

By PwC Deutschland | 27 September 2021

Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen „privater“ Krankenhausbetreiber

Das Niedersächsische Finanzgericht hat dem EuGH Fragen zur Vergleichbarkeit von Krankenhausbehandlungen durch private Krankenhäuser und öffentlich-rechtliche Krankenhäuser vorgelegt, insbesondere ob die Anknüpfung der Steuerbefreiung von § 4 Nr. 14 Buchst. b Umsatzsteuergesetz (UStG) an § 108 SGB V mit Unionsrecht vereinbar ist. Die Rechtsfrage betrifft die bis 31. Dezember 2019 geltende Rechtslage.

Hintergrund

Der vorliegende Rechtsstreit betrifft das bis zum 31. Dezember 2019 geltende Umsatzsteuerrecht und die Frage, ob Umsätze aus dem Betrieb eines Krankenhauses nach § 4 Nr. 14 UStG bzw. unter dem Blickwinkel von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit sind. Dabei steht insbesondere das Kriterium der „Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht“ im Fokus. Nach § 4 Nr. 16 UStG a. F. waren Einrichtungen privater Träger nur dann begünstigt, wenn ihre Leistungen bzw. die Pflegetage zu mindestens 40 v. H. Personen mit Kostenerstattung durch Sozialleistungsträger zugutekamen.

Die Klägerin ist kein Vertragskrankenhaus im Sinne von § 108 Nr. 3 SGB V und gehört nicht zu den nach dem KHG geförderten Einrichtungen. Daher bestehen keine Versorgungsverträge mit den gesetzlichen Kranken- oder Ersatzkassen. Bei den Patienten der Klägerin handelt es sich um Selbstzahler, Privatversicherte oder Beihilfeberechtigte. Das Finanzamt ist der Auffassung, dass die Umsätze der Klägerin weit überwiegend nicht von der Umsatzsteuer befreit seien. Gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 aa) UStG seien nur die Umsätze der nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäuser steuerfrei. Die Klägerin sei aber nicht zugelassen.

Zum EuGH-Vorlagebeschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 2. März 2020 (5 K 256/17)

Sowohl der V. Senat des BFH (im Urteil vom 23.10.2014 - V R 20/14), als auch der XI. Senat (im Urteil vom 8.03.2015 - XI R 38/13) gehen betreffend die Zeiträume vor dem 1. Januar 2020 davon aus, dass § 4 Nr. 14 Buchst. b aa) UStG nicht den unionsrechtlichen Vorgaben des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL entspricht, weil er die Steuerfreiheit der Leistungserbringung in Krankenhäusern, die von Unternehmern betrieben werden, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalt stellt. Das Niedersächsische Finanzgericht teilt hierzu diese höchstrichterliche Auffassung. Ferner müsse nach der Rechtsprechung des EuGH die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der MwStSystRL durch den nationalen Gesetzgeber mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen. Die Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b aa) UStG, die faktisch eine Kontingentierung der Steuerbefreiung bewirkt und diese den zuerst in den Krankenhausplan aufgenommenen Krankenhäusern vorbehält, hält das Finanzgericht mit dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Umsatzsteuer nicht für vereinbar und hat dem EuGH die beiden folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG vereinbar mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG, soweit die Steuerbefreiung für Krankenhäuser, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, daran geknüpft wird, dass die Krankenhäuser nach § 108 Sozialgesetzbuch (SGB) V zugelassen sind?

Wenn Frage 1. zu verneinen ist: Unter welchen Voraussetzungen sind Krankenhausbehandlungen durch Krankenhäuser des privaten Rechts mit Krankenhausbehandlungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in sozialer Hinsicht vergleichbar“?

Zwischenzeitliches EuGH-Urteil vom 5. März 2020 in portugiesischem Fall

In dem Urteil vom 5. März 2020 (**C-211/18**, *Idealmed III*) kommt der EuGH zu dem Schluss, dass sich das Merkmal der „in sozialer Hinsicht vergleichbaren“ Umsätze „privater“ Krankenhäuser nicht auf die gesamte Leistungstätigkeit des Leistungserbringers, sondern auf die von ihm im Einzelfall erbrachten Umsätze bezieht. Die EuGH-Feststellungen im ersten Leitsatz betreffen die geltenden und anzuwendenden EU-Vorgaben des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL; sie sind deshalb prinzipiell auch für privatrechtliche Träger in Deutschland von Bedeutung. Insoweit wäre diese Sichtweise des EuGH offenbar unvereinbar mit der 40 %-Grenze in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG, nach der alle Leistungen steuerfrei sind, wenn mindestens 40 % der Krankenhausleistungen nach Maßgabe der gesetzlich geregelten Preise vergütet werden.

Eine weitergehende Klärung wird nun voraussichtlich die Entscheidung des EuGH über das Vorabentscheidungsersuchen des Niedersächsischen Finanzgerichts bringen. Erwähnenswert ist, dass der Vorlagebeschluss des Niedersächsischen Finanzgerichts wenige Tage vor der EuGH-Entscheidung *Idealmed III* ergangen ist und insoweit die Grundsätze dieses Urteils in den Vorlagebeschlusses noch nicht einfließen konnten.

Schlussanträge des Generalanwalts

Dieser schlägt dem EuGH im aktuellen Fall vor, **die erste Vorlagefrage** dahingehend zu beantworten, dass *Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung wie der im Ausgangsverfahren fraglichen entgegensteht, die als Voraussetzung für die Befreiung von der Mehrwertsteuer vorsieht, dass ein privates Krankenhaus entweder von gesetzlichen Unfallversicherungsträgern mit der Erbringung von Leistungen beauftragt oder in den Krankenhausplan eines Bundeslandes aufgenommen ist oder einen Versorgungsvertrag mit einer nationalen oder regionalen Krankenkasse geschlossen hat. Insbesondere handelt es sich bei diesen Voraussetzungen nicht um soziale Bedingungen im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe b MwStSystRL.*

Ein Erfordernis, wonach ein privates Krankenhaus, das eine Mehrwertsteuerbefreiung in Anspruch nehmen will, im vorangegangenen Geschäftsjahr mindestens 40 % der in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen zu einem Betrag erbracht haben muss, der unter dem von den Sozialversicherungsträgern erstattungsfähigen Betrag liegt, könne jedoch eine soziale Voraussetzung im Sinne von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe b der Mehrwertsteuerrichtlinie darstellen, wenn es ein vergleichbares Erfordernis für Einrichtungen des öffentlichen Rechts gibt.

Zur **zweiten Vorlagefrage**: *Der Begriff "soziale Bedingungen, die mit den für Einrichtungen des öffentlichen Rechts geltenden Bedingungen vergleichbar sind", beziehe sich auf alle Bedingungen, die private Einrichtungen erfüllen müssen, um entweder identischen oder vergleichbaren Vorschriften zu unterliegen, die das Verhältnis zwischen Einrichtungen des öffentlichen Rechts und ihren Patienten regeln und die sie unter allen Umständen einhalten müssen, wenn sie Krankenhausbehandlungen, ärztliche Behandlungen oder eng mit diesen Dienstleistungen verbundene Tätigkeiten erbringen.* Die Einhaltung dieser Bedingung

durch eine private Einrichtung kann aus den Verpflichtungen abgeleitet werden, die sich diese Einrichtung vertraglich gegenüber den Patienten auferlegt hat.

Fundstelle

EuGH, Schlussanträge vom 23. September 2021 in der **Rechtssache C-228/20, I GmbH**

Keywords

EU-Recht, Krankenhausbehandlung, Umsatzsteuerrecht, Vergleichbarkeit, private Krankenhäuser