

# Urteil vom 18. März 2015, XI R 8/13

## Zur Steuerfreiheit von Umsätzen privater Krankenhausbetreiber bis 2008

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14 S 3, UStG § 4 Nr 16 Buchst b, AO § 67, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst b, UStG § 4 Nr 14 S 3, UStG § 4 Nr 16 Buchst b, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 27. November 2012, Az: 14 K 2883/10

## Leitsätze

Die Steuerbefreiung der mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsätze nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung i.V.m. § 67 AO war hinsichtlich der 40 %-Grenze unionsrechtskonform.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 28. November 2012 14 K 2883/10 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --eine GmbH mit einem Arzt und einem Rechtsanwalt als Gesellschafter-- betrieb in den Jahren 2003 bis 2006 (Streitjahre) ein nach § 30 der Gewerbeordnung konzessioniertes Krankenhaus für Psychosomatik, Psychotherapie und Krisenintervention.
- 2 Sie erbrachte allgemeine Krankenhausleistungen i.S. des § 2 der Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflugesätze (Bundespflugesatzverordnung --BPfLV--). Eine Förderung nach dem Gesetz zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflugesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz --KHG--) erhielt die Klägerin nicht. Ihr Krankenhaus war nicht zur Behandlung von Kassenpatienten i.S. des § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) zugelassen; es war aber vom Landesamt für Besoldung und Versorgung als Akutkrankenhaus i.S. des § 107 SGB V anerkannt. Die Klägerin behandelte in den Streitjahren privat versicherte Patienten und Selbstzahler, im Wesentlichen beihilfeberechtigte Personen. Die Therapie und den Aufenthalt der Patienten rechnete die Klägerin mit einem pauschalen Tagespflugesatz ab.
- 3 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hat die Klägerin in den Streitjahren in ca. 13 % der Jahrespflugesätze Wahlleistungen erbracht. Mindestens 40 % der Belegungstage entfielen auf Patienten, bei denen die Kosten durch die Beihilfe erstattungsfähig waren. Die Klägerin hat den jeweiligen Tagespflugesatz nicht in einer der BPfLV entsprechenden (Vergleichs-)Berechnung auf Selbstkostenbasis ermittelt.
- 4 Für die den Streitjahren vorausgegangenen Besteuerungszeiträume hatte die Klägerin im Einvernehmen mit dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zum Teil nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) a.F. steuerfreie und zum Teil steuerpflichtige Umsätze erklärt.
- 5 Auf die Mitteilung der Klägerin über eine beabsichtigte Änderung des Aufteilungsschlüssels vom 11. April 2002

äußerte sich das FA mit Schreiben vom 17. April 2002 dahingehend, dass "einem vorläufigen Aufteilungsschlüssel, wie in Ihrem obigen Schreiben dargestellt, ... zugestimmt [wird]. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses ist dieser nochmals zu überprüfen". Zudem teilte das FA der Klägerin, die am 3. Mai 2002 verbindliche Auskunft über die Aufteilung der Tagespflegesätze beantragt hatte, mit Schreiben vom 15. August 2003 mit, dass sich aus ihrer Darlegung vom 8. August 2003 eine vorläufige Aufteilung des einheitlichen Pflegekostensatzes von 50 % steuerfreien und 50 % steuerpflichtigen Leistungen ergebe, was bei der Erstellung des jeweiligen Jahresabschlusses zu überprüfen sei.

- 6** Anlässlich einer im Jahr 2004 bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung, die den Zeitraum 1999 bis 2002 betraf, beanstandete das FA die Aufteilung der Tagespflegesätze dem Grunde nach nicht.
- 7** In ihren Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre teilte die Klägerin die Umsätze in einen nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. steuerfreien Teil für ärztliche Leistungen (in Höhe von 57 %) und in einen dem Regelsteuersatz zu unterwerfenden steuerpflichtigen Teil für mit dem Krankenhausbetrieb verbundene Leistungen für Unterkunft und Verpflegung der stationär aufgenommenen Patienten (in Höhe von 43 %) auf. Die übrigen Umsätze --Einzelzimmerzuschläge, Telefongebühren, Entgelte aus der Überlassung von Telefon- und Fernsehgeräten, Gästeübernachtung, Personalesen, Kraftfahrzeugnutzung, Reinigung und Gastessen-- behandelte sie gleichfalls als steuerpflichtig und unterwarf auch diese dem Regelsteuersatz.
- 8** Das FA war dagegen der Ansicht, dass § 4 Nr. 14 UStG a.F. auf Umsätze von Krankenhäusern grundsätzlich nicht (mehr) anzuwenden sei, auch soweit sie ärztliche Heilbehandlungen betreffen. Nach einer Außenprüfung, bei der der Prüfer --anders als das FA-- der Ansicht war, die Klägerin genieße hinsichtlich der Aufteilung der Umsätze Vertrauensschutz, erhöhte es sowohl die in den jeweiligen Streitjahren ausgeführten Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen als auch die abziehbaren Vorsteuern und setzte jeweils mit Bescheid vom 16. Dezember 2008 die Umsatzsteuer für die Streitjahre dementsprechend fest.
- 9** Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage, die auf die Steuerfreiheit nicht nur der ärztlichen Heilbehandlungen, sondern darüber hinaus nunmehr auch der mit dem Betrieb des Krankenhauses eng verbundenen Umsätze gerichtet war, hatte Erfolg.
- 10** Das FG änderte die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre vom 16. Dezember 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. Juli 2010 und setzte jeweils die festgesetzte Umsatzsteuer entsprechend dem Klageantrag herab.
- 11** Zur Begründung seiner Entscheidung führte das FG aus, die streitbefangenen Umsätze der Klägerin seien zwar weder nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. noch nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. steuerfrei. Die Klägerin könne sich jedoch unmittelbar auf die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) --nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)-- berufen.
- 12** Die Vorentscheidung ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 558.
- 13** Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 14** Entgegen der Auffassung des FG könne sich die Klägerin für die Steuerfreiheit ihrer Umsätze nicht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG berufen.
- 15** Der nationale Gesetzgeber habe das Recht, Regeln aufzustellen, nach denen eine Einrichtung i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG anerkannt werde. Vorliegend habe dieser mit § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 der Abgabenordnung (AO) eine entsprechende Regelung getroffen, die hinsichtlich der danach vorausgesetzten 40 %-Grenze weder unions- noch verfassungsrechtlich zu beanstanden sei.
- 16** Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Zwar erfülle sie die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. nicht. Sie könne

sich jedoch unmittelbar auf die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung berufen, um sich, wie der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2015, 631, Rz 22) entschieden habe, einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar sei.

- 19 Sie müsse als ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung im Sinne des Unionsrechts angesehen werden. Hierfür reiche es aus, dass sie in ihrem Akutkrankenhaus im Wesentlichen Beihilfeberechtigte mit Kostenerstattungsansprüchen behandelt habe.
- 20 Auch habe sie ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen wie die Krankenhäuser erbracht, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stünden oder nach § 108 SGB V zugelassen seien. Dies ergebe sich bereits daraus, dass die Ausstattung ihres Krankenhauses der Regelausstattung eines sogenannten Plankrankenhauses entsprochen habe und zwischen den Behandlungen von gesetzlich Versicherten und Privatpatienten keine Unterschiede bestanden hätten. Hinsichtlich der Pflegesatzhöhe sei zu berücksichtigen, dass Einrichtungen in öffentlicher Trägerschaft regelmäßig die Immobilien kostenfrei gestellt bekämen und mit Mitteln nach dem KHG unterstützt würden, während sie, die Klägerin, die Investitionskosten aus den vereinnahmten (höheren) Vergütungssätzen bestreiten und ihren Kapitalgebern eine angemessene Verzinsung zur Verfügung stellen müsse. Im Übrigen sei es für die Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht rechtsunerheblich, ob --wie sich gleichfalls aus dem BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 631, Rz 27 ergebe-- sie, die Klägerin, höhere Vergütungssätze als ein vergleichbares Universitätsklinikum verlange.
- 21 Zumindest hinsichtlich der ärztlichen Leistungen könne sie, die Klägerin, sich auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. als das günstigere nationale Recht selbst dann berufen, wenn diese Vorschrift dem Unionsrecht widerspreche. Diese Steuerbefreiung dürfe nicht im Hinblick auf ihre Rechtsform als GmbH versagt werden; die Rechtsform des Unternehmens, das die Heilbehandlungen erbringe, rechtfertige keine unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Behandlung der ärztlichen Leistungen.
- 22 An der Schlüssigkeit der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), nach der die Vorschriften Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG einerseits und Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG andererseits unterschiedliche Anwendungsbereiche hätten, bestünden zudem Zweifel. Gleiche ärztliche Leistungen würden hiernach unterschiedlich mit Umsatzsteuer belastet. Der EuGH müsse daher die Rechtsfrage klären, ob ärztliche Heilbehandlungen in einem Krankenhaus, die nach der Art der Leistung mit Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin übereinstimmten, unabhängig von den Bedingungen steuerfrei seien, die für die Steuerfreiheit der Krankenhausbehandlung gelten würden.
- 23 Im Übrigen sei das FA nach den Grundsätzen von Treu und Glauben daran gehindert, die zuvor als steuerfrei behandelten ärztlichen Leistungen nunmehr als steuerpflichtig zu behandeln. Die Aufteilung des Pflegekostensatzes in steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen sei ihr, der Klägerin, zudem von den Amtsträgern A und B mündlich zugesichert worden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 24 Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 25 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die streitbefangenen Umsätze weder nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. noch nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. steuerfrei sind. Es geht aber unzutreffend davon aus, die Klägerin könne sich unmittelbar auf die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG berufen.
- 26 1. Die Klägerin kann die Steuerbefreiung der streitbefangenen Umsätze nicht nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. beanspruchen - auch nicht, soweit sie auf ärztliche Leistungen entfallen.
- 27 a) Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG a.F. waren "die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker" steuerfrei (durch Art. 5 Nr. 4 Buchst. c Doppelbuchst. aa des Steueränderungsgesetzes 2003 vom 15. Dezember 2003, BGBl I 2003, 2645,

wurde die Angabe "im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes" mit Wirkung vom 20. Dezember 2003 gestrichen). Nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. waren zudem "die Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses ... mit Ausnahme der ärztlichen Leistungen nur steuerfrei, wenn die in Nr. 16 Buchst. b bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind".

- 28** b) Diese Vorschrift ist, wie das FG zutreffend erkannt hat, vorliegend nicht einschlägig. Umsätze aus dem Betrieb privater Krankenhäuser, die --wie hier-- nicht von einem Arzt betrieben wurden, waren, auch soweit sie ärztliche Heilbehandlungen einschlossen, nur dann steuerfrei, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 AO erfüllten; die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 UStG a.F. fand auf sie grundsätzlich keine Anwendung (vgl. dazu BFH-Urteile vom 18. März 2004 V R 53/00, BFHE 204, 503, BStBl II 2004, 677, Leitsatz; vom 26. August 2010 V R 5/08, BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296, Rz 40, m.w.N.; vom 18. August 2011 V R 27/10, BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214, Rz 27). Die Zuordnung der Leistungen eines Krankenhauses zu dem Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. war verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. dazu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 31. Mai 2007 1 BvR 1316/04, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2007, 737, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2007, 1028, unter IV.2.b).
- 29** c) Es trifft zwar zu, dass, wie die Klägerin vorbringt, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. nicht mit Rücksicht auf die Rechtsform der Klägerin versagt werden darf. Die Versagung der Steuerbefreiung erfolgt jedoch nicht wegen der Rechtsform der Klägerin, sondern der Systematik der Befreiungstatbestände. Tragender Grund für den Ausschluss einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. ist vorliegend die Zuordnung der Leistungen eines Krankenhauses zum Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. (vgl. dazu BVerfG-Beschluss in UR 2007, 737, HFR 2007, 1028, unter IV.2.b; BFH-Urteil in BFHE 204, 503, BStBl II 2004, 677, Leitsatz). Aus dem BFH-Urteil in BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214, Rz 27 ergibt sich insoweit nichts anderes. Im dortigen Fall ging es nicht um einen Arzt, der ein Krankenhaus betrieb.
- 30** d) Aus der Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 14 UStG a.F. folgt nichts anderes.
- 31** Daraus ergibt sich vielmehr, dass die Umsätze aus dem Betrieb privater Krankenhäuser, die nicht von einem Arzt betrieben werden, nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG 1980 fallen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 204, 503, BStBl II 2004, 677, unter II.7.).
- 32** 2. Die streitbefangenen Umsätze sind ebenso wenig nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. steuerfrei.
- 33** a) Steuerfrei waren in den Streitjahren nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. "die mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng verbundenen Umsätze, wenn ... bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt" wurden.
- 34** § 67 Abs. 1 und 2 AO in der in den Streitjahren 2003 bis 2006 geltenden Fassung lauten:
- 35** "(1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.
- 36** (2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird."
- 37** b) Die Voraussetzungen, unter denen nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 1 oder 2 AO Krankenhausleistungen steuerfrei waren, sind vorliegend nicht erfüllt.
- 38** aa) Auf das Krankenhaus der Klägerin ist --wovon das FG zu Recht ausging-- § 67 Abs. 1 AO nicht anwendbar. Die Klägerin fiel in den Streitjahren weder in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes (KHEntgG) noch in den der BPfIV; sie rechnete nicht nach Fallpauschalen ab und hatte keine Pflegesatzvereinbarungen mit den Krankenkassen geschlossen.
- 39** bb) Die streitbefangenen Umsätze sind gleichfalls nicht nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO steuerfrei, weil die Klägerin --wie vom FG unwidersprochen festgestellt wurde-- keine der BPfIV entsprechende (Vergleichs-)Berechnung der Pflegesätze auf Selbstkostenbasis vorgenommen hat. Eine Vorkalkulation der

eigenen Selbstkosten, für die --soweit möglich-- die Bestimmungen der BPfLV zur Kostenkalkulation zu berücksichtigen sind, ist aber Voraussetzung für die Anwendung des § 67 Abs. 2 AO (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296; ferner Musil in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 67 AO Rz 22; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 67 AO Rz 4, jeweils m.w.N.). Es reicht insoweit nicht aus, dass --wie das FG gleichfalls unwidersprochen festgestellt hat-- mindestens 40 % der Belegungstage auf Patienten entfielen, bei denen die Kosten durch die Beihilfe erstattungsfähig waren.

- 40** 3. Die Klägerin kann sich --entgegen der Ansicht des FG-- nicht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG --nunmehr Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL-- berufen.
- 41** a) Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer die "Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze". Handelt es sich bei dem Steuerpflichtigen, der diese Leistungen erbringt, nicht um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, sind diese Umsätze steuerfrei, wenn sie "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". Diese unionsrechtliche Bestimmung zur Steuerfreiheit von Krankenhausleistungen wurde inhaltsgleich mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL fortgeführt.
- 42** b) Die vorgenannte unionsrechtliche Bestimmung legt die Voraussetzungen und Modalitäten der Anerkennung nicht fest. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen insoweit über ein Ermessen (vgl. dazu EuGH-Urteile Kingscrest Associates und Montecello vom 26. Mai 2005 C-498/03, EU:C:2005:322, UR 2005, 453, Rz 49, 51; CopyGene vom 10. Juni 2010 C-262/08, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 63; Zimmermann vom 15. November 2012 C-174/11, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 26).
- 43** c) Die zuständigen Behörden haben bei der Ausübung des ihnen zustehenden Ermessens die unionsrechtlichen Grundsätze, insbesondere den Grundsatz der Neutralität des Mehrwertsteuerrechts zu beachten (vgl. dazu EuGH-Urteil CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 64, m.w.N.). Die nationalen Gerichte haben zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen eingeräumten Ermessens eingehalten haben (vgl. entsprechend zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 33, m.w.N.).
- 44** d) Im Hinblick auf die Anerkennung von Krankenanstalten, die von anderen Steuerpflichtigen als von Einrichtungen des öffentlichen Rechts betrieben werden, überschritt die nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO erforderliche Schwelle von 40 % hinsichtlich der Belegungs- oder Berechnungstage, die auf Patienten entfallen mussten, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach § 67 Abs. 1 AO für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet wurde, das von der Richtlinie den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermessen nicht.
- 45** aa) Der EuGH hat hinsichtlich der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG für die Anerkennung einer anderen Einrichtung mit sozialem Charakter die Zwei-Drittel-Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. sowie die dort normierte Bedingung, dass die Kosten für die betreffenden Leistungen der ambulanten Pflege ganz oder zum überwiegenden Teil von den gesetzlichen Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträgern übernommen worden sein müssen, ausdrücklich gebilligt (vgl. dazu EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:712, UR 2013, 35, Rz 35; ferner BFH-Urteil vom 19. März 2013 XI R 47/07, BFHE 240, 439, HFR 2013, 629, Rz 37).
- 46** bb) Im Zusammenhang mit der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Befreiung hat der EuGH entschieden, dass --was die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG a.F. betraf-- der Mitgliedstaat das ihm nach dieser Bestimmung zustehende Ermessen nicht schon dadurch überschreite, dass er für die Anerkennung als in privatrechtlicher Form organisierte Labors im Rahmen der Anwendung dieser Bestimmung verlangt, dass mindestens 40 % der medizinischen Analysen der betreffenden Labors Personen zugutekommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind (vgl. dazu EuGH-Urteile L.u.P. vom 8. Juni 2006 C-106/05, EU:C:2006:380, UR 2006, 464, Rz 53 und 54; Zimmermann, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 36).
- 47** cc) Danach wurde auch durch die erforderliche Schwelle, nach der die übrigen Krankenhäuser i.S. des § 67 Abs. 2 AO für ihre Krankenhausleistungen im Umfang von mindestens 40 % der Belegungs- oder Berechnungstage kein höheres Entgelt als die in den Anwendungsbereich des KHEntgG oder der BPfLV fallenden Krankenhäuser i.S. des § 67 Abs. 1 AO für allgemeine Krankenhausleistungen nach § 7 KHEntgG, § 10 BPfLV berechnen durften, dem Bedürfnis entsprochen, bei der Anwendung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG die

Bedingungen, welche mit den Bedingungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, anzuerkennen.

- 48** e) Zudem verstieß die sog. 40 %-Grenze des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 AO nicht gegen den Grundsatz der mehrwertsteuerrechtlichen Neutralität (vgl. EuGH-Urteil L.u.P., EU:C:2006:380, UR 2006, 464, Rz 54).
- 49** aa) Die Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität verlangt bei der Umsetzung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, dass alle Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, in Bezug auf ihre Anerkennung bei der Erbringung vergleichbarer Leistungen gleich behandelt werden (vgl. dazu EuGH-Urteile L.u.P., EU:C:2006:380, UR 2006, 464, Rz 50; CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 64; entsprechend zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 43).
- 50** bb) Dies ist hier der Fall. Das nationale Recht sah im Hinblick auf die Bedingungen, welche mit denen für die Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vergleichbar sind, keine unterschiedlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Krankenhausleistungen vor.
- 51** Die Bedingungen nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 1 und 2 AO, unter denen Krankenhausleistungen steuerfrei waren, wurden gleichermaßen auf alle unter das Privatrecht fallende Betreiber von Krankenhäusern angewandt. Die Regelung unterschied weder danach, ob das betreffende Krankenhaus in den Anwendungsbereich des KHEntG oder der BPfIV fiel, weil die nach § 67 Abs. 1 AO zum Entgelt getroffene Regelung nach Abs. 2 dieser Bestimmung auf die übrigen Krankenhäuser übertragen wurde, noch sah sie unterschiedliche Bedingungen für Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht einerseits und solche ohne Gewinnerzielungsabsicht andererseits vor.
- 52** cc) Danach galten für alle Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Krankenhausleistungen nach dem nationalen Recht die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 1 und 2 AO, die von keinem Bedarfsvorbehalt abhängig war, war dementsprechend mit dem unionsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu vereinbaren.
- 53** ff) Soweit der nationale Gesetzgeber in § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. auf die Verhältnisse des vorangegangenen Kalenderjahrs abgestellt hat, wofür Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG keine Grundlage bietet (vgl. entsprechend zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, UR 2013, 35, Rz 40, 41; ferner BFH-Urteil in BFHE 240, 439, HFR 2013, 629, Rz 37), wird der Streitfall hiervon nicht betroffen.
- 54** 4. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des V. Senats des BFH.
- 55** a) Dieser hat entschieden, dass die Steuerbefreiungsvorschrift § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. richtlinienkonform unter Berücksichtigung ihrer Entstehungsgeschichte auszulegen sei (vgl. BFH-Urteil in BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296, Rz 12 ff.; BFH-Beschluss vom 19. Juni 2013 V S 20/13, BFH/NV 2013, 1643; s.a. BFH-Urteil in BFHE 204, 503, BStBl II 2004, 677, unter II.8.c und 9.; anders zu § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG BFH-Urteil vom 15. März 2007 V R 55/03, BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31).
- 56** b) Soweit der V. Senat des BFH mit Urteil in BFH/NV 2015, 631 entschieden hat, dass ein Unternehmer, der eine private Krankenanstalt betreibt, sich für die Steuerfreiheit seiner Umsätze auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL gegenüber der wegen eines Bedarfsvorbehalts unionsrechtswidrigen Regelung in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG i.V.m. §§ 108, 109 SGB V berufen kann (Leitsatz), betraf dies die ab 1. Januar 2009 geltende (andere) Rechtslage (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 18. März 2015 XI R 38/13, BFHE 249, 380, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)) und nicht die im vorliegenden Streitfall maßgebende Rechtslage in den Streitjahren 2003 bis 2006.
- 57** 5. Zweifel an der Auslegung des für die Entscheidung im Streitfall einschlägigen Unionsrechts bestehen angesichts der bereits vorliegenden einschlägigen EuGH-Rechtsprechung nicht. Eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --wie von der Klägerin angeregt-- ist daher nicht geboten (vgl. zu den Voraussetzungen einer EuGH-Vorlage: EuGH-Urteile CILFIT vom 6. Oktober 1982 C-283/81, EU:C:1982:335, Neue Juristische Wochenschrift 1983, 1257, Rz 21; Gaston Schul Douane-expediteur vom

6. Dezember 2005 C-461/03, EU:C:2005:742, HFR 2006, 416, Rz 16; Intermodal Transports vom 15. September 2005 C-495/03, EU:C:2005:552, HFR 2005, 1236, Rz 31).

- 58** 6. Das FA war schließlich nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben daran gehindert, die ärztlichen Leistungen nunmehr als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln.
- 59** a) Dies käme nur dann in Betracht, wenn der Klägerin eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden wäre oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hätte (vgl. BFH-Urteil vom 30. März 2011 XI R 30/09, BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, Rz 30, m.w.N.).
- 60** b) Der Klägerin ist keine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden.
- 61** aa) Das FA hat weder in dem Schreiben vom 17. April 2002 noch in dem vom 15. August 2003 eine verbindliche Auskunft erteilt. Das ergibt sich schon eindeutig aus den jeweiligen Ausführungen, dass einem "vorläufigen" Aufteilungsschlüssel mit einem Aufteilungssatz von 50 % zu 50 % zugestimmt werde, der bei der Erstellung des jeweiligen Jahresabschlusses nochmals zu überprüfen sei.
- 62** bb) Für dieses Verständnis ist ohne Belang, ob die Voraussetzungen zur Erteilung einer verbindlichen Zusage nach Maßgabe des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Juni 1987 IV A 5-S 0430-9/87 (BStBl I 1987, 474) vorlagen oder leicht hätten geschaffen werden können oder ob das FA zu einer dahingehenden Beratung gemäß § 89 AO verpflichtet war (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, Rz 33).
- 63** c) Das FA hat auch nicht durch sein Verhalten außerhalb einer verbindlichen Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen.
- 64** aa) Ein Vertrauenstatbestand besteht in einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, Rz 36, m.w.N.).
- 65** bb) Die Klägerin konnte selbst dann nicht davon ausgehen, das FA werde an seiner in den Schreiben vom 17. April 2002 und 15. August 2003 vertretenen Rechtsauffassung, dass der Pflegekostensatz in steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen aufzuteilen sei, auf Dauer festhalten werde, wenn dies --wie sie behauptet-- die Amtsträger A und B mündlich zugesichert hätten. Denn diese (unverbindliche) Auskunft hätte wegen der Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung offensichtlich unter dem Vorbehalt gestanden, dass sich die Rechtslage nicht änderte, was hier hinsichtlich der Besteuerung der bis zur Veröffentlichung des BFH-Urteils in BFHE 204, 503, BStBl II 2004, 677 nach § 4 Nr. 14 UStG a.F. steuerfrei belassenen Umsätze aus ärztlichen Heilbehandlungen aber der Fall war.
- 66** cc) Es entspricht im Übrigen dem von der Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, dass das FA --wie hier-- in jedem Veranlagungs- bzw. Besteuerungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat. Das FA ist an eine bei einer früheren Veranlagung bzw. Besteuerung zugrunde gelegte Rechtsauffassung auch dann nicht gebunden, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert hat (vgl. BFH-Urteile in BFHE 233, 18, BStBl II 2011, 613, Rz 38; vom 14. Mai 2014 XI R 13/11, BFHE 245, 424, BStBl II 2014, 734, Rz 39, jeweils m.w.N.).
- 67** 7. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Abweisung der Klage.
- 68** 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 143 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)