



Sammlung der Rechtsprechung

Rechtssache C-228/20

I GmbH gegen Finanzamt H

(Vorabentscheidungsersuchen des Niedersächsischen Finanzgerichts)

Urteil des Gerichtshofs (Zweite Kammer) vom 7. April 2022

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 132 Abs. 1 Buchst. b – Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten – Befreiung von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen – Private Krankenhauseinrichtung – Ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung – In sozialer Hinsicht vergleichbare Bedingungen“

1. *Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerbefreiungen – Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten – Steuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze – Ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen – Begriff – Private Krankenhauseinrichtungen – Einbeziehung (Richtlinie 2006/112 des Rates, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und Art. 133)*

(vgl. Rn. 48-52, 55-60)

2. *Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerbefreiungen – Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten – Steuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze – Ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen – Bei der Anerkennung von Einrichtungen zu berücksichtigende Gesichtspunkte – Ermessen der Mitgliedstaaten – Grenze – Beachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität (Richtlinie 2006/112 des Rates, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b)*

(vgl. Rn. 61-63)

3. *Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerbefreiungen – Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten – Steuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze – Von privaten Krankenhäusern erbrachte Heilbehandlungen – Erbringung gleichartiger Leistungen unter Bedingungen, die*

mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind – Nationale Rechtsvorschriften, die zu einer unterschiedlichen Behandlung in Bezug auf die Steuerbefreiung führen – Unzulässigkeit (Richtlinie 2006/112 des Rates, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b)

(vgl. Rn. 70, Tenor 1)

4. *Harmonisierung des Steuerrechts – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Steuerbefreiungen – Steuerbefreiungen für bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten – Steuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze – Von privaten Krankenhäusern erbrachte Heilbehandlungen – Erbringung gleichartiger Leistungen unter Bedingungen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind – Prüfung der Vergleichbarkeit der Bedingungen in sozialer Hinsicht – Zu berücksichtigende Gesichtspunkte (Richtlinie 2006/112 des Rates, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b)*

(vgl. Rn. 75-83, Tenor 2)

Zusammenfassung

Die I GmbH ist eine Gesellschaft deutschen Privatrechts, deren Zweck u. a. im Betrieb einer Neurologieklinik besteht. Das betreffende Krankenhaus ist staatlich genehmigt und erbringt Krankenhausleistungen im Sinne des deutschen Rechts an Patienten, denen ihre Behandlungskosten nach verschiedenen Systemen, z. B. im Rahmen privater oder gesetzlicher Krankenversicherungen, erstattet werden. Die privat oder gesetzlich krankenversicherten Patienten werden im Einzelfall nach Zusage der Kostenübernahme durch die Beihilfestellen, Krankenkassen, Ersatzkassen oder privaten Versicherungen behandelt.

In ihren Steuererklärungen 2009 bis 2012 behandelte I die auf der Grundlage der Pflegesätze abgerechneten Krankenhausleistungen und die den Belegärzten in Rechnung gestellten Nutzungsentgelte als umsatzsteuerfreie Umsätze.

Nach dem Unionsrecht¹ werden Krankenhausleistungen von der Mehrwertsteuer befreit, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenhäusern und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art bewirkt werden². Nach den deutschen Rechtsvorschriften, mit denen die Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt wurde, sind Krankenhausleistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit; ein Krankenhaus, das keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, kann danach für die gleichen Leistungen ebenfalls von der Steuer befreit werden, wenn es entweder

¹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1, im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie).

² Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten 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 bzw. bewirkt werden, von der Steuer.

aufgrund seiner Aufnahme in den Krankenhausplan eines Landes oder aufgrund des Abschlusses von Versorgungsverträgen mit den gesetzlichen Kranken- oder Ersatzkassen über eine Zulassung im Sinne des nationalen Rechts verfügt.

Im vorliegenden Fall wurde I bis zum 1. Juli 2012 nicht als zugelassenes Krankenhaus im Sinne des deutschen Rechts angesehen. Demgegenüber konnte I aufgrund einer an jenem Tag in Kraft getretenen Rahmenvereinbarung mit einer Unfallkasse für die von da an erbrachten Krankenhausleistungen die Steuerbefreiung beanspruchen.

Vor dem vorlegenden Gericht focht I die Entscheidung des Finanzamts an, in der davon ausgegangen wurde, dass für die vor dem 1. Juli 2012 erbrachten Leistungen überwiegend keine Umsatzsteuerbefreiung in Frage komme. Nach Ansicht von I sind diese Leistungen nach der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit.

Das vorliegende Gericht ist der Auffassung, dass die Regelung, die in Deutschland für die Leistungen von Krankenhäusern gelte, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien, dazu führen könne, dass vergleichbare Leistungen unterschiedlich behandelt würden. Unter diesen Umständen möchte es vom Gerichtshof wissen, ob es mit der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar ist, dass die Befreiung der von einem privaten Krankenhaus erbrachten Heilbehandlungen von der Steuer von der Zulassung dieses Krankenhauses gemäß den nationalen Vorschriften über die allgemeine Krankenversicherung abhängig gemacht wird, und anhand welcher Gesichtspunkte sich verneinendenfalls ermitteln lässt, dass die von solchen privaten Krankenhäusern bewirkten Leistungen „unter Bedingungen“ erbracht werden, die im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ sind.

Mit seinem Urteil entscheidet der Gerichtshof, dass die Mehrwertsteuerrichtlinie einer nationalen Regelung entgegensteht, die dazu führt, dass private Krankenhäuser, die gleichartige Leistungen unter Bedingungen erbringen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, in Bezug auf die in der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehene Steuerbefreiung unterschiedlich behandelt werden. In diesem Rahmen präzisiert der Gerichtshof die Bedingungen, die von den zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats bei der Feststellung berücksichtigt werden können, ob die von privatrechtlichen Krankenhäusern erbrachten Leistungen „unter Bedingungen“ erbracht werden, die im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ sind; dazu zählen Bedingungen, mit denen das Ziel verfolgt wird, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und diese Behandlungen den Einzelnen zugänglicher zu machen, sowie Indikatoren der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses.

Würdigung durch den Gerichtshof

Eine der beiden kumulativen Voraussetzungen, die nach der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegen müssen, damit Krankenhausleistungen, die von einer Einrichtung angeboten werden, die keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, von der Mehrwertsteuer befreit werden können, 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 sein muss. Hierzu stellt der Gerichtshof zunächst fest, dass sich das Erfordernis, „ordnungsgemäß anerkannt“ zu sein, auf alle in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Einrichtungen bezieht und sich nicht auf „andere Einrichtungen gleicher Art“ beschränkt.

Folglich kann ein Mitgliedstaat in Ausübung seines Ermessens ein privates Krankenhaus der Voraussetzung unterwerfen, dass es „ordnungsgemäß anerkannt“ sein muss, damit die Heilbehandlungen, die es unter Bedingungen erbringt, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, gemäß der Mehrwertsteuerrichtlinie von der Steuer befreit werden können.

Sodann prüft der Gerichtshof die Gesichtspunkte, denen bei der Anerkennung der Einrichtungen, die in den Genuss dieser Steuerbefreiung kommen können, Rechnung zu tragen ist. Bei der Durchführung dieser Steuerbefreiungsregelung erfordert die Wahrung der steuerlichen Neutralität, dass alle Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, für ihre Anerkennung in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen gleichgestellt werden. Die Ausübung eines Ermessens hinsichtlich des Abschlusses eines Vertrags mit einem Krankenhaus und das Fehlen einer Verpflichtung staatlicher Stellen zur Aufnahme privatrechtlicher Einrichtungen, die Umsätze unter Bedingungen bewirken, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, in ihren Krankenhausplan können aber unter Missachtung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität zur Folge haben, dass vergleichbare private Krankenhäuser in Bezug auf die Steuerbefreiung unterschiedlich behandelt werden.

Was schließlich die andere Voraussetzung betrifft, die nach der Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegen muss, damit Krankenhausleistungen, die von einer Einrichtung angeboten werden, die keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, von der Steuer befreit werden können, und die sich auf die erbrachten Leistungen bezieht und verlangt, dass diese unter „Bedingungen“ erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“, führt der Gerichtshof aus, dass bei der Beurteilung, ob die Leistungen eines privaten Krankenhauses unter solchen Bedingungen erbracht werden, zum einen die regulatorischen Bedingungen, die für die Leistungen von öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern mit dem Ziel gelten, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen, und zum anderen die zulasten der Patienten gehenden Kosten der von dem privaten Krankenhaus erbrachten Leistungen³ zu berücksichtigen sind. Die Leistungsfähigkeit des privaten Krankenhauses in Sachen Personal, Räumlichkeiten und Ausstattung sowie die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung können ebenfalls berücksichtigt werden, 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.

³ Der Gerichtshof erläutert in diesem Zusammenhang, dass es relevant sein kann, ob die Tagessätze in einem privaten Krankenhaus und in einem öffentlich-rechtlichen Krankenhaus in vergleichbarer Weise berechnet werden, und dass das vorlegende Gericht zu prüfen hat, ob es für die von dem privaten Krankenhaus erbrachten Leistungen eine Kostenübernahme durch das System der sozialen Sicherheit oder aufgrund von Vereinbarungen mit den nationalen Behörden gibt, so dass die zulasten der Patienten gehenden Kosten den Kosten nahekomen, die der Patient eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses für gleichartige Leistungen trägt.