

Urteil vom 08. Juli 2025, XI R 36/23

Zur Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhausbehandlungsleistungen eines nicht zugelassenen privaten Krankenhauses

ECLI:DE:BFH:2025:U.080725.XIR36.23.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14 Buchst b S 1, UStG § 4 Nr 14 Buchst b S 2 Buchst aa, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst b, SGB 5 § 4 Abs 4 S 1, SGB 5 § 12 Abs 1 S 1, SGB 5 § 39 Abs 1 S 2, SGB 5 § 108 Nr 1, SGB 5 § 109 Abs 3 S 1 Nr 1, SGB 5 § 110a, SGB 5 § 113, GewO § 30 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 135 Abs 2

vorgehend FG München, 18. Oktober 2023, Az: 3 K 317/18

Leitsätze

1. Der Unternehmer, der ein nicht nach § 108 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) zugelassenes privates Krankenhaus betreibt, kann sich jedenfalls bis zum 31.12.2019 hinsichtlich der von ihm erbrachten Krankenhausleistungen unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--) berufen.
2. Die Krankenhausleistungen eines nicht nach § 108 SGB V zugelassenen privaten Krankenhauses sind nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL umsatzsteuerfrei, wenn sie nicht unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für zugelassene Krankenhäuser in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, das heißt wenn das private Krankenhaus nicht die Gewähr für eine leistungsfähige und wirtschaftliche Krankenhausbehandlung wie zugelassene Krankenhäuser bietet.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 18.10.2023 - 3 K 317/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ein Krankenhaus, das nicht nach § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) in der im Jahr 2014 (Streitjahr) geltenden Fassung (a.F.) als Universitäts-, Plan- oder Vertragskrankenhaus zugelassen war, so dass gesetzlich Krankenversicherte gemäß § 39 Abs. 1 Satz 2 SGB V a.F. keinen Anspruch hatten, dort behandelt zu werden. Die Klägerin ist im Besitz einer Konzession für den Betrieb einer privaten Krankenanstalt nach § 30 Abs. 1 Satz 1 der Gewerbeordnung. Sie führte im Streitjahr ... Behandlungen durch, von denen 4,51 % auf Schönheitsoperationen entfielen. Die durchschnittliche Auslastung ihres Krankenhauses betrug im Streitjahr 39,36 %.
- 2 Das Krankenhaus der Klägerin verfügte im Streitjahr über insgesamt ... Betten (... Einbettzimmer, ... Suiten und ... Zweibettzimmer). Alle Zimmer waren standardmäßig unter anderem mit Schreibtisch, Safe, Kühlschrank und Klimaanlage sowie Multimediasystem mit kostenlosem Internet, Telefon und TV-Gerät ausgestattet. Außerdem waren Räume für das Personal sowie Operationssäle, ein Aufwachraum und Überwachungszimmer für die postoperative Patientenüberwachung vorhanden. Zur medizinischen Versorgung der Patienten war im Streitjahr bis einschließlich März 2014 ein Arzt fest angestellt. Ab April 2014 wurde die fachärztliche Versorgung durch Belegärzte sichergestellt, für deren Leistungen die Klägerin "ein Entgelt entsprechend einem Chefarzt" zahlte. Die

Klägerin stellte den Belegärzten, die in ihrem Haus operiert haben, die zur stationären Behandlung erforderliche Infrastruktur (Patientenzimmer, Operationssaal, Patientenverpflegung, medizinische Gerätschaften, Pflege, Assistenz, nichtärztliches sowie administratives Personal und Sachmittel) gegen eine monatliche Nutzungspauschale in Höhe von 25 % der von ihnen nach der Gebührenordnung für Ärzte den Patienten gesondert in Rechnung gestellten Honorare für ärztliche Leistungen zur Verfügung. Entsprechend wurde auch mit den bei Operationen tätigen Anästhesisten verfahren.

- 3 Bei stationärer Behandlung wurde mit den Patienten, denen die Klägerin ihre Klinikleistungen (Unterbringung, Krankenpflege, Heil- und Arzneimittel) unmittelbar in Rechnung stellte, ein "Klinikaufnahmevertrag" abgeschlossen und auf Basis der Diagnosis-Related-Group-(DRG)-Fallpauschalen unter Zugrundelegung eines selbst festgelegten Krankenhaus-Basisfallwerts "von bis zu 4.998 €" abgerechnet. Der Landesbasisfallwert in dem Bundesland, in dem die Klägerin ihre Klinik betreibt, betrug für das Streitjahr dagegen 3.188 €. Die Patienten konnten nach einer "Wahlleistungsvereinbarung - stationär" bestimmte Wahlleistungen für sich oder ihre Begleitpersonen hinzubuchen, welche die Klägerin gesondert in Rechnung stellte.
- 4 Das Leistungsangebot der Klägerin richtete sich auch an gesetzlich Versicherte oder nicht versicherte Personen, die ihre Kosten selbst zu tragen hatten. Die Klägerin behandelte im Streitjahr zu 83,19 % Privatpatienten (69,28 % Privatversicherte und 13,91 % Beihilfeberechtigte). Bei den übrigen Patienten handelte es sich um selbstzahlende internationale und nationale Patienten. Die Private Krankenversicherung (PKV) sowie die beamtenrechtliche Beihilfe übernahmen zumindest anteilig die Kosten der stationären Behandlung der medizinisch indizierten Leistungen. Die Kostenübernahme seitens der PKV erfolgte teilweise oder vollständig. Bei der Beihilfe verblieb ein Selbstbehalt des beihilfeberechtigten Patienten.
- 5 Sofern die Behandlung medizinisch indiziert war, rechnete die Klägerin ihre Leistungen ohne Ausweis von Umsatzsteuer ab. Schönheitsoperationen und vereinzelte Übernachtungen von Begleitpersonen sowie deren Verpflegung wurden seitens der Klägerin dagegen zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Die entsprechende Umsatzsteuer wurde beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) angemeldet und abgeführt.
- 6 In ihrer im Jahr 2016 beim FA eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr berechnete die Klägerin eine Umsatzsteuer in Höhe von ... €. Sie erklärte unter anderem steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung (a.F.) in Höhe von ... €. Das FA erkannte die Steuerfreiheit der Klinikleistungen nicht an und setzte die Umsatzsteuer für das Streitjahr unter dem Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid aus 2016 auf ... € fest. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung aus 2018).
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage der Klägerin mit ihrem Begehren, die Umsatzsteuer für das Streitjahr auf den ursprünglich selbst errechneten Betrag herabzusetzen, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2024, 599 veröffentlichten Urteil ab. Es führte im Wesentlichen aus, die streitbefangenen Umsätze seien nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG a.F. steuerfrei, da es sich bei der Klägerin weder um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. handele, noch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG a.F. erfüllt seien. Die Steuerfreiheit der Krankenhausleistungen ergebe sich auch nicht aus einer unmittelbaren Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--), auf die sich die Klägerin berufen könne. Die streitgegenständlichen Krankenhausleistungen seien nicht unter Bedingungen erbracht worden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar seien.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie bringt unter anderem vor, das FG habe die Steuerfreiheit der streitgegenständlichen Krankenhausleistungen nach dem für das Streitjahr unmittelbar anzuwendenden Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL zu Unrecht abgelehnt. Das FG habe zwar richtigerweise angenommen, dass es sich bei den streitgegenständlichen Krankenhausleistungen um Umsätze im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL handele und sie, die Klägerin, eine ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung im Sinne dieser Bestimmung sei. Die Leistungen seien --entgegen der rechtsfehlerhaften Annahme des FG-- auch unter Bedingungen erbracht worden, welche mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar seien.
- 9 Die soziale Vergleichbarkeit ergebe sich für das Streitjahr bereits daraus, dass ihre Einrichtung die Gewähr für eine leistungsfähige und wirtschaftliche Krankenhausbehandlung geboten habe. Das FG habe rechtsfehlerhaft verkannt, dass nicht nur eine leistungsfähige, sondern auch eine wirtschaftliche Krankenhausbehandlung gewährleistet

gewesen sei. Diese sei anzunehmen, wenn zwischen den zu erbringenden Leistungen und den zu erwartenden Kosten ein ausgewogenes Verhältnis bestehe. Einfluss auf die Kostensituation könne die personelle und sächliche Ausstattung sowie Organisationsstruktur und Behandlungsweise haben. Die Ausstattung der Klinik entspreche in personeller und sächlicher Hinsicht derjenigen von Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft, die diese für die Behandlung von Privatpatienten vorhielten. Die Kosten stünden in einem angemessenen Verhältnis zu den angebotenen Leistungen, was sich auch daraus ergebe, dass die PKV die Behandlungskosten übernommen habe und die Umsatzrendite niedrig sei. Das Vorhalten von Einbettzimmern und der gebotene Chefarztstandard könne die Vergleichbarkeit nicht entfallen lassen, da Privatpatienten auch in öffentlich-rechtlichen Kliniken darauf Anspruch hätten. Das über den gesetzlichen Pflegeschlüssel hinausgehende Vorhalten von Pflegepersonal sei relativ gering und falle bei der Abwägung in Bezug auf die Wirtschaftlichkeit nicht wesentlich ins Gewicht. Außerdem könne es nicht zum Nachteil gereichen, wenn angemessene pflegerische Versorgung der Patienten angeboten und dadurch mehr Pflegepersonal als in den insoweit unterversorgten öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern vorgehalten werde. Höhere Entgelte von Privatkliniken seien nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23.10.2014 - V R 20/14 (BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 27) aufgrund ihrer abweichenden Finanzierungsform für die soziale Vergleichbarkeit und damit auch für die Wirtschaftlichkeit der Krankenhausbehandlung unschädlich. Obgleich es danach nicht darauf ankomme, ob der konkrete Unterschiedsbetrag der Vergütungssätze durch den fehlenden Investitionskostenzuschuss oder den geringeren Auslastungsgrad gerechtfertigt sei, wirke sich die fehlende öffentliche Investitionskostenförderung und der im Vergleich zu Krankenhäusern mit sozialversicherungsrechtlicher Zulassung deutlich niedrigere Auslastungsgrad, der etwa dem Schnitt aller Privatkliniken entspreche, auf die Kostenstruktur aus. Bei der Belegungsquote handele es sich um eine wirtschaftliche Gegebenheit, die entgegen dem FG bei der Prüfung der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung zu berücksichtigen sei. Die Steuerbefreiung aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL diene dazu, Heilbehandlungskosten im Gesundheitswesen zu senken, und rechtfertige daher keine Differenzierung nach unterschiedlichen Vergütungssätzen, wenn ein dual strukturiertes Krankenversicherungssystem wie in der Bundesrepublik Deutschland aufgrund abweichender Finanzierungsmöglichkeiten und Wettbewerbssituationen systembedingt zu unterschiedlichen Kosten und damit zu höheren Preisen bei bestimmten Anbietern führe. Das angemessene Kosten-Leistungs-Verhältnis ergebe sich entgegen dem FG bereits daraus, dass insbesondere die PKV als Einrichtung der sozialen Sicherheit die Behandlungskosten der Patienten in 69,28 % der Fälle oftmals auch vollständig übernommen habe. Soweit das FG darauf abziele, dass die erbrachten Leistungen über das in der Grundversorgung geltende Minimalprinzip hinausgegangen seien, verkenne es, dass dies zum Wesen einer Privatklinik gehöre. Privat krankenversicherte Patienten könnten gerade Leistungen beanspruchen, die als "Wahlleistungen" in gewissem Umfang über das absolut notwendige Mindestmaß hinausgingen. Auch öffentlich-rechtliche Kliniken rechneten Wahlleistungen wie Chefarzt oder Unterkunft gegenüber Privatpatienten umsatzsteuerfrei ab. Anders als das FG meine, sei die mit einem Durchschnittswert von 2 % niedrige Umsatzrentabilität bei der Beurteilung, ob das Kosten-Leistungs-Verhältnis angemessen sei, zu beachten. Darin spiegele sich wider, dass die von den Patienten gezahlten Beträge für die Erbringung von Behandlungsleistungen und nicht zur Erwirtschaftung einer erhöhten Rendite genutzt worden seien, so dass eine kostengünstige und qualitative Behandlung gewährleistet gewesen sei.

- 10 Selbst unter Einbeziehung der weiteren in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) entwickelten Kriterien sei die soziale Vergleichbarkeit der Leistungserbringung gegeben. Das FG habe bei seiner Würdigung rechtsfehlerhaft nicht berücksichtigt, dass nach denselben regulatorischen Bedingungen verfahren werde, die auch öffentlich-rechtliche Krankenhäuser beachten müssten, um eine qualitativ hochwertige Krankenhausbehandlung sicherzustellen. Das Ziel einer qualitativ hochwertigen Krankenhausbehandlung werde bei öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern durch den Abschluss von Qualitätsverträgen nach § 110a SGB V a.F. sowie einer Qualitätsprüfung nach § 113 SGB V a.F. erreicht und bei ihr, der Klägerin, durch eine dementsprechende ISO 9001-Zertifizierung, die eine regelmäßig wiederkehrende Prüfung der Anforderungen voraussetze, gewährleistet. Die Abrechnungsmodalitäten seien mit denen öffentlich-rechtlicher Krankenhäuser vergleichbar, da ihre Abrechnungsweise das für Krankenhäuser gesetzlich vorgesehene Vergütungssystem nachvollziehe. Die Krankenhausleistungen würden einheitlich nach dem pauschalierenden Entgeltsystem für DRG-Krankenhäuser im Sinne des § 17b des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) und nicht in freier Preisgestaltung abgerechnet. Entgegen der Ansicht des FG komme es hierbei nicht darauf an, ob sämtliche auf DRG-Krankenhäuser zugeschnittene Detailregelungen angewendet würden. Es habe daher keine umsatzsteuerrechtliche Auswirkung, dass sie entgegen einem öffentlich-rechtlichen Krankenhaus einen höheren Basisfallwert und eine höhere nicht für Belegabteilungen vorgesehene Bewertungsrelation verwendet habe. Auch in öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern werde ein Zuschlag für die Unterbringung in einem Zweibett- oder Einbettzimmer erhoben. Einen Abschlag für die Finanzierung der Krankenhäuser mit Notfallversorgung habe sie in ihren Abrechnungen nicht vornehmen müssen.

Ihre Patienten hätten bei Vornahme eines solchen Abschlags zwar weniger zahlen müssen, der Notfallversorgung wäre dies aber nicht zugutegekommen. Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL komme es allein auf die Bedingungen der Leistungsbewirkung an. Es müsse daher unberücksichtigt bleiben, dass sie einen gegenüber dem Landesbasisfallwert höheren Basisfallwert und eine höhere Bewertungsrelation, die zu einem höheren Entgelt für ihre Leistungen geführt hätten, bei ihren Abrechnungen zum Ansatz gebracht habe. Die Leistungen könnten nicht zu den Preisen der Plankrankenhäuser angeboten werden, da sie höhere Kosten zu tragen habe und der Auslastungsgrad unterschiedlich sei.

- 11** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung aus 2018 aufzuheben und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids aus 2016 die Umsatzsteuer für das Streitjahr auf den ursprünglich selbst errechneten Betrag festzusetzen.
- 12** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14** Die Entscheidung des FG, dass die streitgegenständlichen Krankenhausbehandlungen nicht umsatzsteuerfrei sind, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Klägerin kann sich zwar unmittelbar auf die Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen. Der Steuerbefreiung nach dieser Richtlinienbestimmung steht jedoch entgegen, dass sie ihre Leistungen nicht unter Bedingungen erbracht hat, die mit denen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.
- 15** 1. Eine Steuerbefreiung der streitbefangenen Umsätze war --was das FG zutreffend erkannt hat und zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- im Streitjahr dem nationalen Recht nicht zu entnehmen.
- 16** a) Die Umsätze aus Krankenhausbehandlungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht wurden, waren unter anderem nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG a.F. steuerfrei. Diese sonstigen Leistungen waren darüber hinaus nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Buchst. aa UStG a.F. unter anderem auch dann steuerfrei, wenn sie von zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 SGB V a.F. erbracht wurden und es sich ihrer Art nach um Leistungen handelte, auf die sich die Zulassung jeweils bezog. Dies waren Krankenhäuser, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt (§ 108 Nr. 1 SGB V a.F.), als Plankrankenhäuser in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen waren (§ 108 Nr. 2 SGB V a.F.) oder die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen hatten (§ 108 Nr. 3 SGB V a.F.).
- 17** b) Diese Voraussetzungen erfüllte die Klägerin im Streitjahr nicht. Die Klägerin betrieb kein Krankenhaus, das im Streitjahr als Krankenhaus im Sinne von § 108 SGB V a.F. zugelassen gewesen war.
- 18** 2. Das FG hat zutreffend erkannt, dass sich die Klägerin zur Inanspruchnahme der begehrten Steuerbefreiung ihrer im Streitjahr erbrachten Krankenhausleistungen grundsätzlich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, auf dem die nationale Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG a.F. im Streitjahr beruhte, berufen kann, da der darin enthaltene sozialversicherungsrechtliche Bedarfsvorbehalt unionsrechtswidrig war (vgl. BFH-Urteile vom 23.10.2014 - V R 20/14, BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 19 ff.; vom 18.03.2015 - XI R 38/13, BFHE 249, 380, BStBl II 2016, 793, Rz 39 f.; vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 54, Rz 74 f.; EuGH-Urteil I [Exonération de TVA des prestations hospitalières; im Folgenden: Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 70). Es ist daher 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. z.B. EuGH-Urteile Kügler vom 10.09.2002 - C-141/00, EU:C:2002:473, Rz 61; Zimmermann vom 15.11.2012 - C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 32; BFH-Urteil vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 543, Rz 76).

- 19 3. Das FG hat zu Recht dahin erkannt, dass die Steuerfreiheit der streitbefangenen Krankenhausleistungen auch nicht aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL folgt.
- 20 a) Die Mitgliedstaaten befreien nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL unter anderem Umsätze von der Steuer aus Krankenhausbehandlungen, 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. Es müssen danach zwei kumulative Voraussetzungen vorliegen, damit unter anderem Krankenhausbehandlungen, die von einer Einrichtung angeboten werden, die keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, von der Mehrwertsteuer befreit werden können (vgl. EuGH-Urteil I [Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 37).
- 21 aa) Die erste Voraussetzung bezieht sich auf die erbrachten Leistungen und verlangt, dass diese unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind (vgl. EuGH-Urteile Idealmed III vom 05.03.2020 - C-211/18, EU:C:2020:168, Rz 20 f.; I [Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 37).
- 22 (1) Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH ist für eine erfolgreiche Berufung eines Krankenhauses auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL die Einhaltung der in §§ 108 f. SGB V a.F. genannten Kriterien der Leistungsfähigkeit (personelle, räumliche und medizinisch-technische Ausstattung im Sinne des § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V a.F.) und Wirtschaftlichkeit (angemessenes Kosten-Leistungs-Verhältnis im Sinne des § 2 Abs. 4, § 12 Abs. 1 SGB V a.F.) entscheidend (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 543, Rz 87). Ausreichend ist, dass die private Einrichtung ihre Heil- und Krankenhausleistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbracht hat wie Krankenhäuser, die nach §§ 108 f. SGB V a.F. zugelassen sind (vgl. BFH-Urteile vom 23.10.2014 - V R 20/14, BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 25; vom 18.03.2015 - XI R 38/13, BFHE 249, 380, BStBl II 2016, 793, Rz 57; vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 543, Rz 88). Als Element einer leistungsfähigen und wirtschaftlichen Krankenhausbehandlung ist auch Teil der Zulassungsvoraussetzungen nach §§ 108 f. SGB V a.F., dass in diesem Zusammenhang auf die personelle, räumliche und medizinisch-technische Ausstattung und die Angemessenheit des Entgelts abgestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 543, Rz 88).
- 23 (2) Diese Rechtsprechung des BFH hat der EuGH auf Vorlage eines FG als unionsrechtskonform bestätigt: Bei der Feststellung, ob Heilbehandlungen, die von einem privaten Krankenhaus erbracht werden, unter Bedingungen durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, ist von den nationalen Gerichten die Leistungsfähigkeit des privaten Krankenhauses in Sachen Personal, Räumlichkeiten und Ausstattung sowie der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung zu berücksichtigen, wenn die öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser vergleichbaren Betriebsführungsindikatoren unterliegen und diese zur Erreichung des Ziels beitragen, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen (vgl. EuGH-Urteil I [Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 83).
- 24 (3) Ferner können nach der Rechtsprechung des EuGH die Modalitäten der Berechnung der Tagessätze sowie die Kostenübernahme für die von dem betreffenden Krankenhaus des privaten Rechts erbrachten Leistungen im Rahmen des Systems der sozialen Sicherheit oder im Rahmen von mit Behörden geschlossenen Vereinbarungen berücksichtigt werden. Einbezogen werden darf, ob die Kosten den Kosten nahekommen, die der Patient eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses für gleichartige Leistungen trägt (vgl. EuGH-Urteil I [Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 83).
- 25 bb) Die zweite Voraussetzung bezieht sich auf die Eigenschaft der Einrichtung, die diese Leistungen erbringt, und verlangt, dass der Wirtschaftsteilnehmer eine Krankenanstalt, ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder eine andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art ist (vgl. EuGH-Urteil I [Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 38).
- 26 b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Steuerfreiheit der streitigen Leistungen gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL zu Recht versagt. Aus revisionsrechtlicher Sicht ist es jedenfalls nicht zu beanstanden, dass das FG im Rahmen der nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorzunehmenden Beurteilung, ob die streitgegenständlichen Krankenhausleistungen unter Bedingungen erbracht wurden, die mit denen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, zu dem Ergebnis gelangt ist, dass diese Voraussetzung für die Steuerbefreiung der fraglichen Leistungen nicht gegeben ist.

- 27 aa) Das FG hat bei seiner Würdigung hinsichtlich der sozialen Vergleichbarkeit der Bedingungen zugunsten der Klägerin zu Recht erkannt, dass das von ihr betriebene private Krankenhaus zwar die für die soziale Vergleichbarkeit relevante Leistungsfähigkeit aufweist. Es hat festgestellt, dass das Krankenhaus der Klägerin über die insoweit erforderlichen Mindeststandards, welche auf den gesetzlichen Bestimmungen sowie den Festlegungen und Empfehlungen der obersten Gesundheitsbehörden beruhen, verfügte. Es hat dies widerspruchsfrei daraus geschlossen, dass die Garantie für eine ausreichende und dem jeweiligen medizinischen Standard entsprechende Rund-um-die-Uhr-Versorgung der Patienten in räumlicher, personeller und medizinisch-technischer Hinsicht gerade Gegenstand der gewerberechtlichen Zulassung war.
- 28 Diese tatrichterliche Würdigung des FG ist verfahrensrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommen und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder gegen Erfahrungssätze; sie bindet den Senat im Sinne des § 118 Abs. 2 FGO (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.06.2023 - VI R 17/21, BFHE 280, 568, BStBl II 2024, 274, Rz 13; vom 03.12.2024 - IX R 2/24, BStBl II 2025, 423, Rz 12; jeweils m.w.N.). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass es die Leistungsfähigkeit nicht entfallen lässt, sondern diese steigert, wenn die Klägerin in ihrem Krankenhaus über mehr Pflegepersonal und keine Mehrbettzimmer verfügt und hinsichtlich der Ausstattung ihrer Zimmer gegebenenfalls bessere Bedingungen aufweist als Einrichtungen des öffentlichen Rechts.
- 29 bb) Es begegnet auch keinen revisionsrechtlichen Bedenken, dass das FG im Streitfall davon ausgegangen ist, dass die von ihm erkannte fehlende Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung gegen eine soziale Vergleichbarkeit spricht.
- 30 (1) Zu Recht hat das FG hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung darauf abgestellt, dass die von § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V a.F. nach den für Leistungen von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern geltenden regulatorischen Bedingungen verlangte Gewähr für eine wirtschaftliche Krankenhausbehandlung Ausdruck des Wirtschaftlichkeitsgebots des § 12 SGB V a.F. ist.
- 31 Danach müssen die Leistungen ausreichend, zweckmäßig und wirtschaftlich sein; sie dürfen das Maß des Notwendigen nicht überschreiten (§ 12 Abs. 1 Satz 1 SGB V a.F.). Der vorrangige Zweck des Wirtschaftlichkeitsgebots wird in § 4 Abs. 4 Satz 1 SGB V a.F. verdeutlicht, wonach die Krankenkassen bei der Durchführung ihrer Aufgaben und in ihren Verwaltungsangelegenheiten sparsam und wirtschaftlich zu verfahren und dabei ihre Ausgaben so auszurichten haben, dass Beitragssatzerhöhungen ausgeschlossen werden, es sei denn, die notwendige medizinische Versorgung ist auch nach Ausschöpfung von Wirtschaftlichkeitsreserven ohne Beitragssatzerhöhungen nicht zu gewährleisten. Damit soll eine kostengünstige und gleichsam qualitative Behandlung durch ein Krankenhaus gewährleistet werden.
- 32 (2) Das FG hat im rechtlichen Ausgangspunkt danach zutreffend erkannt, dass es bei der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung nicht um ein ausgewogenes Verhältnis von Leistung und Kosten (und damit nicht um die Angemessenheit der Kosten an sich) geht, sondern darum, inwieweit die Leistungen und die hierdurch bedingten Kosten im Hinblick auf die medizinische Versorgung erforderlich sind. Daher kommt es auf den Einwand der Klägerin, dass die vergleichsweise geringe Umsatzrendite der Klägerin für eine Angemessenheit der Kosten spreche, nicht an. Ebenso mag hinsichtlich der im Rahmen der sozialen Vergleichbarkeit der Bedingungen, unter denen die Leistungen erbracht werden, vorzunehmenden Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung dahinstehen, ob --wie die Klägerin meint-- die (gegebenenfalls nur teilweisen) Kostenerstattungen seitens der privaten Krankenversicherungen und der Beihilfestellen für ein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis sprechen.
- 33 (3) Davon ausgehend hat das FG weiter ohne Rechtsfehler festgestellt, dass mit dem erhöhten Pflegeschlüssel und der Versorgung eines Chefarztstandards einerseits und dem --abgesehen von einem Doppelzimmer-- Vorhalten von medizinisch nicht notwendigen Einzelzimmern andererseits sowohl die personelle als auch die sächliche Ausstattung des Krankenhauses der Klägerin erheblich aufwendiger war, als es der Versorgungsauftrag erfordert, und die Betriebsführung der Klägerin deshalb aus sozialrechtlicher Sicht als nicht wirtschaftlich anzusehen ist.
- 34 cc) Ebenfalls zu Recht hat das FG bei seiner Würdigung, ob die streitgegenständlichen Leistungen unter Bedingungen bewirkt wurden, die mit denen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, als gegen eine solche Vergleichbarkeit sprechend zutreffend berücksichtigt, dass die Klägerin von ihren Patienten deutlich höhere Vergütungssätze verlangte, als dies einem zugelassenen Krankenhaus möglich gewesen wäre. Das Abstellen auf die Angemessenheit des Entgelts ist als Element einer leistungsfähigen und wirtschaftlichen Krankenhausbehandlung auch Teil der Zulassungsvoraussetzungen der §§ 108 f. SGB V a.F. (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 543, Rz 88). Im Rahmen der Vergleichbarkeit der Bedingungen in sozialer Hinsicht ist zu berücksichtigen, ob die von der Klägerin abgerechneten Kosten den Kosten nahekommen,

die der Patient eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses für gleichartige Leistungen zu tragen hat (vgl. EuGH-Urteil I [Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 83).

- 35** (1) Das FG hat festgestellt, dass die Klägerin (mehr als) doppelt so hohe Kosten abgerechnet hat als jene, die nach der vorgenommenen Gegenüberstellung in zugelassenen (öffentlich-rechtlichen) Krankenhäusern anfallen. Dies hat das FG zu Recht als nicht mehr in sozialer Hinsicht vergleichbar angesehen. Dem Umstand, dass höhere Vergütungssätze als zum Beispiel von einem vergleichbaren Universitätsklinikum verlangt werden, kommt zwar --worauf die Klägerin mit ihrer Revision zutreffend hinweist-- im Hinblick auf die unterschiedlichen Finanzierungsformen von Krankenhäusern allein keine Bedeutung zu (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.2014 - V R 20/14, BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 27). Allerdings ist dem FG darin zu folgen, dass unter Berücksichtigung der Zielsetzung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL im Lichte der hierzu ergangenen EuGH-Rechtsprechung (vgl. EuGH-Urteil I [Mehrwertsteuerbefreiung von Krankenhausleistungen] vom 07.04.2022 - C-228/20, EU:C:2022:275, Rz 83) nicht jegliche Kostenüberschreitung ohne Rücksicht auf deren Ursache und Begrenzung der Höhe nach zulässig ist. Dies ist mit der durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL bezweckten Kostenreduzierung und der daher vom EuGH geforderten Vergleichbarkeit der Höhe der geltend gemachten Entgelte mit denen öffentlicher Einrichtungen nicht in Einklang zu bringen. Die fehlende Vergleichbarkeit der Bedingungen in sozialer Hinsicht folgt im Streitfall aus dem Umstand, dass es aufgrund der von der Klägerin gewählten Abrechnungsmodi (insbesondere durch die Anhebung des für das Streitjahr von ihr selbst festgelegten Basisfallwerts) zu einer deutlichen Teuerung kam. Daher hat das FG zu Recht angenommen, dass die von der Klägerin zur Abrechnung gebrachten Kosten nicht mehr als vergleichbar angesehen werden können.
- 36** (2) Der Senat folgt dem FG auch darin, dass eine Anhebung des Basisfallwerts im Streitjahr um 1.810 € durch einen fehlenden öffentlich-rechtlichen Investitionskostenzuschuss nicht zu rechtfertigen ist. Das FG hat hierzu unwidersprochen festgestellt, dass unter Berücksichtigung der in diesem Besteuerungszeitraum durchgeführten ... Operationen der Basisfallwert jeder Behandlung lediglich um 123,68 € hätte erhöht sein dürfen, selbst wenn man zugunsten der Klägerin von einer erhöhten Pauschalförderung ausgehen würde. Im Übrigen hat das FG festgestellt, dass der Klägerin förderfähige Kosten nicht entstanden sind, die unter der fiktiven Betrachtung, dass sie ein förderfähiges Plankrankenhaus gewesen wäre, zu einer Einzelförderung im Streitjahr berechtigt hätte. Daher ist auch insoweit eine weitere Erhöhung des Basisfallwerts nicht zu rechtfertigen.
- 37** (3) Da das DRG-Fallpauschalen-System keine Möglichkeit vorsieht, die abrechenbaren Kosten aufgrund einer geringeren Auslastung zu erhöhen, und die Vergleichsgruppe der öffentlich-rechtlichen beziehungsweise zugelassenen Kliniken insoweit keine erhöhten Kosten verlangen können, kann die Auslastungsquote der Klägerin im Rahmen des Vergleichs der Bedingungen in sozialer Hinsicht nicht zugunsten höherer Vergütungssätze der Klägerin angeführt werden.
- 38** (dd) Das FG hat ebenso zu Recht erkannt, dass der Umstand, dass die Kosten der Leistungen der Klägerin nicht zu einem großen Teil von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen wurden, ebenso gegen eine Vergleichbarkeit der Bedingungen in sozialer Hinsicht spricht. Dies spricht gleichfalls gegen die Wirtschaftlichkeit und ist daher bei der Würdigung zu berücksichtigen.
- 39** (1) Der Senat lässt dabei offen, ob --wie das FG meint-- zwischen den einzelnen Kostenträgern der Gesetzlichen Krankenversicherung (GKV), PKV und Beihilfestellen unterschieden werden muss und es sich --entgegen der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 23.10.2014 - V R 20/14, BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785, Rz 23; ebenso FG Köln, Urteil vom 13.04.2016 - 9 K 3310/11 (EFG 2016, 1302, Rz 30)-- bei der Beihilfe um eine ergänzende Fürsorgeleistung des Dienstherrn handelt, so dass die Beihilfestellen keine Einrichtungen der sozialen Sicherheit wären.
- 40** (2) Jedenfalls wurden nach den vom FG getroffenen Feststellungen die von der Klägerin abgerechneten Kosten von der GKV nicht, auch nicht anteilig, übernommen, so dass gesetzlich versicherte Patienten der Klägerin keine Kostenerstattung hinsichtlich der in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen erhielten. Das FG hat weiter bindend festgestellt, dass die Beihilfestellen bei einem Vomhundertsatz von 50 % etwa 25 % und bei einem Vomhundertsatz von 70 % maximal 35 % der von der Klägerin in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen übernommen haben. Dagegen hat nach den weiteren Feststellungen des FG die PKV die von der Klägerin in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen in Abhängigkeit der im Einzelfall geltenden Tarifbestimmungen ganz oder anteilig übernommen. Selbst wenn man die Kostenübernahmen durch die PKV in die Betrachtung einbezieht, ist insoweit nur auf die Versorgung abzustellen, die als medizinisch erforderlich gilt und auch Patienten, die in der GKV versichert oder beihilfeberechtigt sind, zusteht. Eine weitergehende Kostenübernahme, die zuvor mit erhöhten

Versicherungsprämien "erkauft" worden ist, ist im Hinblick auf den mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verfolgten Zweck, die Kosten der Krankenhausbehandlung im Interesse der Patienten zu reduzieren, nicht zu berücksichtigen. Soweit erhöhte Prämien erforderlich sind, um sich die Krankenhausleistungen leisten zu können, widerspricht dies dem genannten Zweck. Es macht in Bezug auf die Kostenbelastung keinen Unterschied, ob der Patient die Kosten der Krankenhausbehandlung selbst vollständig oder teilweise zu tragen hat, weil die Leistung nicht erforderlich ist, oder eine vollständige oder teilweise Erstattung erhält, weil er vorab höhere Versicherungsprämien für die Erstattung nicht erforderlicher Leistungen gezahlt hat. Danach kann auch nach der Rechtsprechung des BFH im Streitfall nicht davon ausgegangen werden, dass die Kosten "zum großen Teil" von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen wurden.

- 41 ee) Dem FG ist auch darin zu folgen, dass bei der Betrachtung insoweit eine Beschränkung auf den Teilbereich der Patienten, der von ihrer PKV eine Erstattung erhält, nicht möglich ist. Bei der Prüfung von "Sozialquoten" sind alle Fälle zu berücksichtigen (vgl. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG n.F., § 4 Nr. 16 Buchst. n UStG n.F.). Der Nachweis, dass die Leistungen mit denen der anerkannten Einrichtungen, die alle Patienten behandeln, in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, würde durch eine selektive Prüfung gerade nicht erbracht. Gleiches gilt für den Nachweis der Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit der erbrachten Krankenhausbehandlung.
- 42 4. Die Sache ist spruchreif; denn die Leistungen der Klägerin sind auch nicht teilweise nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG a.F., Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL steuerfrei.
- 43 a) Der BFH hat im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH bereits mehrfach entschieden, dass auch Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin in einem Krankenhaus unter § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG a.F. fallen können (vgl. EuGH-Urteil Peters vom 18.09.2019 - C-700/17, EU:C:2019:753, Rz 27; BFH-Urteile vom 18.12.2019 - XI R 23/19 (XI R 23/15), BFHE 267, 571, BStBl II 2023, 984; vom 21.04.2021 - XI R 12/19, BFHE 273, 334, Rz 26; vom 18.10.2023 - XI R 18/20, BFH/NV 2024, 927; vom 19.12.2024 - V R 10/22, BFH/NV 2025, 806; s.a. bereits BFH-Urteile vom 18.08.2011 - V R 27/10, BFHE 235, 58; vom 23.01.2019 - XI R 15/16, BFHE 263, 543, Rz 45 f.).
- 44 b) Das FG hat jedoch nicht tatsächlich festgestellt, dass die Klägerin im Rahmen der streitgegenständlichen Krankenhausleistungen solche umsatzsteuerfreien Leistungen erbracht hätte. Die Klägerin hat dazu in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat, in der der Senat auf diese Rechtsprechung hingewiesen hat, keine Einwendungen erhoben und nicht beantragt, das angefochtene Urteil deshalb aufzuheben und die Sache insoweit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 45 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de