

UMSATZSTEUER

Steuerfreie Heilbehandlung durch Privatkrankenhäuser

von RAin Gabriele Ritter, FAin für Steuer- und Sozialrecht,
Ritter&Partner mbB, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Wittlich

| Der BFH hat entschieden, dass Behandlungsleistungen von Privatkrankenhäusern unabhängig von sozialversicherungsrechtlichen Zulassungen umsatzsteuerfrei sein können (23.10.14, V R 20/14, Abruf-Nr. 175145). Die Entscheidung ist ein Weg in die richtige Richtung, hätte aber für die Praxis klarer sein können. |

1. Sachverhalt

Die Klägerin betrieb im Streitjahr 2009 eine Klinik für Psychotherapie. Sie behandelte Patienten mit psychischen Krankheiten. 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 SGB V, das heißt, sie war kein zugelassenes Krankenhaus.

Das FA, ging davon aus, dass die Leistungen der Klägerin nur in einem der Vorjahre nach § 4 Nr. 16 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. 14b UStG steuerpflichtig.

Das FG Münster (15 K 4236/11 U) gab der Klage statt. Die Klägerin könne sich – so das FG – auf Art. 132 der für sie günstigeren 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 das Gemeinwohlinteresse. Die Klägerin 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. Im Streitjahr habe sie ihre Umsätze zu 35 % gegenüber gesetzlich krankenversicherten Personen, zu 25 % gegenüber Beihilfeberechtigten und zu 40 % gegenüber Privatversicherten erbracht.

2. Rechtsauffassung des BFH

Zunächst stellte der BFH – wie im übrigen auch das FG – fest, dass die Leistungen der Klägerin nicht nach nationalem Recht steuerfrei sind.

2.1 Keine Steuerbefreiung nach nationalem Recht

§ 4 Nr. 14b S. 1 UStG befreit Krankenhausbehandlungen und weitere in der Vorschrift benannte Gesundheitsleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.

Private Klinik behandelt Patienten, ohne zugelassenes Krankenhaus zu sein

Finanzamt verlangt Umsatzsteuer

FG Münster gewährt Steuerfreiheit

Keine Steuerbefreiung nach dem UStG

Nach § 4 Nr. 14b S. 2aa 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. Nach § 108 SGB V dürfen die gesetzlichen Krankenkassen eine Krankenhausbehandlung nur durch sogenannte zugelassene Krankenhäuser erbringen lassen. Dabei handelt es sich neben den Krankenhäusern, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt sind, um Plankrankenhäuser – das sind solche, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind – und um Krankenhäuser, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen (Kassenverbänden) abgeschlossen haben. Diese Voraussetzungen werden von der Privatklinik nicht erfüllt.

2.2 Anwendbarkeit der MwStSystRL

Da die für die Klägerin maßgebende Vorschrift des § 4 Nr. 14b S. 2aa UStG jedoch nicht im Einklang mit den zwingend umzusetzenden Vorgaben der MwStSystRL steht, kann sich die Klägerin unmittelbar auf diese berufen. Nach Art. 132 Abs. 1b 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“.

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. In diesem Rahmen sind zu berücksichtigen:

- 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,
- der Umstand, dass die Kosten der Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.

Wird keine finanzielle Unterstützung und keine Kostenübernahme gewährt, bedeutet dies aber nicht, dass eine Steuerbefreiung regelmäßig auszuschließen ist. Es handelt sich hierbei vielmehr – so das Gericht – 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, Rn. 69 ff).

Regelung im UStG
nicht vereinbar mit
MwStSystRL

EuGH:
Staaten müssen
Anerkennungsregeln
selbst bestimmen

Das nationale Recht, vorliegend § 4 Nr. 14b S. 2aa UStG i.V. mit §§ 108, 109 SGB V, stellt die Steuerfreiheit der Leistungserbringung in nicht öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern unter einen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalt, der mit dem Unionsrecht nicht vereinbar ist. Ist die Klinik weder Hochschulklinik noch Plankrankenhaus, kann die Steuerfreiheit nur erlangt werden, wenn ein Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen (Kassenverbänden) besteht. Sozialversicherungsrechtlich dürfen derartige Versorgungsverträge gemäß § 109 Abs. 3 S. 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 S. 1 SGB V kein Anspruch auf Abschluss eines Versorgungsvertrags.

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 10.6.10, C-262/08, Copy Gene in Slg. 2010, I-5053, Rn. 69 ff.).

2.3 Vergleichbare Leistung im Gemeinwohlinteresse

Aus diesem Grund kann sich die Klägerin unmittelbar auf Unionsrecht berufen. 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 behandelt wurden.

Die Klägerin hat damit 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. Die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht ergibt sich vorliegend daraus, dass

- die Ausstattung des von der Klägerin betriebenen Krankenhauses der Regelausstattung eines sogenannten Plankrankenhauses entsprach und
- dass es nur Einbettzimmer gibt, was durch die Fachrichtung des Klinikums (Psychiatrie/Psychotherapie und Psychosomatik) bedingt war.
- Zudem wurden in erheblichem Umfang (35 %) auch gesetzlich Versicherte behandelt, ohne Unterschiede zur Behandlung von Privatpatienten.
- Schließlich behandelte die Klägerin Kassen- und Privatpatienten sogar einheitlicher als die nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäuser.

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 AO erfüllen, gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 2 KHG (Krankenhausfinanzierungsgesetz) für die Investitionskosten des Krankenhausbe-

Gleichstellung nach deutschem Recht nur durch Zulassung erreichbar

EuGH sieht keinen Grund für Ungleichbehandlung

Gleichstellung, weil im Jahr 35 % gesetzlich Versicherte behandelt wurden

triebs nicht förderungswürdig und müssen diese aus den von ihnen vereinbarten Vergütungssätzen bestreiten.

3. Stellungnahme

Die Entscheidung des BFH basiert auf der Feststellung, dass bei der Klägerin die Voraussetzungen einer Anerkennung auf der Grundlage des Unionsrechts vorliegt. Dabei hat er offen gelassen, ob eine solche Anerkennung überhaupt erforderlich ist. Er führt nämlich dazu Folgendes aus:

„Sind die Voraussetzungen einer Anerkennung zu bejahen, hat der Senat nicht zu entscheiden, ob Art. 132 Abs. 1b 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.“

Bei der vom BFH zitierten EuGH-Entscheidung „Copy Gene“, die weiter auf die Entscheidung des EuGH in Sachen „Dornier“ verweist, handelt es sich um „andere Einrichtungen dieser Art“, die schon vom Wortlaut der Richtlinie einer Anerkennung bedürfen. Die dort getroffenen Aussagen zur Anerkennung werden auf den vorliegenden Fall übertragen. Da sie zu bejahen waren, musste sich der BFH mit der Frage, ob diese Voraussetzungen auch tatsächlich für Fachkliniken vorliegen müssen, nicht befassen. Dies wäre jedoch vor folgendem Hintergrund wünschenswert gewesen.

Die Klägerin hatte einen relativ hohen Anteil an gesetzlich Versicherten behandelt. Es gibt aber auch zahlreiche Kliniken, deren Klientel anders zusammengesetzt ist, also der Privatpatienten-Anteil deutlich überwiegt. Teilweise ist dies gewollt, teilweise aber eben auch nicht. Insofern muss beachtet werden, dass die Privatkliniken keinen großen Einfluss darauf haben, ob sie gesetzlich versicherte Patienten behandeln können. Darüber entscheiden nämlich die Krankenkassen. Nur unter bestimmten Voraussetzungen können auch gesetzlich Versicherte die Behandlungsleistungen von nicht zugelassenen Krankenhäusern zulasten der gesetzlichen Krankenversicherung in Anspruch nehmen. Voraussetzung für eine derartige Kostenerstattung ist die vorherige Zustimmung der Krankenkasse. Eine solche Zustimmung kann erteilt werden, wenn medizinische oder soziale Gründe eine Inanspruchnahme rechtfertigen und zumindest eine gleichwertige Versorgung gewährleistet ist. Bei Vorliegen einer medizinischen Notwendigkeit spielen folgende Faktoren eine (weitere) gewichtige Rolle:

- Ein zugelassenes Krankenhaus mit der konkret erforderlichen indikationsbezogenen Qualifikation steht in angemessener Nähe des Versicherten nicht zur Verfügung oder
- die Behandlung in zugelassenen Krankenhäusern verspricht keinen Erfolg oder kann nicht zeitgerecht erbracht werden.

Diese Entscheidung steht im Ermessen der Krankenkasse. Daraus folgt, dass die Privatklinik letztendlich – was ihren Anteil an gesetzlich Versicherten anbelangt – nur bedingt Einfluss auf die Größenordnung hat.

Anerkennung war hier zu bejahen, daher konnte der BFH offenlassen, ...

... ob eine Anerkennung überhaupt notwendig Voraussetzung ist

Offene Frage: Wie sind Kliniken mit hohem Privatpatienten-Anteil zu beurteilen?

Vor diesem Hintergrund wäre u.a. eine Aussage dazu, ob für Privatkliniken die gleichen Maßstäbe anzusetzen sind wie für „andere Einrichtungen dieser Art“, wünschenswert. Die Richtlinie selbst kann nämlich auch dahingehend ausgelegt werden, dass sich eine solche Anerkennung nur auf diese „anderen Einrichtungen gleicher Art“ bezieht. Jedenfalls aber ist das Abstellen auf den Umfang der Kostenerstattung, über den Einzelfall hinaus nur bedingt hilfreich. Ist der Anteil gesetzlich Versicherter geringer, besteht daher weiter Rechtsunsicherheit.

Beachten Sie | In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ein weiteres Verfahren zu dieser Thematik derzeit noch beim 11. Senat des BFH anhängig ist (XI R 38/13, Vorinstanz FG Schleswig-Holstein, 4 K 104/12). Es bleibt abzuwarten, wie sich der 11. Senat positionieren wird. Mehr Klarstellung wäre für die Praxis wünschenswert.

Zur Problematik ist ein weiteres Verfahren beim BFH anhängig

Wann sind Heilbehandlungen durch ein Privatkrankenhaus umsatzsteuerfrei?

1. § 4 Nr. 14b Satz 2 aa UStG

Steuerfrei sind Krankenhausbehandlungen von Krankenhäusern, die **nach § 108 SGB V zugelassen** wurden.

Nach Landesrecht anerkannte Hochschulkliniken
Plankrankenhäuser
Krankenhäuser, die einen **Versorgungsvertrag** mit Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben

Für den Vertragsabschluss gilt gemäß § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 SGB V ein **sozialversicherungsrechtlicher Bedarfsvorbehalt**.

2. Art. 132 Abs. 1b MwStSystRL

Steuerfrei sind Krankenhausbehandlungen, die unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts **in sozialer Hinsicht vergleichbar** sind, von folgenden Einrichtungen durchgeführt bzw. bewirkt werden:

(Anerkannten?) Krankenanstalten
(Anerkannten?) Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik
Anderen ordnungsgemäß **anerkannten** Einrichtungen gleicher Art

Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten in Bezug auf **Anerkennung**, zu berücksichtigen sind:

- Gemeinwohlinteresse
- Steuerbefreiung anderer bei gleichen Tätigkeiten
- Finanzielle Unterstützung / Kostenübernahme durch Krankenkassen und Beihilfestellen

--> Nach BFH offen, ob Anerkennung überhaupt erforderlich.

Grafik: npridik.de für IWW Institut