

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.