

Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht

Ehemals Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (DVR)

Schriftleitung: Dr. Achim Valentin, Richter am Finanzgericht
Heinz Neu, Richter am Finanzgericht

Nr. 10 / Oktober 2005

91. Jahrgang

Seite 289

Beiträge/Aufsätze

Das Zweiklassensystem im umsatzsteuerrechtlichen Gesundheitswesen

Prof. Dr. Hermann-Josef Tehler, Bocholt

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sind nach nationalem Umsatzsteuerrecht gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerbefreit.

Die 6. EG-RL befreit diese Umsätze, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts bewirkt werden. Die Umsätze anderer Einrichtungen sind nur befreit, wenn den Einrichtungen von den Mitgliedstaaten ein vergleichbarer sozialer Charakter zuerkannt wird. Der nachfolgende Beitrag prüft die Frage, ob § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG den verfassungsrechtlichen Grundsätzen und den Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts entspricht.

I. Einleitung

Das Gesundheitswesen ist nicht nur ein Problem in der Sozialpolitik, sondern auch in der Steuerpolitik. Gerade die Umsatzbesteuerung der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung hat seit geraumer Zeit eine dynamische Entwicklung genommen. Rechtsgrundlage im nationalen Umsatzsteuerrecht ist u. a. § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG.

Ursache für die Neuorientierung im Bereich des § 4 Nr. 16 UStG war u. a. die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts¹⁾. Wegweiser für die Auslegung des § 4 Nr. 14 UStG war ebenfalls die Rechtsprechung des EuGH²⁾. Der BFH stand bzw. steht noch immer vor der Aufgabe, sowohl die Grundsätze des Bundesverfassungsgerichts als auch des EuGH zu beachten beziehungsweise umzusetzen³⁾.

Auch das Verhältnis zwischen den beiden Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG dürfte zur Zeit noch nicht geklärt sein. Während § 4 Nr. 14 UStG die Heilbehandlung aus der Tätigkeit als Arzt oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit generell befreit, werden die Umsätze eines Krankenhauses, auch soweit

es sich um die ärztliche Behandlung handelt, nur befreit, wenn das Krankenhaus entweder von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben wird, § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG, oder das Krankenhaus die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 oder Abs. 2 AO erfüllt, § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG. Nach Auffassung des BFH wird die Unterscheidung dadurch gerechtfertigt, dass die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt nach § 4 Nr. 14 UStG regelmäßig außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelnden erbracht werden, während die ärztlichen Behandlungen durch Krankenhäuser regelmäßig aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen bestehen, die in einer Vielzahl sonstiger Krankenhausleistungen eingebettet sind und mit diesen einheitlich umsatzsteuerrechtlich behandelt werden müssen⁴⁾. Der BFH beruft sich bei seiner Entscheidung ausdrücklich auf die Rechtsprechung des EuGH⁵⁾. Zwischenzeitlich hat der BFH die Frage des

1) BVerfG, Beschl. v. 29. 10. 1999, 2 BvR 1264/90, BStBl II 2000, 155; BVerfG, Beschl. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 1820/92, BStBl II 2000, 158; BVerfG, Beschl. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160; zur Kritik zu den Beschlüssen vgl. *Heidner*, Entwicklung der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Heilhilfsberufen, UR 2004, 559; *Klenk*, Anmerkung, DStR 1999, 1986.

2) EuGH, Urt. v. 10. 9. 2002, Rs. C-1411/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513; EuGH, Urt. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dornier – Stiftung für Klinische Psychologie, BStBl 2004, 681.

3) BFH, Urt. v. 11. 11. 2004, V R 34/02, UR 2005, 207 m. Anm. *Heidner*; BFH, Urt. v. 22. 4. 2004, V R 1/98, UR 2004, 475; BFH, Urt. v. 18. 3. 2004, V R 53/00, UR 2004, 421.

4) BFH, Urt. 18. 3. 2004, V R 53/00, UR 2004, 421.

5) EuGH, Urt. v. 10. 9. 2002, Rs. C-141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513; EuGH, Urt. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dornier-Stiftung für Klinische

Verhältnisses der beiden Steuerbefreiungsvorschriften dem EuGH vorgelegt⁶).

Im nachfolgenden Beitrag geht es um die Anwendung und Auslegung des § 4 Nr. 16 UStG, und zwar vorwiegend um die Umsätze, die mit dem Betrieb der Krankenhäuser steuerfrei gestellt werden. Dabei soll untersucht werden, ob die Befreiungsvorschrift den verfassungsrechtlichen und gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entspricht.

II. Norminhalt des § 4 Nr. 16 UStG

§ 4 Nr. 16 UStG befreit u. a. die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, Einrichtungen zur Geburtshilfe eng verbundenen Umsätze, sofern die unter den Buchst. a bis e der Bestimmung geforderten Voraussetzungen gegeben sind.

Die Befreiung der begünstigten Einrichtungen hängt von der Person des Betreibers ab. Falls die Einrichtungen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, sind an die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG keine weiteren Voraussetzungen geknüpft. Sofern die begünstigten Einrichtungen von einer juristischen Person des Privatrechts oder einer natürlichen Person betrieben werden, ist für die Steuerbefreiung zusätzlich erforderlich, dass die einschränken- den Voraussetzungen der Buchst. b bis e des § 4 Nr. 16 UStG vorliegen.

Wird zum Beispiel ein Krankenhaus von einem privaten Unternehmer betrieben, kann es nur unter den Einschränkungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG zur begünstigten Einrichtung werden. Voraussetzung ist, dass das Krankenhaus im vorangegangenen Kalenderjahr ein Zweckbetrieb i. S. d. § 67 AO gewesen sein muss. § 67 AO unterscheidet Krankenhäuser danach, ob sie in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fallen, § 67 Abs. 1 AO oder nicht, § 67 Abs. 2 AO.

Nach § 67 Abs. 1 AO liegt ein Zweckbetrieb nur vor, wenn das Krankenhaus in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt. Nach dem Wortlaut des § 67 Abs. 1 AO müssen mindestens 40 % der jährlichen Pflage- tage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen nach §§ 11, 13 und 26 Bundespflegesatzverordnung berechnet werden. Entgelt im Sinne des § 67 Abs. 1 AO ist der allgemeine Pflegesatz

Nach § 67 Abs. 2 AO ist ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, dann Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 % der jährlichen Pflage- tage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausbehandlung kein höheres Entgelt als nach § 67 Abs. 1 AO berechnet wird⁷). Das bedeutet, dass nicht mehr als 60 % der jährlichen Pflage- tage auf Patienten entfallen dürfen, die sonstige be- sondern berechenbare Leistungen (Wahlleistungen im Sinne des § 22 Bundespflegesatzverordnung) in An- spruch nehmen, z. B. Unterbringung in Ein- oder Zwei- bettzimmern oder besonders angebotene ärztliche Lei- stungen.

Bei den Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung ist für die Inanspruchnahme der Steuerbe- freiung durch private Unternehmer nach § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG erforderlich, dass mindestens 40 % der

Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr den in § 4 Nr. 15 Buchst. b UStG genannten Personen, d. h. in der gesetzlichen Sozialversicherung Versicherten, den Sozialhilfeempfängern oder Versorgungsberechtigten nach dem Bundesversorgungsgesetz zugute gekommen sind. Werden diese Einrichtungen von juristischen Per- sonen des öffentlichen Rechts betrieben, ist diese Ein- schränkung nicht Voraussetzung für die Inanspruch- nahme der Steuerbefreiung.

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG hat sozialpoli- tischen Charakter. Sie soll verhindern, dass sich die Lei- stungen u. a. im Bereich des Gesundheitswesens auf der Letztverbraucherseite um die Umsatzsteuer verteuern. Die Empfänger der Leistungen sind in erster Linie Pri- vatpersonen, auch wenn für einen Großteil der Lei- stungen Versicherungen, Sozial- bzw. Privatversicherungen eintreten. Die Befreiung soll bewirken, so der BFH, dass der Zugang zur Krankenhausbehandlung und zur ärzt- lichen Heilbehandlung nicht durch die höheren Kosten versperrt wird, die entstünden, wenn die Behandlung selbst oder die mit ihnen eng verbundenen Umsätze der Mehrwertsteuer unterworfen wären⁸).

Einige Beispiele sollen die Folgerungen bei der Anwen- dung des § 4 Nr. 16 Buchst. a und b UStG aufzeigen.

Beispiel 1

Ein Krankenhaus erfüllt die Voraussetzungen des § 67 AO, weil 45 % der Pflage- tage nach dem allgemeinen Pflegesatz berechnet werden. Damit ist das Kranken- haus eine begünstigte Einrichtung i. S. d. § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG und somit alle Krankenhausbehandlungen steuerbefreit. Folglich kommen die Patienten, die die übrigen 55 % der Pflage- tage mit Wahlleistungen in Anspruch nehmen, in den Genuss der Steuerbefreiung, obwohl nach den Vorgaben des Gesetzes diese Lei- stungen gerade nicht umsatzsteuerrechtlich begünstigt sein sollen. Betroffen sind immerhin mehr als die Hälfte der Leistungen dieser Krankenhäuser.

Beispiel 2

Ein Krankenhaus erfüllt die Voraussetzungen des § 67 AO nicht, weil lediglich 35 % der Pflage- tage nach dem allgemeinen Pflegesatz berechnet werden.

In diesem Fall können die Krankenhausbehandlungen der Patienten, die nach dem allgemeinen Pflegesatz be- rechnet werden, nicht steuerfrei gestellt werden, obwohl nach den Vorgaben des Gesetzes gerade diese Lei- stungen von der Umsatzsteuer entlastet werden sollen. Das sind im konkreten Fall immerhin 35 % der Patienten.

Nach den gesetzlichen Vorgaben haben wir in Deutsch- land also ein Zweiklassensystem im umsatzsteuerrecht- lichen Gesundheitswesen. Die Ursache dafür liegt an der jeweiligen Qualität des Leistungserbringers, des Krankenhauses.

Beispiel 3

Ein Krankenhaus, welches von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben wird, berechnet 100 % der Pflage- tage mit Wahlleistungen. Da nach § 4 Nr. 16

(Fortsetzung)

Psychologie, BStBl II 2004, 681; zur Kritik gegenüber der Rechtsprechung des BFH und des EuGH vgl. *Schmidbauer/Wittstock*, Umsatzsteuerliche Behandlung einer Privatklinik im Lichte der BFH-Rechtsprechung – Quo vadis?, UR 2005, 297.

6) BFH, Beschl. v. 25. 11. 2004, V R 55/03, UR 2005, 321.

7) *Kraeusel* in Reiß/Kraeusel/Langer, § 4 Nr. 16 UStG Rz. 37.

8) BFH, Beschl. v. 25. 11. 2004, V R 55/03, UR 2005, 321; vgl. auch EuGH, Urt. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dor- nier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584.

Buchst. a UStG keine Einschränkungen vorgesehen sind, werden sämtliche Krankenhausbehandlungen von der Umsatzsteuer befreit. Betroffen sind Krankenhäuser des Bundes, des Landes, der Gemeinden, öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften, Orden mit öffentlich-rechtlicher Rechtspersönlichkeit. Krankenhäuser der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege fallen nicht darunter. Es werden also 100 % der Leistungen umsatzsteuerrechtlich begünstigt, die nach der Zielrichtung des Gesetzes – nicht nach dem Wortlaut des Gesetzes – nicht begünstigt werden sollen.

Da nach den Feststellungen von Schmidbauer-Wittstock⁹⁾ zunehmend private Klinikbetreiber die durch § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG vorgesehenen Grenzen nicht einhalten können, dürften die steuerrechtlichen Auswirkungen nicht unerheblich sein, sicherlich sehr zur Freude des Finanzministers, weniger des Gesundheitsministers bzw. der Versicherungen.

III. Gemeinschaftsrechtliche Grundlage

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL sind Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze von der Mehrwertsteuer befreit, sofern sie 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.

Nach Art. 13 Teil A Abs. 2 der 6. EG RL können die Mitgliedstaaten die Gewährung der unter Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiungen in bestimmtem Umfang einschränken. Die Befreiungen können bei Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, u. a. davon abhängig gemacht werden, dass

- diese keine systematische Gewinnerzielungsabsicht haben,
- sie etwaige Gewinne nicht ausschütten,
- die Leitung und Verwaltung ehrenamtlich erfolgt und
- Preise angewendet werden, die genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen.

Die Befreiungen dürfen auch nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zu Ungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmungen führen.

IV. Verfassungsrechtliche Grundsätze

Art. 3 GG verlangt die Gleichbehandlung aller Menschen vor dem Gesetz. Der Gleichheitssatz ist umso strikter, je mehr er den Einzelnen als Person betrifft, und umso mehr für gesetzgeberische Gestaltungen offen, als allgemeine, für rechtliche Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden¹⁰⁾.

Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Gestaltungsraum. Nach Festlegung des Ausgangsbestandandes hat er aber die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig i. S. d. Belastungsgleichheit umzusetzen¹¹⁾.

Die Umsatzsteuer erfasst die Kaufkraft, den Markterfolg des Konsumenten. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG belastet die Umsatzsteuer die entgeltliche unternehmerische Leistung im Inland. Sie ist darauf angelegt, auf den End-

verbraucher überwältigt zu werden; Umsatzsteuerbelastungen einer Leistung an einen Unternehmer werden durch Vorsteuerabzug zurückgenommen, § 15 UStG. Eine Steuerbegünstigung für bestimmte Unternehmer widerspricht dem System der Umsatzsteuer, das eine Begünstigung bestimmter Unternehmer nach der Konzeption der Überwälzbarkeit nicht erlaubt. Systemgerecht sind nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher, nicht einzelner Unternehmergruppen¹²⁾. Soweit das Umsatzsteuerrecht nach Umsatzarten und Unternehmern unterscheidet und daran unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen diese ihre Rechtfertigung in besonderen sachlichen Gründen finden¹³⁾.

Das BVerfG hat deswegen entschieden, dass die Rechtsform, in der eine Leistung von einem Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuerrechts erbracht wird, kein hinreichender Differenzierungsgrund für eine Umsatzsteuerbefreiung ist¹⁴⁾. Die generelle umsatzsteuerliche Verschonung nur der von einem Arzt als natürlicher Person erbrachten umsatzsteuerlichen Leistung gegenüber der umsatzsteuerlichen Erfassung ärztlicher Leistungen einer in der Rechtsform einer GmbH geführten Arztpraxis ist mit Art. 3 GG nicht vereinbar. Die unterschiedlichen Rechtsfolgen, die sich lediglich aus der Unternehmersphäre ergeben, sind aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nicht hinnehmbar.

Gleiche Überlegungen treffen auch bei der Vorschrift des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG zu.

Die Befreiung soll bewirken, dass der Zugang zur Krankenhausbehandlung und zur ärztlichen Heilbehandlung nicht durch die Umsatzsteuer verteuert wird¹⁵⁾. Wie die obigen Beispiele zeigen, kann diese Vorschrift das nicht leisten bzw. bewirkt gerade das Gegenteil.

Wenn das Krankenhaus nicht die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt, werden sämtliche Krankenhausbehandlungen der Umsatzsteuer unterworfen. Damit unterscheidet die Vorschrift nach der Qualität des Unternehmers – nicht nach der Qualität der Leistung – und knüpft daran unterschiedliche Folgen, die auch keine Rechtfertigung in sachlichen Gründen findet.

Nun wird immer wieder betont, mit der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG werde ein Teilbereich sozialer

9) Schmidbauer/Wittstock, Umsatzsteuerliche Behandlung einer Privatklinik im Lichte der BFH-Rechtsprechung – Quo vadis?, UR 2005, 297.

10) BVerfG, Urt. v. 29. 10. 1999, 2 BvR 1264/90, BStBl II 2000, 155.

11) Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, 354 ff.; Lehner, Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, in Festschrift für Tipke 1995, 237; BVerfG, Beschl. v. 11. 1. 2005, 2 BvR 167/02, DStR 2005, 911.

12) BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160; Reiß in Reiß/Kraeusel/Langer, Einführung UStG Rz. 46 ff.; Walden, Die Umsatzsteuer als indirekte Verbrauchsteuer, Diss. Essen 1986; Tehler, Die Umsatzsteuer als angewandte Verkehrs- und/oder Verbrauchsteuer, Diss. Köln 1986.

13) BVerfG, Beschl. v. 29. 9. 1999, 2 BvR 1264/90, BStBl II 2000, 155; BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160.

14) BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160.

15) BFH, Beschl. v. 25. 11. 2004, V R 55/03, UR 2005, 321; EuGH, Urt. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584.

Leistungen von der Umsatzsteuer befreit. Es werde eine Kostendämpfung im Bereich sozialer und medizinischer Einrichtungen bezweckt¹⁶). Für das BVerfG liegt der sachliche Grund der Befreiung des § 4 Nr. 14 UStG in dem Zweck, die Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer zu entlasten¹⁷).

Auch mit dieser Begründung kann § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG nicht gerechtfertigt werden, wie durch die Beispiele deutlich geworden ist. Wenn ein Krankenhaus die Voraussetzungen des § 67 AO erfüllt, werden sämtliche Krankenhausbehandlungen umsatzsteuerrechtlich begünstigt. Damit werden mehr (bis zu 60 %) Krankenhausbehandlungen steuerlich begünstigt, die nach der Zweckbestimmung gerade nicht begünstigt werden sollen. Wenn aber mehr als die Hälfte der Leistungen steuerbegünstigt wird, die gerade nicht begünstigt werden sollen, kann nicht davon gesprochen werden, dass der Gesetzgeber „eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt hat“¹⁸).

Das Gleiche gilt für den Fall, dass das Krankenhaus die Voraussetzungen des § 67 AO nicht erfüllt. In dem Fall werden auch die Patienten, bei denen die Pflage tage nach dem allgemeinen Pflegesatz berechnet werden, in die Steuerpflicht genommen, obwohl der Gesetzgeber gerade sie umsatzsteuerrechtlich entlasten will. Das können bis zu 39 % der Pflage tage eines Krankenhauses sein, also nicht eine zu vernachlässigende Minderheit. Hervorgerufen werden diese Ungerechtigkeiten ausschließlich dadurch, dass umsatzsteuerrechtlich systemwidrig die Steuervergünstigung an die Qualität des Leistungserbringers – Krankenhaus – angeknüpft wird. Eine Steuerermäßigung für Umsätze, die sich nach der Qualität der Unternehmer richtet, widerspricht dem System der Umsatzsteuer, das eine Begünstigung bestimmter Unternehmer nach der Konzeption der Überwälzbarkeit nicht erlaubt. Systemgerecht sind nur Vergünstigungen im Interesse der Verbraucher¹⁹).

Das gesetzlich vorgeschriebene Zweiklassensystem im umsatzsteuerrechtlichen Gesundheitswesen entspricht nicht den verfassungsrechtlichen Grundsätzen.

Hinzuweisen ist auch noch auf folgende umsatzsteuerrechtliche Ungereimtheit. Falls ein Krankenhaus zum Ende eines Kalenderjahres nach den berechneten Pflage tagen an der Grenze des § 67 AO liegt, um die Steuervergünstigungen zu erhalten, und ein Patient bittet um Aufnahme mit Wahlleistungen (also steuerbefreiungsschädlich), kann die Aufnahme dieses einen Patienten dazu führen, dass im kommenden Kalenderjahr sämtliche Krankenhausbehandlungen des Krankenhauses umsatzsteuerbelastet sind. Inwieweit die Aufnahme des Patienten aus standesrechtlichen Gründen überhaupt abgelehnt werden kann, soll hier nicht erörtert werden.

Auf eine weitere umsatzsteuerwidrige und auch gleichheitsverletzende Ungereimtheit ist hinzuweisen. Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG wird gewährt, wenn die Voraussetzungen des § 67 AO im **vorangegangenen Kalenderjahr** vorgelegen haben. Wenn zum Beispiel die Voraussetzungen des § 67 AO im Kalenderjahr 2004 vorgelegen haben, können im Kalenderjahr 2005 100 % Pflage tage mit Wahlleistungen (eigentlich nicht steuerbegünstigt) steuerfrei abgerechnet werden. Im Jahre 2006 müssten hingegen sämtliche Krankenhausbehandlungen steuerpflichtig abgerechnet werden, selbst wenn 100 % Pflage tage mit dem all-

gemeinen Pflegesatz abgerechnet werden. Diese für die Praxis als Vereinfachung gedachte Regelung ist aus umsatzsteuerrechtlicher Systematik nicht haltbar. Sie steht mit dem Ziel des Gesetzes im Widerspruch.

§ 4 Nr. 16 Buchst. a UStG, der Krankenhausbehandlungen durch Krankenhäuser, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, ohne jede Einschränkung befreit, verwirklicht das vom Gesetzgeber selbst gesetzte Ziel, setzt also die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig um²⁰). Als Einrichtungen kommen nur solche in Betracht, die von der juristischen Person des öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art betrieben werden²¹). Diese Einrichtungen befinden sich allerdings in einem nicht zu rechtfertigenden Vorteil zu den Einrichtungen i. S. d. § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG²²).

Ob das BVerfG durch seine Rechtsprechung dem Gesetzgeber die Möglichkeit zu einem anderen Zweiklassensystem im umsatzsteuerrechtlichen Gesundheitswesen eröffnet hat, erscheint zweifelhaft. Das BVerfG hat in seiner Rechtsprechung ausgeführt: Der sachliche Grund der Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen und sonstige Heilberufe liegt in dem Zweck, die Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer zu entlasten²³). Der Gesetzgeber könnte nun auf die Idee kommen, die Krankenhausbehandlung der Patienten, bei denen mit dem allgemeinen Pflegesatz abgerechnet wird, von der Umsatzsteuer zu befreien, hingegen die Behandlung der Patienten, die Wahlleistungen in Anspruch nehmen, von der Steuerbefreiung auszunehmen. Eine solche Gesetzeslage wäre m. E. ebenfalls verfassungswidrig; die Frage soll hier jedoch nicht weiter erörtert werden²⁴).

V. Gemeinschaftsrechtliche Grundsätze

Der EuGH betont in ständiger Rechtsprechung die Bedeutung der steuerlichen Neutralität der Mehrwertsteuer. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es insbesondere, so der EuGH, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt wer-

- 16) *Kraeusel* in Reiß/Kraeusel/Langer, § 4 Nr. 16 UStG Rz. 7.
- 17) BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160.
- 18) BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160.
- 19) BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160.
- 20) BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160.
- 21) *Husmann* in Rau/Dürrwächter, 8. Aufl. 1997, § 4 Nr. 16 UStG Rz. 73.
- 22) Vgl. zur wettbewerbswidrigen Besteuerung der öffentlichen Hand, *Lange*, Bundesrechnungshof kritisiert mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DB 2004, 2776.
- 23) BVerfG, Urt. v. 29. 10. 1999, 2 BvR 1264/90, BStBl II 2000, 155; BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 1820/92, BStBl II 2000, 158; BVerfG, Urt. v. 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl II 2000, 160.
- 24) Vgl. dazu *Heidner*, Entwicklung der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Heilhilfsberufen, UR 2004, 559; *Schmidbauer/Wittstock*, Umsatzsteuerliche Behandlung einer Privatklinik im Lichte der BFH-Rechtsprechung – Quo vadis?, UR 2005, 297.

den²⁵). Die Rechtsform, in der eine Leistung von einem Unternehmer i. S. d. Mehrwertsteuerrechts erbracht wird, ist auch für den EuGH kein hinreichender Differenzierungsgrund für die Mehrwertsteuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-RL.

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL ist für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung u. a. Voraussetzung, dass die Krankenhausbehandlung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit im wesentlichen sozialen Charakter anerkannt worden sind, erbracht werden.

Da Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL die Voraussetzungen und Modalitäten einer Anerkennung des sozialen Charakters von den anderen Einrichtungen nicht festlegt, ist es grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jeden Mitgliedstaates, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann.

In Art. 13 Teil Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL ist vorgesehen, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der unter Abs. 1 Buchst. b vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der Bedingungen abhängig machen können, die in dieser Bestimmung aufgezählt werden²⁶).

Den Mitgliedstaaten ist somit ein Ermessen eingeräumt, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen. Bei der Ausübung des Ermessens haben die Mitgliedstaaten jedoch die Anwendung der Gemeinschaftsgrundsätze, insbesondere die Gleichbehandlung zu beachten²⁷).

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Steuerbefreiungen des Art. 13 der 6. EG-RL eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung muss jedoch mit den Zielen im Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuerrecht beruht²⁸).

Das gemeinsame Ziel der Steuerbefreiung sowohl nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b als auch Buchst. c der 6. EG-RL ist, die Kosten der Heilbehandlung zu senken und diese Behandlung dem Einzelnen zugänglicher zu machen.²⁹). Wenn weiter beachtet wird, dass es ständige Rechtsprechung des EuGH ist, dass die Mehrwertsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer ist³⁰), kommt man zwangsläufig zu dem Ergebnis, dass § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG gerade diesem Anspruch nicht gerecht wird. Wie oben ausgeführt wurde, kommen nicht alle Verbraucher in den Genuss, eine kostengünstige Heilbehandlung zu erhalten, weil an den Leistungserbringer Qualifikationen geknüpft werden, die gerade dem Zweck des Art. 13 Teil A der 6. EG-RL zuwiderlaufen.

Dass § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG den Grundsätzen der 6. EG-RL widerspricht, wird durch die weitere Rechtsprechung des EuGH gestützt. Im Urteil vom 3. 4. 2003³¹) führt der EuGH aus, dass der gewerbliche Charakter einer Tätigkeit es im Rahmen des Art. 13 Teil A der 6. EG-RL nicht ausschließt, dass es sich dabei dennoch um eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit

handelt. Irgendwelche Qualifikationen des Leistungserbringers sind also für die Einordnung der Leistung als steuerfrei oder steuerpflichtig unerheblich

Nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung u. a. davon abhängig machen, dass die betreffenden Einrichtungen keine systematische Gewinnerzielung anstreben dürfen. Während der EuGH im Urteil vom 21. 3. 2002 noch ausgeführt hatte, dass Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-RL die Mitgliedstaaten ermächtigt, aber nicht verpflichtet, die Inanspruchnahme der in Abs. 1 vorgesehenen Steuerbefreiungen Einrichtungen vorzubehalten, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind und keine systematische Gewinnerzielung anstreben, stellt der EuGH im Urteil vom 26. 5. 2005 fest: „daraus folgt, dass eine Gewinnerzielungsabsicht eine Inanspruchnahme der Befreiungen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g und h der 6. EG-RL nicht ausschließen kann³²).“

Die gleichen Feststellungen gelten auch für die Krankenhausbehandlungen i. S. d. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL. Auch hier wird durch den EuGH bestätigt, dass es auf bestimmte Qualifikationen des Leistungserbringers nicht ankommen kann. Entscheidend ist die Krankenhausbehandlung als solche, die auch dann als sozial anerkannt werden muss, wenn sie von einem Leistungserbringer mit Gewinnerzielungsabsicht erbracht wird.

Nach den bisherigen Grundsätzen des EuGH scheint sich die Meinung zu verfestigen, dass § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG den Vorgaben der 6. EG-RL nicht entspricht.

Der EuGH hat dagegen aber auch festgestellt, dass die nationalen Behörden bei der Bestimmung der Einrichtungen, die als Einrichtungen mit sozialem Charakter i. S. d. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL anzuerkennen sind, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte verschiedene Gesichtspunkte zu berücksichtigen haben. Dazu gehören das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, sowie der Umstand, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen

25) EuGH, Ur. v. 10. 9. 2002, Rs. C-141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513; EuGH, Ur. v. 26. 5. 2005, Rs. C-498/03 – Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd, <http://curia.eu.int>.

26) EuGH, Ur. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dormier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584.

27) EuGH, Ur. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dormier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584; EuGH, Ur. v. 10. 9. 2002, Rs. C-141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513.

28) EuGH, Ur. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dormier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584.

29) EuGH, Ur. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dormier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584.

30) Vgl. EuGH, Ur. v. 22. 1. 1996, Rs. C-215/94 – *Mohr*, UR 1996, 119 m. Anm. *Widmann*.

31) EuGH, Ur. v. 3. 4. 2003, Rs. C-144/00 – *Hoffmann*, UR 2003, 248.

32) EuGH, Ur. v. 26. 5. 2005, Rs. C-498/03 – Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd, <http://curia.eu.int/>.

Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden³³⁾.

Die Übernahme der Kosten, unter Umständen zum großen Teil durch Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit kann aber kein Kriterium für die Anerkennung als Einrichtung im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL sein. Wie bereits oben ausgeführt, führt die Regelung des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG, die gerade nach diesen Grundsätzen verfährt, zu Ungleichbehandlungen und damit zu einem Verstoß gegen Art. 3 GG. Nun fühlt sich der EuGH nationalen Vorschriften nicht verpflichtet, aber die Charta der Grundrechte der Europäischen Union³⁴⁾ hat auch der EuGH zu beachten, somit auch Art. 20, wonach alle Personen vor dem Gesetz gleich sind. Auch die 6. EG-RL hat eine einmal getroffene Belastungsentscheidung i. S. d. Belastungsgleichheit umzusetzen. Außerdem betont der EuGH selbst, dass bei der Ausübung des Ermessens, ob einer bestimmten Einrichtung sozialer Charakter zuerkannt werden soll, insbesondere die Grundsätze der Gleichbehandlung zu beachten sind.

Als weiteres Kriterium bei der Ermessensausübung nennt der EuGH die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung gekommen sind. Dieses Kriterium bleibt unverständlich bzw. ist wenig hilfreich. Wenn gleiche Leistungen erbracht werden, und wenn, wie der EuGH auch ausführt, die Rechtsform eines Steuerpflichtigen kein Differenzierungsgrund für eine Steuerbefreiung ist, ebenso wenig wie die gewerbliche Tätigkeit oder eine Gewinnerzielungsabsicht des Leistungserbringers eine unterschiedliche Behandlung einer Dienstleistung rechtfertigen kann, kann es eigentlich keine Einrichtungen geben, die nicht als anerkannt zu gelten haben im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL. Dazu zwingt schon der Grundsatz der Neutralität, den der EuGH immer wieder zur Rechtfertigung seiner Entscheidungen heranzieht. So ist daran zu erinnern, so der EuGH: „dass es dieser Grundsatz insbesondere verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln“³⁵⁾.

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL sind Krankenhausbehandlungen und die ärztlichen Behandlungen steuerfrei, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, bewirkt werden. Im nationalen Umsatzsteuerrecht werden die Umsätze von Einrichtungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts getätigt werden, ohne Einschränkung von der Umsatzsteuer befreit. Das ist teilweise historisch zu erklären. Die Befreiung im UStG 1951 hatte zum Ziel, die Haushalte der Gebietskörperschaften von den an die Krankenanstalten zu zahlenden Zuschüssen zu befreien. Durch spätere Änderungen wurden auch in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betriebene Krankenanstalten befreit, die im besonderen Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienen³⁶⁾. Mit der Einführung der Mehrwertsteuer – UStG 1967 – ist aber ein Systemwechsel vollzogen worden, der auch bei der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG beachtet werden muss. Es geht nicht mehr um die Entlastung der Krankenanstalten – mittelbar zu Gunsten der Haushalte der Gebietskörperschaften –, sondern um die Entlastung der Patien-

ten: „die Kosten der Heilbehandlung zu senken und diese Heilbehandlungen dem einzelnen zugänglicher zu machen“³⁷⁾.

Wenn bisher die Einrichtungen des öffentlichen Rechts eine Sonderbehandlung erfuhren, so auch deswegen, weil unterstellt wurde, dass diese Einrichtungen kostengünstiger – weil ohne Gewinnstreben – die Krankenhausbehandlungen anbieten könnten. Nachdem der EuGH nunmehr aber festgestellt hat, dass soziale Leistungen auch von einer Einrichtung erbracht werden können, die mit Gewinnerzielungsabsicht arbeitet, kann die gesamte Bandbreite der Preisgestaltung kein Unterscheidungskriterium mehr sein.

Somit verbleibt als Vergleichsmaßstab i. S. d. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL ausschließlich die Krankenhausbehandlung bzw. die ärztliche Heilbehandlung. Der EuGH hat eine ärztliche oder ärztähnliche Leistung dahingehend definiert, dass eine Leistung erforderlich ist, die zum Zwecke der Vorbeugung, Diagnose und Behandlung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen vorgenommen wird. Das Hauptziel der Leistung muss dabei im Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit bestehen³⁸⁾. Auszugrenzen sind danach die Krankenhäuser, die das nicht zu leisten vermögen, z. B. Schönheitsfarmen, eventuell Bade-, Trink- und Liegekuren³⁹⁾. Nur so lässt sich auch die vom EuGH geforderte – aber leider nicht vollzogene – Wettbewerbsneutralität zu Einrichtungen des öffentlichen Rechts erreichen⁴⁰⁾.

VI. Zusammenfassung

§ 4 Nr. 16 Buchst. b UStG entspricht nicht den verfassungsrechtlichen Vorgaben des BVerfG. Nach den Grundsätzen des BVerfG ist Art. 3 GG berührt und verletzt. Der EuGH ist bei der Auslegung des Begriffs „anderer ordnungsgemäß anerkannter Einrichtungen gleicher Art“ in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL widersprüchlich. Er überlässt die Entscheidung letztendlich nationalen Behörden bzw. Gerichten. Die für die Ermessensentscheidung zu beachtenden Kriterien werden den Grundsätzen des BVerfG nicht gerecht.

33) EuGH, Urt. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584.

34) ABINr. C 364 v. 18. 12. 2000.

35) EuGH, Urt. v. 26. 5. 2005, Rs. C-498/03 – Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd, <http://curia.eu.int/>.

36) *Husmann* in Rau/Dürrewächter, 8. Aufl. 1997, § 4 Nr. 16 UStG Rz. 6.

37) So ständige Rechtsprechung des EuGH, vgl. EuGH, Urt. v. 6. 11. 2003, Rs. C-45/01 – Christoph Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, UR 2003, 584.

38) EuGH, Urt. v. 20. 11. 2003, Rs. C-212/01 – *Unterpertinger*, UR 2004, 70; vgl. auch *Heidner*, Entwicklung der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Heilhilfsberufen, UR 2004, 559.

39) Vgl. schon *Matheja*, Umsatz der Krankenhäuser und Altenheime. Zur Neufassung des § 4 Nr. 16 UStG, UStR 1978, 141.

40) Vgl. dazu auch *Lange*, Bundesrechnungshof kritisiert mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DB 2004, 2776; Bericht des Bundesrechnungshofes, BT-Drucks. 15/4081.