



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Sechste Kammer)

5. März 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Steuern – Mehrwertsteuer – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 132 Abs. 1 Buchst. b – Befreiungen – Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen – Krankenhauseinrichtungen – Leistungen, die unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind – Art. 377 und 391 – Ausnahmen – Möglichkeit der Wahl der Besteuerungsregelung – Beibehaltung der Besteuerungsregelung – Änderung der Umstände der Ausübung der wirtschaftlichen Tätigkeit“

In der Rechtssache C-211/18

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren], Portugal) mit Entscheidung vom 19. Februar 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 26. März 2018, in dem Verfahren

IDEALMED III – Serviços de Saúde SA

gegen

Autoridade Tributária e Aduaneira

erlässt

DER GERICHTSHOF (Sechste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten M. Safjan, des Richters L. Bay Larsen (Berichterstatter) und der Richterin C. Toader,

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 17. Juni 2019,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Idealmed III – Serviços de Saúde SA, vertreten durch J. P. Lampreia und F. Antas, advogados,
- der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, R. Campos Laires, M. J. Marques und P. Barco da Costa als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Afonso und N. Gossement als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Portugiesisch.

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 10. Oktober 2019
folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b sowie der Art. 377 und 391 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. 2006, L 347, S. 1).
- 2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Idealmed III – Serviços de Saúde SA (im Folgenden: Idealmed) und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollverwaltung, Portugal) wegen deren Entscheidung, Idealmed zur Zahlung eines Betrags, der der Mehrwertsteuer entspricht, die für die von ihr zwischen 2014 und 2016 erbrachten medizinischen Leistungen abgezogen wurde, sowie zur Zahlung von Ausgleichs- und Verzugszinsen in Bezug auf diese Leistungen zu verpflichten.

Rechtlicher Rahmen

Richtlinie 2006/112

- 3 Der siebte Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sollte, selbst wenn die Sätze und Befreiungen nicht völlig harmonisiert werden, eine Wettbewerbsneutralität in dem Sinne bewirken, dass gleichartige Gegenstände und Dienstleistungen innerhalb des Gebiets der einzelnen Mitgliedstaaten ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden.“

- 4 In Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

...

- b) 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;

...

- g) eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden;

...“

5 In Art. 133 der Richtlinie 2006/112 heißt es:

„Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

a) Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

...

c) Die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, müssen von den zuständigen Behörden genehmigt sein oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.

...“

6 Art. 377 der Richtlinie 2006/112 lautet:

„Portugal darf die in Anhang X Teil B Nummern 2, 4, 7, 9, 10 und 13 genannten Umsätze weiterhin zu den Bedingungen von der Steuer befreien, die in diesem Mitgliedstaat am 1. Januar 1989 galten.“

7 Art. 391 der Richtlinie 2006/112 sieht vor:

„Die Mitgliedstaaten, die die in den Artikeln 371, 375, 376 und 377, in Artikel 378 Absatz 2, Artikel 379 Absatz 2 und den Artikeln 380 bis 390 genannten Umsätze von der Steuer befreien, können den Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, sich für die Besteuerung der betreffenden Umsätze zu entscheiden.“

8 Anhang X („Verzeichnis der Umsätze, für die die Ausnahmen gemäß den Artikeln 370 und 371 sowie 375 bis 390 gelten“) verweist in Teil B, in dem die Umsätze aufgeführt sind, die die Mitgliedstaaten weiterhin von der Steuer befreien dürfen, Nr. 7 auf „Umsätze von nicht unter Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe b fallenden Krankenhäusern“.

Portugiesisches Recht

9 Art. 9 Nr. 2 des Código do IVA (Mehrwertsteuergesetzbuch) sieht vor, dass „ärztliche und Gesundheitsleistungen sowie mit diesen in engem Zusammenhang stehende Umsätze, die von Krankenhäusern, Kliniken, Gesundheitszentren und ähnlichen Einrichtungen erbracht bzw. getätigt werden“, von der Steuer befreit sind.

10 In Art. 12 des Mehrwertsteuergesetzbuchs in der Fassung des Decreto-lei n° 102/2008 (Gesetzesdekret Nr. 102/2008) vom 20. Juni 2008 heißt es:

„1. Auf die Steuerbefreiung verzichten und für die Besteuerung ihrer Umsätze optieren können:

...

b) Krankenhäuser, Kliniken, Gesundheitszentren und ähnliche Einrichtungen, die nicht juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder in das nationale Gesundheitssystem eingegliederten privaten Einrichtungen angehören und ärztliche und Gesundheitsleistungen sowie mit diesen in engem Zusammenhang stehende Umsätze erbringen bzw. tätigen.

2. Das Optionsrecht wird ausgeübt durch Einreichung der Anzeige der Aufnahme oder gegebenenfalls des Wechsels bei der zuständigen Finanzbehörde und entfaltet Wirkungen ab dem Tag ihrer Einreichung.

3. Hat der Steuerpflichtige das Optionsrecht nach den vorstehenden Absätzen ausgeübt, so muss er die Regelung, für die er optiert hat, für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren beibehalten; nach Ablauf dieser Frist muss er, falls er zur Befreiungsregelung zurückkehren möchte:

a) im Januar eines der Jahre, die auf das Jahr folgen, in dem die Frist der Optionsregelung abgelaufen ist, die in Art. 32 genannte Erklärung einreichen, die ab dem 1. Januar des Jahres ihrer Einreichung Wirkungen entfaltet;

...“

11 Mit der Lei n° 7-A/2016 (Gesetz Nr. 7-A/2016) vom 30. März 2016 wurde Art. 12 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes geändert, der nun wie folgt lautet:

„Auf die Steuerbefreiung verzichten und für die Besteuerung ihrer Umsätze optieren können:

...

b) Steuerpflichtige im Sinne von Art. 9 Abs. 2, die keine juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind, für die Erbringung von ärztlichen und Gesundheitsleistungen und eng damit zusammenhängende Umsätze, die nicht aus mit dem Staat geschlossenen Vereinbarungen im Rahmen des Gesundheitssystems resultieren, gemäß dem einschlägigen Gesetz über die Gesundheitsgrundlagen“.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

12 Idealmed ist eine Gesellschaft, die gewinnorientiert fünf Gesundheitseinrichtungen verwaltet und betreibt, die u. a. medizinische Leistungen, Krankenpflege, diagnostische Leistungen, klinische Analysen und Physiotherapie anbieten.

13 In ihrer am 6. Januar 2012 eingereichten Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit äußerte diese Gesellschaft den Wunsch, für die normale Mehrwertsteuerregelung zu optieren.

14 Ab September 2012 schloss Idealmed Vereinbarungen und Übereinkommen mit öffentlichen Einrichtungen ab, die u. a. die Erbringung medizinischer Leistungen zu vorab festgelegten Preisen beinhalten.

15 Infolge einer Kontrolle stellten die Steuer- und Zollbehörden fest, dass ein wesentlicher Teil der medizinischen Tätigkeit von Idealmed im Zeitraum April 2014 bis Juni 2016 im Rahmen dieser Vereinbarungen und Übereinkommen erfolgt sei. Sie kamen zu dem Schluss, dass diese Tätigkeit von der Steuer hätte befreit werden müssen, ohne dass Idealmed auf diese Befreiungsmöglichkeit hätte verzichten können, und dass diese Gesellschaft daher die im Rahmen der Ausübung der genannten Tätigkeit gezahlte Mehrwertsteuer zu Unrecht abgezogen habe.

- 16 Im Anschluss an diese Kontrolle erließen die Steuer- und Zollbehörden einen Bescheid über die Änderung des mehrwertsteuerrechtlichen Status von Idealmed mit Wirkung vom 1. Oktober 2012 und verpflichteten diese Gesellschaft zur Zahlung von 2 009 944,90 Euro an zu Unrecht abgezogener Vorsteuer, zuzüglich der damit verbundenen Zinsen.
- 17 Am 27. Juni 2017 stellte Idealmed einen Antrag auf Bildung eines Schiedsgerichts in Steuerfragen, um diese Entscheidung für rechtswidrig erklären zu lassen.
- 18 Vor diesem Hintergrund hat das Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren], Portugal) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Läuft es Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 zuwider, wenn davon ausgegangen wird, dass eine Krankenhauseinrichtung, die einer Handelsgesellschaft des Privatrechts gehört, die Übereinkommen zur Erbringung von Leistungen im Bereich der ärztlichen Heilbehandlungen mit dem Staat und juristischen Personen des öffentlichen Rechts geschlossen hat, unter Bedingungen handelt, die mit den Bedingungen für die in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
 - mehr als 54,5 % der in Rechnung gestellten Beträge, einschließlich der den betreffenden leistungsberechtigten Nutzern in Rechnung gestellten Beträge, werden den Diensten des Staates und öffentlichen Subsystemen im Gesundheitsbereich in Rechnung gestellt, und zwar zu Preisen, die in mit diesen geschlossenen Übereinkommen und Vereinbarungen festgelegt sind;
 - mehr als 69 % der Nutzer sind Leistungsberechtigte öffentlicher Subsysteme im Gesundheitsbereich bzw. erhalten Leistungen, die im Rahmen von mit Diensten des Staates geschlossenen Übereinkommen erbracht werden;
 - mehr als 71 % der medizinischen Leistungen wurden im Rahmen der mit öffentlichen Subsystemen im Gesundheitsbereich und Diensten des Staates geschlossenen Übereinkommen erbracht; und
 - es besteht ein großes allgemeines öffentliches Interesse an der fraglichen Tätigkeit?
 2. Läuft es angesichts der Tatsache, dass Portugal sich dafür entschieden hat, nach Art. 377 der Richtlinie 2006/112 Umsätze von nicht unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie fallenden Krankenhäusern weiterhin von der Mehrwertsteuer zu befreien, und dass es diesen Steuerpflichtigen nach Art. 391 der Richtlinie die Möglichkeit eingeräumt hat, sich für eine Besteuerung der genannten Umsätze zu entscheiden, mit der Verpflichtung, diese Regelung mindestens fünf Jahre beizubehalten, und der Möglichkeit zur Rückkehr zur Befreiungsregelung lediglich bei Bekundung einer entsprechenden Absicht, Art. 391 der Richtlinie und/oder den Grundsätzen des Bestandsschutzes und des Vertrauensschutzes sowie der Gleichheit, der Nichtdiskriminierung, der Neutralität und der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf die Nutzer und die Steuerpflichtigen, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, zuwider, wenn die Autoridade Tributária e Aduaneira (Abgaben- und Zollbehörde) vor Ablauf dieser Frist die Anwendung der Befreiungsregelung verlangt, nämlich ab dem Zeitraum, in dem der Steuerpflichtige ihrer Ansicht nach dazu übergegangen ist, Leistungen unter Bedingungen zu erbringen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind?

3. Läuft es Art. 391 der Richtlinie 2006/112 und/oder den genannten Grundsätzen zuwider, wenn ein neues Gesetz vor Ablauf dieser Frist von fünf Jahren die Anwendung der Befreiungsregelung auf die Steuerpflichtigen verlangt, die sich zuvor für die Besteuerungsregelung entschieden haben?
4. Stehen Art. 391 der Richtlinie 2006/112 und/oder die genannten Grundsätze einer gesetzlichen Regelung entgegen, wonach ein Steuerpflichtiger, der sich für die Anwendung der Besteuerungsregelung entschieden hat, weil er zum Zeitpunkt dieser Entscheidung keine Gesundheitsleistungen unter Bedingungen erbrachte, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, diese Regelung beibehalten kann, wenn er dazu übergeht, diese Leistungen unter Bedingungen zu erbringen, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind?

Zu den Vorlagefragen

Zur ersten Frage

- 19 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, die 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 befreien.
- 20 Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung geht hervor, dass die Befreiung der von privaten Krankenhauseinrichtungen durchgeführten Heilbehandlungen davon abhängig ist, dass diese Leistungen unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.
- 21 Da sich diese Voraussetzung auf die erbrachten Leistungen und nicht auf den betreffenden Leistungserbringer bezieht, ist der Anteil der Heilbehandlungen, die im Sinne dieser Vorschrift unter Bedingungen durchgeführt werden, die in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, im Verhältnis zur gesamten Tätigkeit des Leistungserbringers für die Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Befreiung nicht relevant.
- 22 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass das vorliegende Gericht mit seiner ersten Frage im Wesentlichen wissen möchte, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats bei der Prüfung der Frage, ob die von einer privaten Krankenhauseinrichtung durchgeführten Heilbehandlungen, die dem Gemeinwohl dienen, unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für die in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, berücksichtigen können, dass diese Heilbehandlungen im Rahmen von Vereinbarungen mit den Behörden dieses Mitgliedstaats zu den in diesen Vereinbarungen festgelegten Preisen durchgeführt werden, deren Kosten teilweise von den Trägern der sozialen Sicherheit dieses Mitgliedstaats getragen werden.
- 23 Insoweit ist vorab darauf hinzuweisen, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und g der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) und der im Wesentlichen gleichlautende Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und g der Richtlinie 2006/112 in

gleicher Weise auszulegen sind, so dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur erstgenannten Bestimmung als Grundlage für die Auslegung der zweitgenannten dienen kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juni 2010, *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, Rn. 27).

- 24 Was die Wendung „Bedingungen, die in sozialer Hinsicht vergleichbar sind“ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 angeht, ist festzustellen, dass diese Bestimmung die Aspekte der betreffenden Heilbehandlungen, die für die Beurteilung der Anwendbarkeit dieser Bestimmung verglichen werden müssen, nicht genau definiert.
- 25 Insoweit ist erstens darauf hinzuweisen, dass der Zweck der Gesamtheit der Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112 darin besteht, bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände zu erleichtern, indem die höheren Kosten vermieden werden, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. November 2019, *Infohos*, C-400/18, EU:C:2019:992, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 26 Der Umstand, dass die Tätigkeiten dem Gemeinwohl dienen, stellt also einen relevanten Aspekt dar, der bei der Feststellung, ob Heilbehandlungen einer privaten Krankenhauseinrichtung unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie vorgesehene Ausnahme fallen, zu berücksichtigen ist.
- 27 Zweitens ergibt sich aus Art. 133 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der insbesondere in deren Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und g vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung der Bedingung abhängig machen können, dass die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, von den zuständigen Behörden genehmigt sein müssen oder die genehmigten Preise nicht übersteigen oder dass bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.
- 28 Da der Unionsgesetzgeber das Element der Preisfestsetzung für Dienstleistungen durch eine mit den Behörden eines Mitgliedstaats geschlossene Vereinbarung zu einer fakultativen Bedingung gemacht hat, die die Mitgliedstaaten nach eigenem Ermessen auf die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung anwenden können, kann das Fehlen eines solchen Elements die Inanspruchnahme dieser Befreiung nicht ausschließen (vgl. entsprechend Urteil vom 26. Mai 2005, *Kingscrest Associates und Montecello*, C-498/03, EU:C:2005:322, Rn. 40).
- 29 Ein solches Element bleibt aber relevant, um zu bestimmen, ob die von einer privaten Krankenhauseinrichtung durchgeführten Heilbehandlungen unter Bedingungen erbracht werden, die im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind (vgl. entsprechend Urteil vom 21. Januar 2016, *Les Jardins de Jouvence*, C-335/14, EU:C:2016:36, Rn. 38).
- 30 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass der Aspekt, der die Festsetzung der Preise für Heilbehandlungen durch eine mit den Behörden eines Mitgliedstaats geschlossene Vereinbarung betrifft, ein Aspekt ist, der berücksichtigt werden kann, um festzustellen, ob die von einer privaten Krankenhauseinrichtung durchgeführten Heilbehandlungen im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.

- 31 Drittens geht aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervor, dass die Modalitäten für die Kostenübernahme für Leistungen durch die Einrichtungen der sozialen Sicherheit eines Mitgliedstaats im Rahmen der Prüfung der Vergleichbarkeit der Bedingungen, unter denen diese Leistungen im Sinne dieser Bestimmung erbracht werden, einschlägig sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juni 2010, CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, Rn. 69 und 70).
- 32 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats bei der Prüfung der Frage, ob die von einer privaten Krankenhauseinrichtung durchgeführten Heilbehandlungen, die dem Gemeinwohl dienen, unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für die in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, berücksichtigen können, dass diese Heilbehandlungen im Rahmen von Vereinbarungen mit den öffentlichen Behörden dieses Mitgliedstaats zu den in diesen Vereinbarungen festgelegten Preisen durchgeführt werden, deren Kosten teilweise von den Trägern der sozialen Sicherheit dieses Mitgliedstaats getragen werden.

Zur zweiten, zur dritten und zur vierten Frage

- 33 Mit seinen Fragen 2 bis 4, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 391 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 377 und den Grundsätzen des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit und der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass er dem entgegensteht, dass die von einer privaten Krankenhauseinrichtung durchgeführten, in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie fallenden Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer befreit werden, weil seit dem Zeitpunkt, zu dem diese Einrichtung für die in den nationalen Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats vorgesehene Besteuerungsregelung (wonach ein Steuerpflichtiger, der eine solche Wahl trifft, verpflichtet ist, während eines bestimmten Zeitraums, der noch nicht abgelaufen ist, diese Regelung beizubehalten) optiert hat, hinsichtlich der Ausübung ihrer Tätigkeiten eine Änderung eingetreten ist.
- 34 Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist das Ergebnis einer schrittweisen Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften im Rahmen der Art. 113 und 115 AEUV. Wie der Gerichtshof wiederholt festgestellt hat, ist diese Harmonisierung, wie sie durch aufeinanderfolgende Richtlinien und insbesondere durch die Sechste Richtlinie verwirklicht worden ist, erst eine teilweise Harmonisierung (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 26. Februar 2015, VDP Dental Laboratory u. a., C-144/13 und C-160/13, EU:C:2015:116, Rn. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 35 Die Mitgliedstaaten sind nämlich gemäß Art. 370 der Richtlinie 2006/112 befugt, bestimmte vor dieser Richtlinie erlassene nationale Rechtsvorschriften beizubehalten, die ohne diese Befugnis mit der Richtlinie unvereinbar wären (Urteil vom 26. Februar 2015, VDP Dental Laboratory u. a., C-144/13 und C-160/13, EU:C:2015:116, Rn. 61 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 36 In diesem Zusammenhang ermächtigt Art. 377 in Verbindung mit Anhang X Teil B Nr. 7 der Richtlinie 2006/112 die Portugiesische Republik, Umsätze von Krankenhauseinrichtungen, die nicht unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie fallen, weiterhin zu den Bedingungen von der Steuer zu befreien, die in diesem Mitgliedstaat am 1. Januar 1989 galten.
- 37 Ferner können gemäß Art. 391 der Richtlinie 2006/112 die Mitgliedstaaten, die die in diesen Bestimmungen, einschließlich Art. 377 der Richtlinie, genannten Umsätze von der Steuer befreien, den betreffenden Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumen, sich für die Besteuerung der betreffenden Umsätze zu entscheiden.

- 38 Aus einer kombinierten Auslegung der Art. 377 und 391 der Richtlinie sowie ihres Anhangs X Teil B Nr. 7 ergibt sich somit, dass die Möglichkeit, für die in Art. 391 der Richtlinie vorgesehene Besteuerung zu optieren, nur die nicht unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 fallenden Umsätze von Krankeneinrichtungen betrifft. Nach dieser zuletzt genannten Bestimmung sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, die unter diese Richtlinie fallenden Leistungen von der Mehrwertsteuer zu befreien (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Juni 2010, *CopyGene*, C-262/08, EU:C:2010:328, Rn. 56).
- 39 Daraus folgt, dass eine private Krankeneinrichtung, sobald sie Behandlungen durchführt, die unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie fallen, in die Befreiungsregelung für diese Dienstleistungen einbezogen werden muss, auch wenn sie für eine Besteuerung in Bezug auf Tätigkeiten optiert hat, die nicht unter diese Bestimmung fallen.
- 40 Folglich können sich die Mitgliedstaaten nicht auf die Art. 377 und 391 der Richtlinie 2006/112 berufen, um die Fortsetzung der Besteuerung der Umsätze eines Steuerpflichtigen zu rechtfertigen, wenn dies dazu führen würde, dass seine Umsätze nicht von der Steuer befreit wären, obwohl sie unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Befreiung fallen.
- 41 Außerdem kann angesichts des im siebten Erwägungsgrund der Richtlinie 2006/112 erwähnten Grundsatzes der steuerlichen Neutralität, der es nicht zulässt, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Waren oder Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. September 2019, *Regards Photographiques*, C-145/18, EU:C:2019:668, Rn. 36 und die dort angeführte Rechtsprechung), der Umstand, dass der betroffene Steuerpflichtige in der Vergangenheit andere Umsätze bewirkt hat, für die er eine besondere Besteuerungsregelung in Anspruch genommen hat, grundsätzlich nicht dazu führen, die Dienstleistungen, die er in der Folge unter anderen sozialen Bedingungen erbracht hat, in steuerlicher Sicht unterschiedlich zu behandeln.
- 42 Ebenso hat der Umstand, dass die nationalen Rechtsvorschriften, die eine solche Möglichkeit der Wahl der Tätigkeitsbesteuerungsregelung vorsehen, den Steuerpflichtigen verpflichten, während eines bestimmten, noch nicht abgelaufenen Zeitraums diese Regelung beizubehalten, keine Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung von Leistungen, die unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112 fallen, da diese Möglichkeit nur für Umsätze gilt, die nicht von dieser Bestimmung erfasst sind.
- 43 Ferner wird eine solche Auslegung nicht durch die Grundsätze des Vertrauensschutzes oder der Rechtssicherheit in Frage gestellt.
- 44 Was den Grundsatz des Vertrauensschutzes angeht, ist darauf hinzuweisen, dass sich jeder auf diesen Grundsatz berufen kann, bei dem eine Verwaltungsbehörde aufgrund bestimmter Zusicherungen, die sie ihm gegeben hat, begründete Erwartungen geweckt hat (Urteil vom 21. Februar 2018, *Kreuzmayr*, C-628/16, EU:C:2018:84, Rn. 46 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Der Umstand, dass die nationalen Rechtsvorschriften, die es einem Steuerpflichtigen ermöglichen haben, für die Besteuerung seiner Tätigkeiten zu optieren, die Ausübung einer solchen Option davon abhängig machen, dass er für einen bestimmten Zeitraum der gewählten Regelung unterworfen bleibt, kann bei diesem Steuerpflichtigen kein berechtigtes Vertrauen darauf begründen, dass die zuständigen Behörden diese Regelung im Fall einer Änderung der Bedingungen, unter denen er seine Tätigkeiten ausübt, beibehalten.
- 46 Hinsichtlich des Grundsatzes der Rechtssicherheit hat der Gerichtshof entschieden, dass er es nicht verbietet, dass das Finanzamt abgezogene Mehrwertsteuer oder Mehrwertsteuer für bereits erbrachte Leistungen, die dieser Steuer hätten unterworfen werden müssen, innerhalb der Verjährungsfrist nacherhebt (Urteil vom 12. Oktober 2016, *Nigl u. a.*, C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 48).

- 47 Dieser Grundsatz verbietet es der Finanzverwaltung also nicht, die Situation eines Steuerpflichtigen, der für die Besteuerung seiner Tätigkeiten optiert hat, zu beurteilen und im Anschluss an diese Beurteilung die Mehrwertsteuer in Bezug auf die abgezogene Steuer für Leistungen, die dieser Steuerpflichtige nach Ausübung seines Optionsrechts erbracht hat, nachzuerheben, wenn sie zu dem Ergebnis kommt, dass diese Leistungen in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie fallen und nach dieser Bestimmung hätten befreit werden müssen.
- 48 Somit ist auf die Fragen 2 bis 4 zu antworten, dass Art. 391 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 377 und den Grundsätzen des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit und der steuerlichen Neutralität dahin auszulegen ist, dass er nicht dem entgegensteht, dass die von einer privaten Krankeneinrichtung durchgeführten, in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie fallenden Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer befreit werden, weil seit dem Zeitpunkt, zu dem diese Einrichtung für die in den nationalen Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats vorgesehene Besteuerungsregelung (wonach ein Steuerpflichtiger, der eine solche Wahl trifft, verpflichtet ist, während eines bestimmten Zeitraums, der noch nicht abgelaufen ist, diese Regelung beizubehalten) optiert hat, hinsichtlich der Ausübung ihrer Tätigkeiten eine Änderung eingetreten ist.

Kosten

- 49 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Sechste Kammer) für Recht erkannt:

- 1. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats bei der Prüfung der Frage, ob die von einer privaten Krankeneinrichtung durchgeführten Heilbehandlungen, die dem Gemeinwohl dienen, unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für die in dieser Bestimmung genannten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, berücksichtigen können, dass diese Heilbehandlungen im Rahmen von Vereinbarungen mit den Behörden dieses Mitgliedstaats zu den in diesen Vereinbarungen festgelegten Preisen durchgeführt werden, deren Kosten teilweise von den Trägern der sozialen Sicherheit dieses Mitgliedstaats getragen werden.**
- 2. Art. 391 der Richtlinie 2006/112 in Verbindung mit ihrem Art. 377 und den Grundsätzen des Vertrauensschutzes, der Rechtssicherheit und der steuerlichen Neutralität ist dahin auszulegen, dass er nicht dem entgegensteht, dass die von einer privaten Krankeneinrichtung durchgeführten, in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b dieser Richtlinie fallenden Heilbehandlungen von der Mehrwertsteuer befreit werden, weil seit dem Zeitpunkt, zu dem diese Einrichtung für die in den nationalen Rechtsvorschriften des betreffenden Mitgliedstaats vorgesehene Besteuerungsregelung (wonach ein Steuerpflichtiger, der eine solche Wahl trifft, verpflichtet ist, während eines bestimmten Zeitraums, der noch nicht abgelaufen ist, diese Regelung beizubehalten) optiert hat, hinsichtlich der Ausübung ihrer Tätigkeiten eine Änderung eingetreten ist.**

Unterschriften