster/Kaltenborn, Krankenhausrecht, 2. Aufl., § 14 Rz 16).

45 (3) Auch umsatzsteuerrechtlich handelt es sich bei Belegarzt und Krankenhaus um zwei unterschiedliche Unternehmer, die verschiedene Leistungen (ärztliche Operation und Unterkunft/ Pflege im Krankenhaus) aufgrund eines gesonderten Rechtsverhältnisses erbringen. Dementsprechend können die Leistungen des Belegarztes --zumindest nach der in den Streitjahren geltenden Gesetzeskonzeption (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2017 V R 25/16, BFHE 259, 171, Rz 13 f.)-- als gesondert zu beurteilende Heilbehandlungsleistungen unter § 4 Nr. 14 UStG a.F. fallen (BFH-Urteil vom 18. August 2011 V R 27/10, BFHE 235, 58, Rz 28). Dem steht nicht entgegen, dass es für die Einordnung der Krankenhausleistungen als umsatzsteuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. auf die Identität des Leistungsempfängers ankommt und damit darauf abzustellen ist, ob die vom Arzt durchgeführte Operation medizinisch indiziert war (vgl. BFH-Urteil vom 24. September 2014 V R 19/11, BFHE 247, 369, BStBl II 2016, 781, Rz 31 f.).

46 cc) Zudem entspricht die Nichtberücksichtigung der Belegarztabrechnungen auch den Grundsätzen der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Gleichbehandlung. Danach ist es nicht zulässig, gleichartige Gegenstände oder Dienstleistungen, die miteinander in Wettbewerb stehen, hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juni 2018 XI R 2/16, BFHE 262, 187, BStBl II 2018, 678, Rz 17, m.w.N.).

47 dd) Dem steht der Regelungszweck des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 AO nicht entgegen.

48 (1) Zweck der Steuerbefreiungsregelung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG ist es, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken (vgl. in diesem Sinne Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- L.u.P. vom 8. Juni 2006 C-106/05, EU:C:2006:380, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2006, 464, Rz 29; CopyGene vom 10. Juni 2010 C-262/08, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 30; BFH-Urteil in BFHE 235, 58, Rz 21; BFH-Beschluss vom 11. Oktober 2017 XI R 23/15, BFHE 259, 567, BStBl II 2018, 109, Rz 27) und dadurch die Heilbehandlungen dem Einzelnen zugänglicher zu machen (EuGH-Urteil Kommission/Deutschland vom 21. September 2017 C-616/15, EU:C:2017:721, UR 2017, 792, Rz 47, m.w.N.; Hölzer in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 14 Rz 737).

49 (2) Mit der Verweisung in § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. auf § 67 Abs. 2 AO soll sichergestellt werden, dass nur die Leistungen von Krankenhäusern in privatrechtlicher Trägerschaft steuerfrei sind, die unter sozial vergleichbaren Bedingungen wie öffentlich-rechtlich organisierte Krankenanstalten tätig sind (BFH-Urteile vom 26. August 2010 V R 5/08, BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296, Rz 29; in BFHE 247, 369, BStBl II 2016, 781, Rz 30).

50 (3) Damit hat der nationale Gesetzgeber sein im Rahmen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG eingeräumtes Ermessen insoweit unionrechtskonform ausgeübt, als er zur Bestimmung dessen, wodurch sozial vergleichbare Bedingungen der Erbringung von Krankenhausleistungen gekennzeichnet sind, auf die abgerechnete Entgelthöhe abgestellt hat (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 2015 XI R 8/13, BFHE 249, 369, BStBl II 2016, 788, Rz 44, 52).

51 (4) Eine Steuerbefreiung der Leistungen eines privaten Krankenhauses, die (in mindestens 40 % der Fälle) zum gleichen Preis wie die eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses angeboten werden, gewährleistet dies. Die Abrechnungspraxis des vom Krankenhaus unabhängigen Belegarztes ist bei beiden nicht zu berücksichtigen.

52 ee) Der Senat weicht nicht vom BFH-Urteil vom 25. November 1993 V R 64/89 (BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212) ab.

53 (1) Der V. Senat des BFH hat in seinem Urteil in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212 entschieden, dass für ein reines Belegkrankenhaus, in dem die ärztlichen Leistungen ausschließlich von einem Belegarzt mit Liquidationsberechtigung erbracht und berechnet werden, eine Steuerfreiheit gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG 1980 i.V.m. § 67 Abs. 2 AO nur in Betracht kommt, wenn mindestens 40 % der jährlichen Pflegetage auf Patienten entfallen, deren ärztliche Behandlung der Belegarzt über Krankenschein oder entsprechend den für Kassenabrechnungen geltenden Vergütungssätzen abrechnet. Maßgebend hierfür war aus Sicht des V. Senats des BFH, dass die dortige Klägerin keinen ärztlichen Dienst hatte und daher weder ihre tatsächlich berechneten Entgelte Kosten des ärztlichen Dienstes enthielten noch (ohne weiteres) gemäß § 67 Abs. 1 AO ein Pflegesatz errechnet werden konnte, der typischerweise Kosten des ärztlichen Dienstes enthält (BFH-Urteil in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212, unter II.1.b, Rz 14). Damit auch (reine) Belegkrankenhäuser ohne eigenen ärztlichen Dienst, die gemäß § 67 Abs. 2 AO nicht in den Anwendungsbereich der BPflV fallen, gleichwohl nach dieser Vorschrift steuerbegünstigt werden können, sei es zur Schließung der vorhandenen Regelungslücke notwendig, bei ihnen die Arztkosten in ähnlicher Art und Weise zu berücksichtigen, wie dies im Rahmen des § 67 Abs. 1 AO bei Krankenhäusern mit angestellten Krankenhausärzten geschehe. Der V. Senat des BFH sah keine Möglichkeit, den Nachweisschwierigkeiten Rechnung zu tragen, wenn nicht die Steuerbefreiung für (reine) Belegkrankenhäuser gänzlich versagt werden solle (BFH-Urteil in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212, unter II.2.e, Rz 23).

54 (2) Hiervon liegt aus mehreren Gründen keine Abweichung vor. Erstens handelt es sich bei der Klägerin, anders als bei der Klägerin im Urteilsfall in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212, um eine Klinik mit eigenem ärztlichen Dienst. Zweitens ist das BFH-Urteil in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212 zur Rechtslage von 1983 ergangen. Seither hat sich zum einen das Abrechnungssystem mit Einführung von Fallpauschalen grundlegend gewandelt. Zum anderen galt damals die hier maßgebliche Fassung des § 67 AO mit Verweis auf das KHEntgG noch nicht. Aufgrund der geänderten Rechtslage liegt drittens die vom V. Senat des BFH damals bejahte Regelungslücke nicht mehr vor (vgl. oben unter III.1.c cc): Da in Belegarztfällen die gegenüber den Patienten durch die Klägerin abgerechneten Entgelte für Krankenhausleistungen verglichen werden können mit den jeweiligen gemäß § 18 Abs. 2 Satz 1 KHEntgG geminderten Fallpauschalen eines Krankenhauses im Anwendungsbereich des KHEntgG und --soweit die Klägerin gegenüber ihren Belegärzten abgerechnet hat-- der Kostenerstattungsanspruch nach § 19 Abs. 1 KHEntgG Berücksichtigung finden kann, besteht keine Regelungslücke mehr, die eine Erweiterung des Vergleichsmaßstabs über den Wortlaut des § 67 AO hinaus erfordern würde.

55 ff) Auch eine Abweichung vom BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2016 V B 102/16 (BFH/NV 2017, 631) liegt nicht vor.

56 (1) Dieser betrifft zwar ein Belegarztkrankenhaus mit eigenem ärztlichen Dienst und damit einen vergleichbaren Sachverhalt. Im BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 631 hat der V. Senat des BFH allerdings erneut hervorgehoben, dass durch die im BFH-Urteil in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212 erfolgte Einbeziehung der Arztleistungen in die Betrachtung auch einem reinen Belegkrankenhaus der Zugang zur Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. ermöglicht werden sollte. Er hat deshalb weiter ausgeführt, die Übertragung der Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212 auf einen Fall, in dem ein ärztlicher Dienst vorhanden sei, sei zwar nicht greifbar gesetzeswidrig, aber nicht zwingend, möglicherweise sogar materiell-rechtlich unzutreffend.

57 (2) Dies zeigt, dass der V. Senat des BFH nicht entschieden hat, dass in Fällen der vorliegenden Art Belegarztleistungen zu berücksichtigen sind.

58 e) Die Vorentscheidung, die für 2005 und 2006 darauf abgestellt hat, dass die Klägerin nicht nachgewiesen hatte, dass mindestens 40 % der Belegungstage auf Patienten entfielen, gegenüber denen der betreffende Belegarzt nach Kassengrundsätzen abgerechnet hatte, stimmt mit den aufgezeigten Grundsätzen nicht überein und ist hiernach aufzuheben.

59 f) Die Vorentscheidung kann auch nicht aufgrund des Fehlens einer Vorauskalkulation der eigenen Selbstkosten i.S. von § 126 Abs. 4 FGO Bestand haben, denn eine solche Vorauskalkulation ist für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. im Streitfall nicht notwendig.

60 aa) Voraussetzung für die Anwendung des § 67 Abs. 2 AO war vor Einführung von Fallpauschalen eine Vorauskalkulation der eigenen Selbstkosten und der Nachweis, dass sich die im Rahmen einer solchen Kalkulation angesetzten "Selbstkosten" dem Grunde und der Höhe nach an den Vorgaben der BPflV orientieren (vgl. Seer in

Tipke/Kruse, a.a.O., § 67 AO Rz 4; Sterzinger, UR 2013, 525, 527 f.). Nur auf diese Weise waren die berechneten Entgelte eines privaten Krankenhauses mit den im Anwendungsbereich der BPflV festzusetzenden Pflegesätzen vergleichbar. Denn die Pflegesätze, durch die die allgemeinen Krankenhausleistungen abgegolten werden sollen, wurden auf der Grundlage der Selbstkosten berechnet (vgl. §§ 3 Abs. 1, 4 Abs. 1 i.V.m. 16 Abs. 1 BPflV 1973 bzw. §§ 6 i.V.m. 16 BPflV 1986; vgl. BFH-Urteile in BFHE 173, 242, BStBl II 1994, 212, unter II.1.a aa, Rz 12; vom 2. Oktober 2003 IV R 48/01, BFHE 204, 80, BStBl II 2004, 363, unter 1.c, Rz 18 f.; in BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296, Rz 31 f.).

61 bb) Eine Vorauskalkulation war in den Streitjahren für die Klägerin jedoch nicht notwendig, da das Abrechnungssystem von (auf den Selbstkosten basierenden) Tagespauschalen und Pflegesätzen auf eine Abrechnung nach Fallpauschalen umgestellt wurde und insofern weder Pflegesätze zu ermitteln waren noch ein Vergleich mit anderen Krankenhäusern anhand solcher aufgrund einer Vorauskalkulation der Selbstkosten ermittelten Pflegesätze erfolgen konnte. Vielmehr sind die von der Klägerin abgerechneten Fallpauschalen mit denen eines Krankenhauses im Anwendungsbereich des KHEntgG zu vergleichen.

62 cc) Dem steht auch nicht das Senatsurteil in BFHE 249, 369, BStBl II 2016, 788 (Rz 39) entgegen. Dieses erging zwar für die Rechtslage der vorliegenden Streitjahre 2005 und 2006, jedoch zu einem Krankenhaus für Psychosomatik, Psychotherapie und Krisenintervention. Für dieses war in den Streitjahren gemäß § 17b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KHG nicht nach Fallpauschalen abzurechnen. Für die Vergleichsberechnung waren insofern (weiterhin) die im Rahmen des § 10 BPflV zu vergütenden tagesgleichen Pflegesätze nach § 13 BPflV zu ermitteln und somit im konkreten Fall eine Vorauskalkulation der eigenen Selbstkosten zu fordern (vgl. zu einem Streitjahr 2004: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12. April 2011 3 K 526/08, EFG 2011, 1824, Rz 35 ff.).

63 2. Allerdings ist die Sache nicht spruchreif.

64 a) Nach den Feststellungen des FG waren nicht alle im Krankenhaus vorgenommenen Behandlungen medizinisch indiziert. Jedoch fehlen Feststellungen dazu, ob und inwieweit die streitigen Umsätze der Klägerin im Zusammenhang mit medizinisch nicht indizierten Behandlungen stehen. Soweit solche Leistungen der Klägerin vorliegen, fallen diese bereits nicht in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschrift und sind die entsprechenden Belegungstage daher in der Vergleichsberechnung nach § 67 Abs. 2 AO --weder im Nenner noch im Zähler-- zu berücksichtigen.

65 aa) Die Begriffe "Krankenhausbehandlung und ärztliche Heilbehandlung" i. S. des. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG einerseits und "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" i. S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG andererseits sind grundsätzlich inhaltsgleich (Gleiches gilt für die entsprechenden Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und Buchst. c MwStSystRL; s. EuGH-Urteile CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 28, 30; Future Health Technologies vom 10. Juni 2010 C-86/09, EU:C:2010:334, UR 2010, 540, Rz 36, 37, 38, 47; PFC Clinic vom 21. März 2013 C-91/12, EU:C:2013:198, UR 2013, 335, Rz 28; s.a. Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 14 Rz 109; Hölzer in Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 14 Rz 81; Grebe/Raudszus, Der Umsatz-Steuer-Berater 2017, 364, 367).

66 Erfasst werden dadurch --einem therapeutischen Zweck dienende-- Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen erbracht werden (vgl. EuGH-Urteile L.u.P., EU:C:2006:380, UR 2006, 464, Rz 27; CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 28; BFH-Urteile vom 5. November 2014 XI R 11/13, BFHE 248, 389, Rz 19; vom 26. Juli 2017 XI R 3/15, BFHE 259, 150, BStBl II 2018, 793, Rz 17; BFH-Beschlüsse in BFHE 259, 567, BStBl II 2018, 109, Rz 26; vom 18. September 2018 XI R 19/15, BFHE 262, 561, Deutsches Steuerrecht 2019, 157, Rz 20 ff.). Mangels therapeutischer Zweckbestimmung sind kosmetischen Zwecken dienende Operationen keine Heilbehandlungen (EuGH-Urteil PFC Clinic, EU:C:2013:198, UR 2013, 335, Rz 29; BFH-Urteile vom 4. Dezember 2014 V R 16/12, BFHE 248, 416; vom 4. Dezember 2014 V R 33/12, BFHE 248, 424).

67 bb) "Mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng verbundenen Umsätze" i.S. von § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. sind bei richtlinienkonformer Auslegung als "Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze" anzusehen (BFH-Urteil in BFHE 247, 369, BStBl II 2016, 781, Rz 21), so dass medizinisch nicht indizierte Operationen auf dem Gebiet der ästhetisch-plastischen Chirurgie nach den o.g. Grundsätzen durch § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. nicht erfasst werden. Dazu gehören auch die mit solchen Behandlungen eng verbundenen Leistungen (vgl. zu anästhesistischen Leistungen im Rahmen von Schönheitsoperationen, BFH-Beschluss vom 6. September 2011 V B 64/11, BFH/NV 2011, 2133).

68 b) Außerdem hat das FG zwar festgestellt, dass die Belegungstage mit von der Klägerin erbrachten Wahlleistungen in den Jahren 2004 bis 2006 jeweils unter 60 % lagen, und dass die Klägerin die zu zahlenden Entgelte üblicherweise in entsprechender Anwendung des § 17b KHG nach Fallpauschalen unter Zugrundelegung eines Krankenhaus-Basisfallwerts berechnete.

69 Jedoch fehlen Feststellungen des FG zur Höhe der von der Klägerin abgerechneten Entgelte (Fallpauschalen zuzüglich evtl. Kostenerstattung durch den Belegarzt) im Vergleich zu den im Anwendungsbereich des KHEntgG für allgemeine Krankenhausleistungen abrechenbaren Entgelten nach § 7 KHEntgG (unter Berücksichtigung von §§ 18 Abs. 2 Satz 1, 19 Abs. 1 KHEntgG) und die Prüfung, ob mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen sind, bei denen die abgerechneten Entgelte nicht höher waren.

70 Hierbei ist nach dem Wortlaut des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. auf die Vorjahre 2004 und 2005 abzustellen. Aufgrund der Unionsrechtswidrigkeit der Regelung diesbezüglich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 249, 369, BStBl II 2016, 788, Rz 53, m.w.N.) ergibt sich die Steuerbefreiung jedoch im Lichte des Unionsrechts, wenn die Voraussetzungen in den jeweiligen Streitjahren 2005 und 2006 erfüllt sind (vgl. zu § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F.: BFH-Urteil vom 28. Juni 2017 XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 43, m.w.N., und zu § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. k UStG a.F.: BFH-Urteil vom 13. Juni 2018 XI R 20/16, BFHE 262, 220, Rz 51).

71 3. Streitjahr 2013:

Auch die Revision bezüglich Umsatzsteuer 2013 ist begründet.

72 Zu Recht hat das FG zwar angenommen, dass die im Laufe des Klageverfahrens abgegebene Umsatzsteuererklärung für 2013, welche mit Zustimmung des FA nach § 168 Satz 1, Satz 2 AO einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichsteht, gemäß § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Verfahrens geworden ist. Allerdings hat das FG bei der Prüfung, ob die streitbefangenen Umsätze der Klägerin unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für öffentlich-rechtliche Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, zu Unrecht berücksichtigt, dass die Klägerin auch Leistungen im Zusammenhang mit medizinisch nicht indizierten Operationen erbracht hat.

73 a) Die Umsätze des Jahres 2013 sind unstreitig nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes in der in 2013 geltenden Fassung (UStG) steuerfrei, da es sich bei der Klägerin weder um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts i.S. von § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG handelte noch die Voraussetzungen des Satz 2 vorlagen. Insbesondere war die von der Klägerin betriebene Klinik im Streitjahr nicht als Krankenhaus i.S. von § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG i.V.m. § 108 SGB V zugelassen.

74 b) Wie das FG zu Recht angenommen hat, kann sich die Klägerin jedoch für die Umsätze des Streitjahres 2013 zur Inanspruchnahme der begehrten Steuerbefreiung grundsätzlich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen.

75 aa) § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG entspricht insofern nicht den unionsrechtlichen Vorgaben, als er in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG i.V.m. §§ 108, 109 SGB V die Steuerfreiheit der Leistungserbringung in Krankenhäusern, die von Unternehmern betrieben werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalt stellt, der mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist (BFH-Urteile vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 19 ff.; vom 18. März 2015 XI R 38/13, BFHE 249, 380, BStBl II 2016, 793, Rz 39).

76 bb) In einem solchen Fall ist es Sache des nationalen Gerichts, anhand aller maßgeblichen Umstände zu bestimmen, ob der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erfüllt (vgl. EuGH-Urteile Kügler vom 10. September 2002 C-141/00, EU:C:2002:473, UR 2002, 513, Rz 61; Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 32).

77 c) Allerdings hat das FG zu Unrecht im Rahmen seiner Abwägung als gewichtigen Umstand berücksichtigt, dass das Leistungsangebot der Klägerin im Hinblick auf den Umfang nicht medizinisch indizierter Operationen nicht vergleichbar mit dem von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern gewesen sei.

78 aa) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (und nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) liegen nur vor, wenn Behandlungen (unabhängig, ob von angestellten Ärzten oder Belegärzten durchgeführt) einem therapeutischen Zweck dienen (vgl.

unter III.2.a). Die medizinische Indikation der Behandlungen ist Grundvoraussetzung für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung.

79 bb) Somit kann es im Rahmen der Prüfung, ob Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze von einer Privatklinik unter sozial vergleichbaren Bedingungen wie die einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung erbracht wurden, nicht mehr auf die Prägung des Leistungsangebots z.B. durch medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen ankommen. Diese sind nicht Teil der Vergleichsmenge.

80 4. Die Sache ist jedoch auch insoweit nicht spruchreif.

81 Zum einen fehlen tatsächliche Feststellungen dazu, ob es sich bei den streitbefangenen Umsätzen der Klägerin nur um solche handelt, die im Zusammenhang mit Behandlungen zu therapeutischen Zwecken standen (vgl. unter III.2.a). Soweit Leistungen mit einem therapeutischen Zweck vorliegen, hat das FG zudem aufgrund der für Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL maßgeblichen Kriterien zu beurteilen, ob diese unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für öffentlich-rechtliche Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art bewirkt worden sind. Ausreichend ist insofern die Feststellung, ob die Klägerin --einen entsprechenden Bedarf vorausgesetzt-- die Voraussetzungen für die Zulassung nach § 108 SGB V erfüllt hätte.

82 a) Denn insofern ist zu berücksichtigen, dass es zunächst Sache jedes Mitgliedstaats ist, im Rahmen seines Ermessensspielraums die Regeln aufzustellen, nach denen die erforderliche Anerkennung gewährt wird (EuGH-Urteile Dornier vom 6. November 2003 C-45/01, EU:C:2003:595, BFH/NV 2004, Beilage 1, 40, Rz 64, 81; L.u.P., EU:C:2006:380, UR 2006, 464, Rz 42; CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 63; BFH-Urteil in BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 15).

83 Bei unmittelbarer Berufung auf Unionsrecht haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen in dem jeweiligen Artikel eingeräumten Ermessens unter Beachtung der Grundsätze des Unionsrechts eingehalten haben, einschließlich insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt (vgl. EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 33, m.w.N.). Die Prüfung erstreckt sich auch darauf, inwieweit das Ermessen überschritten ist und inwieweit nicht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 258, 517, Rz 43).

84 b) Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG war in 2013 die Steuerfreiheit von Heilbehandlungen bei privaten Krankenhäusern nicht mehr von der Höhe des abgerechneten Entgelts, sondern unter Bezugnahme auf spezifische Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit von einer Zulassung nach §§ 108 f. SGB V abhängig.

85 Zugelassen sind danach u.a. Krankenhäuser, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind (Plankrankenhäuser, § 108 Nr. 2 SGB V), oder Krankenhäuser, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben (§ 108 Nr. 3 SGB V). Dabei ist Voraussetzung für die Aufnahme in einen Krankenhausplan nach §§ 1 Abs. 1, 8 Abs. 1 Satz 3 KHG, dass das Krankenhaus bedarfsgerecht und leistungsfähig ist, dass es eigenverantwortlich wirtschaftet und zu sozial tragbaren Pflegesätzen beiträgt (vgl. BVerwG-Urteil vom 14. April 2011 3 C 17/10, BVerwGE 139, 309, Rz 12). Ein Versorgungsvertrag darf gemäß § 109 Abs. 3 SGB V der im Streitjahr geltenden Fassung nicht abgeschlossen werden, "wenn das Krankenhaus nicht die Gewähr für eine leistungsfähige und wirtschaftliche Krankenhausbehandlung bietet oder für eine bedarfsgerechte Krankenhausbehandlung der Versicherten nicht erforderlich ist".

86 c) Da der deutsche Gesetzgeber sein Ermessen nur insoweit überschritten hat, als er den Abschluss eines solchen Vertrages gemäß § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 SGB V (ebenso wie die Aufnahme in den Krankenhausplan) unter einem Bedarfsvorbehalt gestellt und damit den Neutralitätsgrundsatz verletzt hat (vgl. unter III.3.b), ist aufgrund des dem jeweiligen Mitgliedstaat eingeräumten Ermessensspielraums den gesetzgeberischen Vorgaben jedoch insoweit zu folgen, als von der Erbringung vergleichbarer Krankenhausbehandlungen wie die einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung durch eine anerkannte Einrichtung dann auszugehen ist, wenn das jeweilige Krankenhaus die Voraussetzungen für die Aufnahme in den Krankenhausplan nach § 108 Nr. 2 SGB V oder den Abschluss eines Versorgungsvertrags nach § 108 Nr. 3 SGB V --unter Außerachtlassung der unionsrechtswidrigen Einschränkung durch den Bedarfsvorbehalt-- erfüllt. Denn ein gänzliches Außerachtlassen der vom nationalen Gesetzgeber postulierten Voraussetzungen würde den Mitgliedstaaten das ihnen verliehene Ermessen nehmen (vgl. EuGH-Urteil CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 74 f.; BFH-Urteil in BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 18).

87 d) Für eine erfolgreiche Berufung eines Krankenhauses auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist daher die Einhaltung der in §§ 108 f. SGB V genannten Kriterien der Leistungsfähigkeit (personelle, räumliche und medizinisch-technische Ausstattung i.S. des § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V; vgl. Bockholdt in Hauck/Noftz, SGB, § 109 SGB V Rz 27) und der Wirtschaftlichkeit (angemessenes Kosten-Leistungs-Verhältnis i.S. der §§ 2 Abs. 4, 12 Abs. 1 SGB V; vgl. Spickhoff/ Szabados, a.a.O., SGB V § 109 Rz 8; Bockholdt in Hauck/Noftz, SGB, § 109 SGB V Rz 28, jeweils m.w.N.) entscheidend.

88 e) Dies steht nicht im Widerspruch zu den BFH-Entscheidungen in BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785 und in BFHE 249, 380, BStBl II 2016, 793, da auch danach ausreichend ist, dass die private Einrichtung ihre Heil- und Krankenhausbehandlungsleistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbracht hat wie Krankenhäuser, die nach §§ 108 f. SGB V zugelassen sind (BFH-Urteile in BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 25, und in BFHE 249, 380, BStBl II 2016, 793, Rz 57). Dass in diesem Zusammenhang auf die personelle, räumliche und medizinisch-technische Ausstattung und die Angemessenheit des Entgelts abgestellt wurde, ist als Element einer leistungsfähigen und wirtschaftlichen Krankenhausbehandlung auch Teil der Zulassungsvoraussetzungen nach §§ 108 f. SGB V.

89 5. Da die Vorentscheidung zur Umsatzsteuer 2013 bereits aufgrund der fehlerhaften Abwägungsentscheidung aufzuheben ist, kommt es auf die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr an.

90 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de