

24.05.2024

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024)

I. Vorbemerkung

Im vorliegenden Referentenentwurf für ein Jahressteuergesetz 2024 sind bislang keine Regelungen zur Umsatzsteuer von Privatkliniken nach § 30 Gewerbeordnung ohne Versorgungsvertrag aufgenommen. Um Widersprüche zwischen nationalem Recht und europäischem Recht aufzulösen, halten wir Anpassungen im bestehenden Umsatzsteuergesetz für dringend erforderlich.

Privatkliniken nach § 30 der Gewerbeordnung ohne Versorgungsvertrag erbringen die gleichen medizinisch notwendigen Leistungen wie öffentlich-rechtliche und zugelassene Krankenhäuser. Sie besitzen aber keine Anerkennung oder Zulassung durch Sozialversicherungsträger und sind nicht in den Krankenhausplan eines Bundeslandes aufgenommen. Die Kliniken behandeln überwiegend Beihilfe- und Privatpatienten (v. a. Berufsgruppen wie Feuerwehr-, Polizei-, Justizbeamte, Lehrer), Selbstzahler, aber auch gesetzlich versicherte Patienten im Wege der Kostenerstattung (§ 13 Absatz 2 SGB V).

Die Leistungen von Privatkliniken nach § 30 GewO ohne Versorgungsvertrag sind nach geltendem Recht nur eingeschränkt von der Umsatzsteuer befreit: Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa Umsatzsteuergesetz (UStG) sind alle Leistungen von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern ohne weitere Voraussetzung sowie alle Leistungen von privatrechtlichen Krankenhäusern, die über eine Zulassung nach § 108 SGB V verfügen (Plankrankenhäuser), steuerbefreit. Privatkliniken nach § 30 GewO ohne Versorgungsvertrag dagegen, welche entsprechende medizinische Leistungen erbringen, sind nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 Prozent ihrer Leistungen von öffentlichen Sozialträgern finanziert wurden oder sie für mindestens 40 Prozent ihrer Leistungen kein höheres Entgelt als öffentliche oder zugelassene Krankenhäuser berechnet haben.

Damit steht das deutsche Umsatzsteuerrecht im Widerspruch zur Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), widerspricht dem Grundsatz der Gleichbehandlung und führt zu einer Wettbewerbsverzerrung, da verschiedene Krankenhäuser für gleiche Leistungen unterschiedlich besteuert werden. Dies bestätigt auch ein Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH-Urteil vom 07.04.2022, C-228/20)¹: Die Steuerbefreiung für nach § 108 SGB V zugelassene private Krankenhäuser führt dazu, dass vergleichbare private Krankenhäuser, die gleichartige Leistungen unter vergleichbaren Bedingungen erbringen, unterschiedlich behandelt werden. Der EuGH hat damit die Unionsrechtswidrigkeit der

¹ Ein vom BDPK beauftragtes Gutachten analysiert das EuGH-Urteil im Verhältnis zur geltenden Rechtslage und bewertet diese als unionsrechtswidrig, vgl. **Anlage 1**.

deutschen Rechtslage bis 2019 bestätigt. Da die seit 2020 geltende Fassung von § 4 Nr. 14 UStG wortgleich auf § 108 SGB V Bezug nimmt, verstößt auch die gegenwärtige deutsche Rechtslage gegen die Vorgaben des Unionsrechts

Ein aktuelles richtungsgebendes Urteil auf nationaler Ebene hat das Finanzgericht Schleswig-Holstein gefällt (4 K 119/18). Das Finanzgericht entschied mit Urteil vom 17.05.2022, dass ärztliche Heilbehandlungen auch dann umsatzsteuerfrei sind, wenn sie im Rahmen von Krankenhausleistungen erbracht werden und diese ihrerseits steuerlich nicht begünstigt sind. Im Gegensatz zur Finanzverwaltung, nach welcher der Ort der Leistung darüber entscheidet, ob § 4 Nr. 14 a) oder b) UStG einschlägig ist (findet die Heilbehandlung in einer Klinik statt, verdrängt Nummer b) die Nummer a), bewertet das FG Schleswig-Holstein das systematische Verhältnis von Nummer a) und b) anders und ließ eine isolierte Betrachtung nach Maßgabe des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG der ärztlichen Leistungen im Rahmen von (nicht begünstigten) Krankenhausleistungen zu.²

In der Praxis führt die bestehende Rechtslage zu folgenden Schwierigkeiten:

- **Widerspruch zum Europarecht:** Die Steuerbefreiung für nach § 108 SGB V zugelassene Krankenhäuser ist unionsrechtswidrig (vgl. EuGH-Urteil vom 07.04.2022, C-228/20). Zudem hatte der Gesetzgeber eine frühere Variante der 40-Prozent-Regelung bereits im Jahressteuergesetz 2009 abgeschafft, um Bürokratie abzubauen und um den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität der MwStSystRL in deutsches Recht umzusetzen.
- **Wettbewerbsnachteile:** Wettbewerbswidrig ist, dass Plankrankenhäuser nicht nur mit ihren Krankenhausheilbehandlungen steuerfrei sind, die sie gegenüber gesetzlich versicherten Patienten erbringen, sondern auch mit den medizinischen Leistungen, die sie für Selbstzahler, Privat- und Beihilfepatienten erbringen. Damit treten sie in unmittelbarem Wettbewerb zum Patientenkreis der Privatkliniken nach § 30 GewO ohne Versorgungsvertrag.
- **Nachteilig für freie Berufe:** Viele der betroffenen Kliniken werden von Ärzt:innen betrieben. Die Belastung mit der Umsatzsteuer erschwert deren Berufsausübung.
- **Bürokratischer Mehraufwand:** Die gesetzliche Regelung kann zu einer jährlich wechselnden Steuerpflicht führen. Dadurch entsteht Kliniken und Finanzämtern erheblicher bürokratischer Mehraufwand. Teilweise warten Kliniken jahrelang auf ihre Steuerbescheide.
- **Unsicherheit für Patient:innen:** Eine jährlich wechselnde Steuerpflicht hat zur Folge, dass den Patient:innen gegenüber keine verbindliche Auskunft zum Kostenumfang möglich ist und diese aufgrund dessen von einer Behandlung in der Klinik absehen.
- **Unterschiedliche Handhabung:** Die Steuerpflicht wird von den jeweiligen Finanzämtern unterschiedlich gehandhabt. Insbesondere Beihilfepatienten werden in einigen

² Eine Übersicht weiterer Urteile, die sich mit der Umsatzsteuerbefreiung von ärztlichen Heilbehandlungen in Privatkliniken beschäftigen, ist der Stellungnahme als **Anlage 2** beigefügt.

Bundesländern nicht angerechnet, d. h. sie werden mit ihren Belegungs- oder Berechnungstagen als „schädlich“ für die 40-Prozent-Grenze beurteilt.

- **Schwierigkeiten bei der Erstattung ambulant erbrachter Leistungen:** Von Ärzt:innen ambulant erbrachte Leistungen sind von der Umsatzsteuer befreit. Werden diese von einer Privatklinik mit Umsatzsteuerpflicht erbracht, ist dies für die Kostenträger oftmals nicht nachvollziehbar und die Umsatzsteuer wird u. U. nicht erstattet.
- **Unsachgerechte Betrachtung:** Aufgrund der unterschiedlichen Finanzierung von Privatkliniken nach § 30 GewO und Krankenhäusern nach § 108 SGB V ist der Bezug auf Belegungstage, für die kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz oder der Bundespflegesatzverordnung berechnet wird, nicht sachgerecht. Privatkliniken nach § 30 GewO erhalten keine Investitionsfinanzierung und sind gezwungen, ihre Investitionen aus den Pflegesätzen zu finanzieren.

II. Spezieller Teil

Um Klarheit bei der Frage der Umsatzsteuerpflicht zu erreichen, schlagen wir eine Änderung von § 4 Nr. 14 b) Umsatzsteuergesetz vor. Eine richtlinienkonforme und sachgerechte Bestimmung der Umsatzsteuerpflicht sollte vom Charakter der erbrachten Leistung abhängig sein. Dazu empfiehlt sich eine Orientierung an dem Begriff der Krankenbehandlung in § 27 SGB V. Eine Krankenbehandlung liegt danach dann vor, wenn sie notwendig ist, um eine Krankheit zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern. Rein kosmetische medizinische Behandlungen werden davon nicht erfasst. Zudem sollte ein Verweis auf § 107 SGB V erfolgen, um deutlich zu machen, dass Privatkliniken nach § 30 GewO ohne Versorgungsvertrag die darin genannten Krankenhauskriterien in gleicher Weise wie öffentliche und zugelassene Krankenhäuser erfüllen: sie sind Einrichtungen, welche der Krankenhausbehandlung dienen und welche fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen.

Im Ergebnis darf das deutsche Umsatzsteuerrecht nicht danach differenzieren, ob die Behandlung von einem Plankrankenhaus oder einer Privatklinik nach § 30 GewO erbracht wird. Wenn eine Privatklinik nach § 30 GewO ohne Versorgungsvertrag gleiche Leistungen (Krankenbehandlung nach § 27 SGB V) in vergleichbarer Situation wie ein nach § 108 SGB V zugelassenes Krankenhaus erbringt, müssen diese medizinischen Leistungen auch von der Umsatzsteuer befreit sein.

Änderungsvorschlag

§ 4 Umsatzsteuergesetz – Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

„Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

Nr. 14. (...)

b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Die in Satz 1 bezeichneten Leistungen sind auch steuerfrei, wenn sie von (...)

~~aa) zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch **oder anderen Krankenhäusern, die ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen wie die Krankenhäuser erbringen, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen oder nach § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch zugelassen sind; in sozialer Hinsicht vergleichbare Bedingungen liegen vor, wenn das Leistungsangebot des Krankenhauses den von Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft oder nach § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch zugelassenen Krankenhäusern erbrachten Leistungen entspricht und die Kosten voraussichtlich in mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz oder der Bundespflegesatzverordnung berechnet wurde oder voraussichtlich mindestens 40 Prozent der Leistungen den in § 4 Nummer 15 Buchstabe b genannten Personen zugutekommen, dabei ist grundsätzlich auf die Verhältnisse im vorangegangenen Kalenderjahr abzustellen,**~~

~~bb³) Krankenhäusern im Sinne des § 107 Absatz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch und Rehabilitationskliniken im Sinne von § 107 Absatz 2 Nummer 1 b) des Fünften Buches Sozialgesetzbuch ohne Versorgungsauftrag, die über eine Konzession nach § 30 der Gewerbeordnung oder eine entsprechende landesrechtliche ordnungsbehördliche Genehmigung verfügen und die Leistungen erbringen, die Krankenhausleistungen nach § 27 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch entsprechen, (...)~~

erbracht werden und es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag, **die Konzession, die Genehmigung** oder die Regelung nach dem Sozialgesetzbuch jeweils bezieht, (...).

Der Bundesverband Deutscher Privatkliniken e.V. (BDPK) vertritt seit über 70 Jahren die Interessen von mehr als 1.000 Krankenhäusern und Rehabilitationskliniken in privater Trägerschaft. Als deutschlandweit agierender Spitzenverband setzt er sich für eine qualitativ hochwertige, innovative und wirtschaftliche Patientenversorgung in Krankenhäusern und Rehabilitationskliniken ein.

³ Aufgrund der inhaltlichen Nähe empfiehlt sich hier die Einfügung eines neuen Unterabsatzes bb)

Vermerk

Notwendigkeit der Anpassung der Umsatzsteuerbefreiung für Privatkliniken

Bundesverband Deutscher Privatkliniken e.V. (BDPK)

Gerne nehmen wir anlässlich der Forderung des Bundesverbands Deutscher Privatkliniken e.V. (BDPK) nach einer gesetzlichen Anpassung der Umsatzsteuerbefreiung für Privatkliniken zu den Auswirkungen des EuGH-Urteils C-228/20¹ auf die aktuelle Regelung in § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG Stellung.

A. Urteil des EuGH in der Rs. C-228/20

Mit Urteil vom 7.4.2022 kommt der EuGH zu dem Ergebnis, dass die bis 2019 geltende deutsche Gesetzesfassung gegen das Unionsrecht verstieß.² Das bestätigt die bereits 2014 und 2015 ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.³ Auch die Finanzverwaltung ging hiervon aus, was letztlich zu der Anpassung des § 4 Nr. 14 UStG zum 1.1.2020 führte.

Der besondere Erkenntniswert der EuGH-Entscheidung ergibt sich aus der Schilderung, was nach EU-Recht die Anforderungen an die Steuerbefreiung von Kliniken sind. Demnach sind für die Feststellung, ob Leistungen unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen erbracht werden, zunächst die für öffentlich-rechtliche Krankenhäuser geltenden regulatorischen Bedingungen festzustellen. Es können auch Indikatoren der Leistungsfähigkeit und der Wirtschaftlichkeit berücksichtigt werden, wenn diese auch für öffentlich-rechtliche Krankenhäuser gelten. Es sollen nur solche Bedingungen und Indikatoren berücksichtigt werden, die sich auf das Ziel beziehen, die Kosten der Heilbehandlung zu senken oder einen besseren Zugang zu hochwertigen Behandlungsmethoden zu gewährleisten. Ebenfalls berücksichtigt werden kann, ob eine Kostenübernahme durch ein System der sozialen Sicherheit oder Behörden erfolgt, und zwar dergestalt, dass die Patienten eine ähnliche Kostenbelastung haben.

B. Auswirkungen des EuGH-Urteils auf § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa UStG

Daraus ergibt sich u.E., dass nicht nur die bis 31.12.2019 geltende Fassung des § 4 Nr. 14 UStG, sondern auch die gegenwärtige Vorschrift unter Zugrundelegung der Ausführungen des EuGH gegen das Unionsrecht verstößt. Das ergibt sich daraus, dass immer noch ein Verweis auf das Sozialrecht vorgesehen ist. Es bedarf daher einer grundlegenden Neuregelung der Steuerbefreiung für Privatkliniken, um eine unionsrechtskonforme Rechtslage zu schaffen.

¹ EuGH C-228/20, EU:C:2022:275 – I.

² EuGH C-228/20, EU:C:2022:275, Rz. 70 – I.

³ BFH V R 20/14, BStBl. II 2016, 785, Rz. 19; XI R 38/13, BStBl. II 2016, 793, Rz. 39.

Nach dem EU-Recht⁴ müssen die Mitgliedstaaten Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen, sowie damit eng verbundene Umsätze von der Umsatzsteuer befreien, die (i) von Einrichtungen des öffentlichen Rechts **oder** (ii) 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.

1. Unionsrechtswidrigkeit der weiterhin vorgesehenen Bezugnahme auf § 108 SGB V

Die gegenwärtige Fassung von § 4 Nr. 14 UStG verstößt gegen die Vorgaben des Unionsrechts. Eine Streichung der Bezugnahme auf eine Zulassung gemäß § 108 SGB V ist in unseren Augen unumgänglich, um eine unionsrechtskonforme Rechtslage zu schaffen.

Aus der oben genannten Entscheidung des EuGH geht hervor, dass die Bezugnahme auf § 108 SGB V in der bis 2019 geltenden Fassung des § 4 Nr. 14 UStG gegen die EU-Vorgaben verstieß. Grund hierfür war, dass das Kriterium der Anerkennung nach § 108 SGB V für den Vergleich der Leistungen ungeeignet ist. Die Anerkennung gibt lediglich Auskunft über den Bedarf an Krankenhausleistungen und nicht über die Vergleichbarkeit der Leistung an sich. Das Ermessen, das bei der sozialversicherungsrechtlichen Anerkennung wegen des Bedarfsvorbehalts besteht, kann trotz gegebener Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht zu einer unterschiedlichen Behandlung von Kliniken führen.

Auch die seit 2020 geltende Fassung verweist auf § 108 SGB V und ist insoweit wortlautidentisch mit ihrer Vorgängerregelung. Der Verstoß wird auch nicht durch die 2020 vorgenommene Ergänzung behoben, wonach private Krankenhäuser, die nicht nach § 108 SGB V zugelassen sind, ihre Leistungen unter Bedingungen zu erbringen haben, die in sozialer Hinsicht mit denen in nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern vergleichbar sind. Privatkliniken, die nicht nach § 108 SGB V zugelassen sind, werden demnach mit nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern verglichen. Durch diesen Vergleichsmaßstab ist die unionsrechtswidrige Bezugnahme auf § 108 SGB V weiterhin für alle nicht öffentlich-rechtlichen Kliniken maßgeblich.

Richtigerweise sind private Krankenhäuser nach dem EU-Recht und der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung mit öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern zu vergleichen, **nicht** mit nach § 108 SGB V zugelassenen privaten Krankenhäusern. Private Krankenhäuser

⁴ Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL.

müssen untereinander gleichbehandelt werden.⁵ Sie dürfen also nicht unterschiedlichen Bedingungen unterliegen – wie seit 2020 in § 4 Nr. 14 UStG vorgesehen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die vorbehaltlose Steuerbefreiung für nach § 108 SGB V anerkannte Krankenhäuser nicht mit dem Unionsrecht vereinbar ist. Denn nach der unionsrechtlichen Vorschrift betätigen sich alle Krankenhäuser, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, nur dann umsatzsteuerbefreit, wenn sie unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen, wie Einrichtungen des öffentlichen Rechts, tätig werden. Der deutsche Gesetzgeber stellt demnach derzeit eine nicht sachgerechte unterschiedliche Betrachtung bei nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern und Privatkliniken nach § 30 GewO an. Damit werden Plankrankenhäuser gegenüber anderen Krankenhäusern gleichheitswidrig bevorzugt. Dies stellt einen Eingriff in den Wettbewerb dar.

2. Unzulässigkeit einer gesetzlichen Regelung über die soziale Vergleichbarkeit

Die im nationalen Umsatzsteuerrecht enthaltenen Vorgaben zur sozialen Vergleichbarkeit (Verweis auf § 108 SGB V) sind damit mit dem Unionsrecht nicht vereinbar und sollten gestrichen werden.

Der Rechtsprechung des EuGH lässt sich deutlich entnehmen, dass sich die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht auf die gesetzlichen Anforderungen an Krankenhausheilbehandlungen bezieht. Der Grundgedanke, der hinter der Vergleichsbetrachtung steht, ist, dass Kliniken nach § 30 GewO und öffentliche Einrichtungen, sowie nach § 108 SGB V zugelassene Privatkliniken, in einem Wettbewerb um die gleichen Patienten stehen und die öffentlichen Einrichtungen für vergleichbare Leistungen nicht besteuert werden. Regelungen zu den Anforderungen an Krankenhausheilbehandlungen finden sich im Krankenhausrecht, nicht jedoch im Mehrwertsteuerrecht.

Nach dem gegenwärtigen deutschen Recht werden allerdings nicht die tatsächlichen Bedingungen der einzelnen Heilbehandlungsleistungen miteinander verglichen, sondern der Vergleich erfolgt anhand eines fiktiven Vergleichsmaßstabes. Die soziale Vergleichbarkeit sei nach dem nationalen Recht anzunehmen, wenn die Kosten der Krankenhausheilbehandlung voraussichtlich in mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz oder der Bundespflegesatzverordnung berechnet wurde oder voraussichtlich mindestens 40 Prozent der Leistungen den in § 4 Nr. 15 Buchst. b UStG genannten Personen zu-

⁵ Vgl. EuGH C-228/20, EU:C:2022:275, Rz. 63 – I.

gutekommen. Diese Anforderung gilt allerdings weder für öffentlich-rechtliche Krankenhäuser, noch für Krankenhäuser mit einer Zulassung gemäß § 108 SGB V. Diese Vorgabe stellt somit einen fundamentalen Verstoß gegen die vom EuGH aufgestellten Grundsätze dar. Der fiktive Vergleichsmaßstab lässt sich auch nicht über Art. 131 MwStSystRL rechtfertigen. Nach der Vorschrift können die Mitgliedstaaten zwar Bedingungen festlegen, die eine korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiungen ermöglichen. Die Vorschrift ermächtigt die Mitgliedstaaten aber nicht dazu, durch die Festlegung von Bedingungen den Inhalt der Steuerbefreiung selbst zu gestalten.⁶ Gerade dies ist aber der Fall, da öffentlich-rechtliche Krankenhäuser diesen Anforderungen nicht unterworfen sind und der deutsche Gesetzgeber damit die Steuerbefreiung um einen frei ersonnenen Vergleichsmaßstab für nicht nach § 108 SGB V zugelassene Krankenhäuser ergänzt.

Auch Art. 133 MwStSystRL vermag den fiktiven Vergleichsmaßstab nicht zu rechtfertigen. Beide Maßstäbe – der Preisvergleich sowie der Patientenvergleich – lassen sich nicht unter den Wortlaut des Art. 133 MwStSystRL subsumieren. Nach Art. 133 Buchst. c MwStSystRL kann die Befreiung daran geknüpft werden, dass die Entgelte staatlich genehmigt werden oder staatlich genehmigte Preise nicht übersteigen. Bei genehmigungsfreien Entgelten müssen die Entgelte unter denen gewerblicher Anbieter liegen. Der Patientenvergleich, wonach in mindestens 40% der Fälle GKV-Patienten behandelt werden müssen, hat keinen Bezug zu den Entgelten für die Leistungen. Damit fehlt es bereits an einem Entgelt i.S.d. Art. 133 Buchst. c MwStSystRL. Hinsichtlich des Preisvergleichs, wonach in mindestens 40% der Fälle keine höheren Preise für Basisleistungen als bei der Behandlung von GKV-Patienten verlangt werden dürfen, ist festzustellen, dass die Vergütung von Basisleistungen an GKV-Patienten keiner staatlichen Genehmigung unterliegt. Ein Übersteigen staatlich genehmigter Preise ist somit nicht gegeben. Die Entgelte für die Behandlung von PKV-Patienten oder Beihilfe-Patienten sind auch nicht staatlich vorgegeben.⁷ Schließlich liegen die Entgelte auch nicht unter denen gewerblicher Anbieter, d.h. solchen Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts⁸ sind. Hintergrund ist, dass zahlreiche Plankrankenhäuser gewerbliche Anbieter sind und gewinnorientiert wirtschaften.

⁶ EuGH C-616/15, EU:C:2017:721 – Kommission/Deutschland.

⁷ Vgl. zu Art. 133 MwStSystRL explizit EuGH, Schlussantrag GA Hogan C-228/20, Rz. 115 – I, der zudem ausführt: *„Um Missverständnissen vorzubeugen, möchte ich insoweit hervorheben, dass die Frage der Modalitäten der Erstattung für eine Behandlungsleistung durch die Krankenkassen, selbst wenn diese Modalitäten gesetzlich festgelegt sind, mit einer Preiskontrolle nichts zu tun hat. Dass nur bestimmte, zu bestimmten Preisen erbrachte Behandlungsleistungen übernommen werden, bedeutet nicht, dass medizinische Einrichtungen verpflichtet sind, für ihre Leistungen Preise in dieser Höhe zu berechnen. Den Einrichtungen steht es weiterhin frei, Gebühren in der von ihnen gewünschten Höhe zu berechnen.“*

⁸ Vgl. dazu R/K/L/Langer, UStG, 1. Aufl. 1995, 176. Lfg., Art. 131 MwStSystRL, Rn. 77.

3. 40%-Quoten nicht leistungsbezogen

Die 40%-Quoten sind auch deshalb unzulässig, weil sie sich auf die leistende Einrichtung beziehen und nicht auf die jeweilige Leistung.

Aus der EuGH-Rechtsprechung wird ersichtlich, dass die Steuerbefreiung zwei Voraussetzungen hat: eine personenbezogene und eine leistungsbezogene. Die personenbezogene Voraussetzung ist, dass es sich entweder um ein öffentlich-rechtliches Krankenhaus oder um ein ordnungsgemäß anerkanntes privates Krankenhaus handelt. Die leistungsbezogene Voraussetzung ist, dass eine Krankenhausheilbehandlung unter sozial vergleichbaren Bedingungen erbracht wird.⁹

Durch die Einführung einer 40%-Quote, die sich auf sämtliche Krankenhausheilbehandlungen in einem Jahr bezieht, führt § 4 Nr. 14 UStG eine personenbezogene Voraussetzung ein, die keinen Bezug zur objektiv erbrachten Leistung hat. Dies missachtet, dass die Umsatzsteuerbefreiungen einzelne Umsätze von einer Steuerbelastung freistellen, nicht aber bestimmte Zustände. Im Rahmen von § 4 Nr. 14 UStG sind es die jeweiligen Leistungen, die miteinander im Wettbewerb stehen und daher miteinander verglichen werden müssen. Abgesehen davon wirkt sich die 40%-Quote auch nicht auf die vom EuGH allein für maßgeblich gehaltenen Fragen des verbilligten Zugangs zu Heilbehandlungen bzw. der dadurch entstehenden Kostenbelastung für den Patienten aus. Denn die Quote hat ersichtlich keinen Bezug zu den Kosten, die vom Patienten zu tragen sind.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die 40%-Quoten zu einer jährlich wechselnden Steuerpflicht für Privatkliniken nach § 30 GewO führen können. Der bürokratische Mehraufwand, der hierdurch nicht nur für die Kliniken, sondern auf die Finanzämter entsteht, ließe sich durch eine leistungsbezogene Betrachtung vermeiden.¹⁰

Die vom BDPK in ihrem Positionspapier vom 13.05.2022 vorgeschlagene Gesetzesänderung ist in unseren Augen geeignet, die unionsrechtswidrige Rechtslage zu beseitigen.

Berlin, den 1. Juli 2022

gez. Dr. Andreas Erdbrügger
Rechtsanwalt, Steuerberater

gez. Dr. Alena Kirchinger
Rechtsanwältin

⁹ EuGH C-228/20, EU:C:2022:275, Rz. 37 – I; C-211/18, EU:C:2020:168, Rz. 20, 21 – Idealmed III.

¹⁰ Vgl. dazu schon BT-Drs. 16/10189, S. 72, wonach der seinerzeit beschlossene Verzicht, die Steuerbefreiung von jährlich nachzuweisenden bestimmten, einrichtungsbezogenen Sozialkriterien abhängig zu machen, mit dem Bürokratieabbau begründet wurde.

Umsatzsteuerbefreiung von ärztlichen Heilbehandlungen in Privatkliniken - Entwicklung der Rechtsprechung

1. Urteil des FG Düsseldorf vom 17.2.2017 (1 K 1994/13 U)

Für Veranlagungen ab dem Zeitraum 2009 entschied das FG Düsseldorf, dass ärztliche Leistungen, die von einer nicht zugelassenen Privatklinik in der Rechtsform einer GmbH und nicht vom tatsächlich behandelnden Arzt geschuldet werden, nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL fallen. Dies gelte auch dann, wenn der behandelnde Arzt alleiniger Gesellschafter der GmbH ist. Entscheidend sei, dass die durchgeführten medizinischen Behandlungen in den Räumen der Privatklinik und durch die Privatklinik – und nicht durch den tatsächlich behandelnden Arzt (z.B. selbständiger Belegarzt) – durchgeführt und dementsprechend auch von der Privatklinik in Rechnung gestellt worden seien.

2. Urteil des EuGH vom 18.9.2019 (C-700/17, Rechtssache Peters)

Der EuGH befand im Rahmen eines vom BFH eingereichten Vorabentscheidungsersuchen zur Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass Heilbehandlungsleistungen wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, die von einem Facharzt für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik erbracht werden, unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer fallen können, wenn sie nicht alle Tatbestandsvoraussetzungen der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie erfüllen. Denn aus dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL gehe keineswegs hervor, dass diese Bestimmung die Reichweite von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL beschränken solle.

3. Urteil des FG Niedersachsen vom 11.6.2020 (11 K 237/17)

Das FG Niedersachsen entschied, dass entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 4.12.2 Abs. 2 Satz 1 UStAE die Vorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG bei Analysen in einem Labor unabhängig von dem Ort der Leistungserbringung neben der des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG anwendbar ist. Denn der EuGH habe in der Rechtssache Peters entschieden, dass aus dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nicht hervorgehe, dass die Reichweite des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG eingeschränkt werde. Darüber hinaus setze die Bestimmung über die Befreiung der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin auch kein Vertrauensverhältnis zwischen der behandelnden und der behandelten Person voraus. D.h. auch Laborleistungen, bei denen in der Regel kein besonderes Vertrauensverhältnis zwischen Laborarzt und Patient besteht, können steuerbefreit sein.

4. Urteil des BFH vom 21.4.2021 (XI R 12/19)

Der BFH befand, dass die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG, Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL auch für Heilbehandlungsleistungen, die ausschließlich in den Räumen eines Krankenhauses erbracht werden, Geltung erlangt. Sie werde nicht – wie noch vom Gesetzgeber angenommen (BT-Drucks. 16/10189, S. 74 f.) – durch § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verdrängt.

5. Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 17.6.2022 (4 K 119/18)

Das FG Schleswig-Holstein entschied: Ärztliche Heilbehandlungen sind gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auch dann steuerfrei, wenn sie im Rahmen von Krankenhausleistungen erbracht werden und diese Krankenhausleistungen ihrerseits nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG begünstigt sind, weil nicht alle Voraussetzungen dieser Norm erfüllt sind. Die Anwendung von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG wird – bezogen auf die Heilbehandlung – nicht dadurch verhindert, dass der Anwendungsbereich von § 4 Nr. 14 b UStG dem Grunde nach eröffnet ist (entgegen FG Düsseldorf, Urteil vom 17. Februar 2017, 1 K 1994/13 U; entgegen BT-Drucksache 16/10189, Seite 74, 75). Revision gegen die Entscheidung des FG Schleswig-Holstein wurde eingelegt (Az. des BFH: V R 10/22).

Fazit

Der seinerzeitigen Auffassung des Gesetzgebers (vgl. BT-Drucksache 16/10189, Seite 74 f.) und der bis heute geltenden Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Abschn. 4.12.2 Abs. 2 Satz 1 UStAE), wonach zwischen § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG ein Ausschließlichkeitsverhältnis bestehe und Leistungen eines unselbständigen Arztes in einer Privatklinik, die von der Privatklinik liquidiert werden, nur dann befreit seien, wenn die in § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind, steht – befördert durch die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Peters – eine nationale Rechtsprechung entgegen, die davon ausgeht, dass § 4 Nr. 14 Buchstabe a und b UStG nebeneinander zur Anwendung kommen und § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG letztlich einen Auffangtatbestand des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG darstellt.