

---

**Datum:** 19.07.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 907/17 U  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2019:0719.1K907.17U.00

---

**Tenor:**

Die Umsatzsteuerbescheide für 2010 bis 2012 vom ... in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom ... werden dahingehend geändert, dass

die Umsatzsteuer 2010 auf ... **EUR**,

die Umsatzsteuer 2011 auf ... **EUR** und

die Umsatzsteuer 2012 auf ... **EUR**

festgesetzt wird.

Der Umsatzsteuerbescheide für 2013 bis 2015, jeweils vom ..., werden dahingehend geändert, dass

die Umsatzsteuer 2013 auf ... **EUR**,

die Umsatzsteuer 2014 auf ... **EUR** und

die Umsatzsteuer 2015 auf ... **EUR**

festgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 30% und der Beklagte zu 70 %.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

---

<b>Tatbestand</b>	1
Die Klägerin wendet sich gegen geänderte Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2010 bis 2012 vom xx.xx.20xx nach Durchführung einer Betriebsprüfung und gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen für die Jahre 2013 bis 2015, zuletzt geändert jeweils mit Bescheid vom xx.xx.20xx.	2
Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz in D-Stadt, D-Straße. Bis ... war sie Teil der „F-Gruppe“ (E-Stadt). ... Seit ... heißt die Klägerin „K-GmbH“.	3
Gegenstand des Unternehmens der Klägerin (vgl. Handelsregister Amtsgericht ...) ist u.a. der Betrieb einer Fachklinik zur ... . Die Erlaubnis zum Betrieb einer solchen Privatklinik mit bis zu x stationären Betten nach § 30 Gewerbeordnung wurde der Klägerin am xx.xx.20xx von der Stadt D erteilt. Auf den Inhalt der Erlaubnis, die mit <i>diversen</i> Auflagen (z. B. ausgebildetes Personal, Bereitschaftsdienst u.a.) versehen wurde, wird verwiesen (vgl. ... ).	4
Das Stammkapital betrug in den Streitjahren ... EUR und wurde im Jahr 20xx zu 100% von der F GmbH & Co. KG gehalten. In dem Zeitraum 20xx bis 2012 reduzierte sich diese Beteiligung auf 10%, ab 2013 war die F GmbH & Co. KG nicht mehr an der Klägerin beteiligt. Ab dem xx.xx.20xx hielt die A-Krankenhaus gGmbH (...) einen Anteil von 10% (... EUR). Weitere Gesellschafter waren bis xx 2012 u.a. ... (seinerzeit kaufmännischer Geschäftsführer der Klägerin), seit xx 2011 ..., seit xx 2014 ... . Die Beteiligungsverhältnisse im Einzelnen ergeben sich aus ... .	5
Die Klägerin ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. ... Hinsichtlich der Anschaffungskosten (Anlagevermögen) für die Jahre 2010 bis 2015 wird auf Anlage 2 zu dem ... Schriftsatz vom xx.xx.20xx (Blatt ...) verwiesen.	6
...	7
Die Klägerin ist eine reine Privatklinik, die nicht an dem gesetzlichen Versorgungssystem teilnimmt. Sie ist kein nach § 108 SGB V zugelassenes Krankenhaus. Sie hatte in den Streitjahren keinen Versorgungsvertrag mit Landesverbänden einer Krankenkasse oder mit den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen. Sie ist weder als Hochschulklinik nach landesrechtlichen Vorschriften anerkannt, noch als Plankrankenhaus in den Krankenhausplan des Landes aufgenommen (...). Sie unterliegt weder der Bundespflegesatzverordnung noch der Verordnung zum Fallpauschalensystem für Krankenhäuser (KFPV).	8
In den Streitjahren führte die Klägerin durch ein Ärzteteam unterstützt von OP-Pflegekräften, Pflegefachkräften, medizinisch-technischen Fachkräften, Verwaltungskräften und externen Personaldienstleistern (Honorarärzten, Bereitschaftsdienst, Facility Management u.a.) in ... in D-Stadt, D-Straße, ... Operationen durch. Das Leistungsspektrum der Klägerin umfasste insbesondere ... Eingriffe (...).	9
Nach den Angaben der Klägerin wurden am Standort D-Stadt ca. x Eingriffe pro Jahr vorgenommen (laut Verkehrswertschätzung, Stand 20xx, rund x Eingriffe pro Jahr (...)) bei einer durchschnittlichen Liegezeit eines Patienten von x Tagen. Für die Behandlung erwarb die Klägerin verschiedene Implantate (z.B. ...). Für Fälle, in denen Komplikationen auftreten, hielt die Klägerin für eine vorübergehende intensivmedizinische Betreuung ein <i>System der</i>	10

*Intensivüberwachungspflege für die Notfallversorgung vor.*

Die Klägerin hatte in den jeweiligen Streitjahren zwischen xx bis xx angestellte Mitarbeiter. Von den bis zu x angestellten Ärzten waren ... nur Dr. Y und Dr. Z die gesamten Streitjahre durchgehend bei der Klägerin beschäftigt. Hinsichtlich der genauen Personalsituation in den einzelnen Streitjahren wird auf ... verwiesen. Außerdem schloss die Klägerin mit selbständigen Ärzten Honorararzt- und Konsiliararztverträge ab (vgl. ...). Hinsichtlich der konkreten Abrechnungsweise mit den selbständigen Honorarärzten wird auf die Ausführungen im dem ... Schriftsatz vom xx.xx.20xx (...) und auf die beispielhaften Honorarabrechnungen (Blatt ...) verwiesen. 11

Hinsichtlich der Anzahl und der Aufteilung der Betten auf die Zimmer (Ein-, Zwei- und Drei-Bettzimmer) machte die Klägerin unterschiedliche Angaben (...). Die Bettenzahl in D-Stadt variierte danach in den Streitjahren zwischen xx und xx Betten. Die Abweichungen erläuterte die Klägerin mit ... Schriftsatz vom xx.xx.20xx dahingehend, dass die jeweilige Bettenzahl sich an den Notwendigkeiten der jeweiligen Zeiträume orientiert habe. Es sei lediglich notwendig gewesen, die konzessionierten xx Betten nicht zu überschreiten. Hinsichtlich der weiteren Raumaufteilung und Einrichtung der Privatklinik in D-Stadt im Einzelnen wird auf ... verwiesen. 12

Bei einer geplanten Behandlung in der Privatklinik beantragte der Patient bei der Klägerin die Gewährung allgemeiner Krankenhausleistungen durch die Klägerin (vgl. Muster Aufnahme-Antrag ...). Die Klägerin rechnete diese gegenüber den Patienten in D-Stadt in Anlehnung an das gesetzlich vorgesehene Diagnosis Related Groups (DRG; deutsch: diagnosebezogene Fallgruppen) Fallpauschalenverfahren ab (vgl. ...). 13

[Anmerkung des Gerichts: Nachfolgend wird die Diktion der Klägerin: „z.B. „DRG-Umsätze“, „GKV-Umsätze“, „Erlöse A-Stadt“ etc. verwendet.] 14

Die Klägerin behandelte die DRG-Umsätze, genauso wie die mit den Patienten gesondert vereinbarten Wahlleistungen (z.B. Einzelzimmerzuschlag; vgl. Muster Wahlleistungsvereinbarung (ohne Datum) Blatt ...) in den Streitjahren 2010 bis 2015 als umsatzsteuerpflichtige Umsätze (vgl. auch Abrechnung ...). Die Kosten für die Eingriffe wurden in Höhe der entsprechenden DRG Fallpauschale in der Regel von den privaten Krankenversicherungen und den Beihilfestellen übernommen. Die Umsatzsteuern wurden von den Versicherungen und Beihilfestellen hingegen grundsätzlich nicht erstattet (vgl. Blatt ...). 15

In dem Zeitraum Januar 2010 bis Mitte 2013 wies die Klägerin in ihren Rechnungen an die Privatpatienten über DRG-Umsätze (einschl. Wahlleistungen) die Umsatzsteuer gesondert aus. Der bis Mitte des Jahres 2013 gesondert ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag betrug insgesamt ... EUR (vgl. ...). 16

Die DRG-Umsätze 2010 bis 2012 sind vorliegend nicht im Streit. Die streitigen DRG-Umsätze für 2013 bis 2015 nebst Wahlleistungsumsätzen betrugen (vgl. ... (netto): 17

**DRG-Umsätze 2013 bis 2015** 18

2013	2014	2015

 19

**Umsätze Zimmerzuschlag, Implantate (19%)** 20

2013	2014	2015

21

Zusätzlich konnten Patienten in D-Stadt auch ärztlichen Wahlleistungen (= sog. Privatbehandlungen) in Anspruch nehmen (vgl. auch Wahlleistungsvereinbarung, Blatt ...). In der Vereinbarung wurde darauf hingewiesen, dass der Behandlungsvertrag bei ärztliche Wahlleistungen nur mit den liquidationsberechtigten Ärzten geschlossen werde. Diese Behandlungen waren ausweislich des Behandlungsvertrages nicht Gegenstand des Vertrages mit der Klink. 22

Die ärztlichen Wahlleistungen durch die bei der Klägerin angestellten Ärzte wurden nach der Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ) abgerechnet. Die Abrechnung der Leistungen erfolgte über die privatärztliche C-Abrechnungsgesellschaft, C-Stadt. Der gesamte Erlös aus den ärztlichen Wahlleistungen floss der Klägerin zu, die diese Umsätze als umsatzsteuerfreie Umsätze berücksichtigte. Die jeweiligen behandelnden angestellten Ärzte hatten mit der Klägerin insoweit eine Beteiligung an der Vergütung im Arbeitsvertrag vereinbart (...). 23

Wahlärztliche Leistungen durch nicht angestellte Ärzte (=Honorarärzte/ Kooperationsärzte) konnten durch diese selbst abgerechnet werden (vgl. Honorarvertrag ...). 24

Die der Klägerin zugeflossenen „**GOÄ-Umsätze (D-Stadt)**“ betragen ... in den Streitjahren 2010 bis 2015 (vgl. Blatt ...): 25

GOÄ Umsätze D-Stadt	2010	2011	2012
stationär			
ambulant			
<b>Summe</b>			

26

GOÄ Umsätze D-Stadt	2013	2014	2015
stationär			
ambulant			
<b>Summe</b>			

27

Ab dem Jahr 2013 nahm die Klägerin auch bei gesetzlich versicherten Patienten, soweit die Krankenkassen (z. B. ...) eine Einzelfallzusage erteilt hatten, in D-Stadt Eingriffe vor. Die Leistungen der Klägerin wurden ebenfalls mit Hilfe der DRG-Fallpauschalen ermittelt und in der Regel (durch Abtretung) direkt mit der jeweiligen Krankenversicherung abgerechnet (vgl. Abrechnungsbeispiele, Blatt ...). Dabei entsprachen - nach unbestrittenem Vortrag der Klägerin – die insoweit durch die Klägerin nach den DRGs in Rechnung gestellten Beträge denen, die ein Plankrankenhaus mit den gesetzlichen Krankenversicherungen abrechnet (vgl. Blatt ... Rechnungsbeispiel für ...). 28

29

Die Umsätze im Zusammenhang mit den gesetzlich versicherten Patienten („GKV-Umsätze“) behandelte die Klägerin ebenso wie die damit zusammenhängenden Wahlleistungen (Einzelzimmerzuschlag, Implantate (0%)) als steuerfreie Umsätze. Diese Umsätze betragen (vgl. ...):

**GKV-Umsätze 2013 bis 2015**

30

2013	2014	2015

31

**Zimmerzuschlag, Implantate (0%)**

32

2013	2014	2015

33

In einem *Informationsblatt* ( vgl. ...), das den Prüfern Ende des Jahres 2013 anlässlich des Eröffnungsgesprächs ausgehändigt wurde, wird angegeben, dass die Klägerin auch ... Eingriffe vornehme und auch eine „Belegabteilung“ unterhalte (Ärzte: K, L, M, N). Hierzu trug die Klägerin zunächst im Klageverfahren vor, dass das *Informationsblatt* ohne Wissen und Genehmigung der Klägerin durch ... ausgelegt worden sei (...). Nach Vorhalt des *Informationsblatts* hat die Klägerin vorgetragen (vgl. Protokoll ET ...), dass es sich bei den in dem *Informationsblatt* als Belegärzte bezeichneten Ärzten tatsächlich nicht um Belegärzte im Sinne des Sozialgesetzbuches, sondern um Honorarärzte der Klägerin gehandelt habe. Soweit *K und L* in den Räumlichkeiten der Klägerin medizinisch nicht indizierte Operationen durchgeführt hätten, hätten die Ärzte dies mit ihren Patienten direkt abgerechnet. Die *Ärztennamen* hätten der Klägerin dann eine OP-Benutzungspauschale gezahlt, die die Klägerin als umsatzsteuerpflichtige Erlöse „Health and Beauty“ (z.B. in 2013: x.xxx,- EUR (netto), 2014: x.xxx,- EUR (netto)) erklärt habe.

34

Bis 20xx hatte die Klägerin neben dem stationären Privatklinikbetrieb in D-Stadt eine zweite Betriebsstätte in E-Stadt, E-Straße. Es handelte sich bei der Betriebsstätte in E-Stadt um einen vorwiegend ambulanten Klinikbetrieb, ... . Die Umsätze „E-Stadt“ wurden als umsatzsteuerpflichtige Umsätze erklärt und sind insoweit zwischen den Beteiligten nicht streitig.

35

Am xx.xx.20xx schloss die Klägerin (Facharztklinik) mit A-Krankenhaus, einem nach § 108 Nr. 2 SGB V zugelassenen Plankrankenhaus, einen Kooperationsvertrag ab (vgl. ...). Dort heißt es u.a.:

36

...

37

Auf den weiteren Inhalt des Kooperationsvertrages wird verwiesen.

38

Zweck des Kooperationsvertrages war nach den Angaben der Klägerin für gesetzlich versicherte Patienten, die von ihren Krankenkassen keine Einzelfallzusage für eine Behandlung in der Privatklinik der Klägerin erhalten haben, eine Möglichkeit zu schaffen, dass diese Patienten von den Ärzten der Klägerin operiert werden könnten.

39

Die gesetzlich versicherten Patienten, die von den Ärzten der Klägerin operiert werden sollten, wurden durch das A-Krankenhaus stationär in A-Stadt aufgenommen. Die gesamte allgemeine Krankenhausbehandlung (Eingriff, Behandlung, Unterkunft) rechnete das A-

40

Krankenhaus jeweils direkt mit den gesetzlichen Krankenversicherungen der Patienten ab. Die für Eingriffe in A-Stadt benötigten Implantate (...) erwarb das A-Krankenhaus auf eigene Rechnung.

Soweit die Patienten Wahlleistung (Einzelbettzimmer, Verpflegung u.a.) in Anspruch nehmen wollten, schlossen die Patienten mit dem A-Krankenhaus Wahlleistungsvereinbarungen ab (vgl. ...). Die Erlöse flossen ebenfalls dem A-Krankenhaus zu. 41

Aufgrund des Kooperationsvertrages zahlte das A-Krankenhaus an die Klägerin in den Streitjahren folgende Beträge (in EUR) (vgl. „Erlöse A-Krankenhaus“ vgl. ...), welche die Klägerin als umsatzsteuerfreie Umsätze behandelte: 42

**Erlöse A-Krankenhaus (Kooperationsvertrag) in EUR:** 43

2010	2011	2012	2013	2014	2015

 44

Hinsichtlich der Ermittlung der vom A-Krankenhaus an die Klägerin zu zahlenden Beträge (zeitweise nach Angabe der Klägerin auch 35% der DRG-Umsätze) wird auf die beispielhaften Abrechnungen (...) Bezug genommen. 45

Das A-Krankenhaus schloss mit den bei der Klägerin angestellten Ärzten (vgl. beispielhaft mit Person Dr. Z, ... jeweils einen Honorararzt- und Konsiliararztvertrag ab. Dort heißt es u.a.: 46

... 47

Auf den weiteren Inhalt des Vertrages wird Bezug genommen. 48

Abweichend von der Regelung in § x des Vertrages (...) verzichtete das A-Krankenhaus auf die Vergütung gegenüber den Ärzten (...). 49

Die gesetzlich versicherten Patienten, die stationär im A-Krankenhaus aufgenommen waren, schlossen teilweise eine Vereinbarung über wahlärztliche Leistungen (= Privatbehandlung) mit den jeweils behandelnden Ärzten ab (...). Die wahlärztlichen Leistungen durch die bei der Klägerin angestellten Ärzte (z.B. Dr. Y, Dr. Z) am Standort A-Stadt wurden nach der Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ) abgerechnet. Die Abrechnung dieser Leistungen erfolgte über die C-Abrechnungsgesellschaft. Die für die Privatbehandlung in Rechnung gestellten Beträge („GOÄ-Umsätze A-Stadt) flossen insgesamt der Klägerin in folgender Höhe zu: 50

**„GOÄ-Umsätze (A-Stadt)“** 51

2010 bis 2012	2013	2014	2015

 52

In den Steuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2012 erklärte die Klägerin folgende steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG ohne Vorsteuerabzug (Anlage UR Zeile 47): 53

als steuerfrei erklärte Umsätze	2010	2011	2012

 54

Anlage UR			
Zeile 47			

Ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung zu den Bilanzen setzten sich die erklärten Umsätze wie folgt zusammen (Abweichung im Jahr 2012):

55

<b>Zusammensetzung</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>steuerfreie Umsätze (GuV)</b>			
Erlöse A-Krankenhaus (=A-Stadt)			
<i>Erlöse GOÄ</i>			
integrierte Versorgung			
<i>sonstige Erlöse</i>			
<b>Summe</b>			

56

Im Laufe des Klageverfahrens hat die Klägerin hinsichtlich der Jahre 2011 und 2012 hiervon abweichend nunmehr folgende Beträge erklärt, wobei wegen eines Formelfehlers mit Schriftsatz vom xx.xx.20xx erneut abweichende Beträge hinsichtlich des Jahres 2012 übermittelt wurden (vgl. ...):

57

<b>steuerfrei nach Ansicht Klägerin</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Erlöse A-Krankenhaus A-Stadt Koop.vereinb.			
Erlöse GOÄ stationär D- Stadt			

58

Erlöse GOÄ stationär A-Stadt			
Erlöse GOÄ ambulant D-Stadt			
integrierte Versorgung			
sonstige Erlöse			
<b>Summe</b>			

Nach unbestrittenem Vortrag der Klägerin wurden in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2010 die Beträge „Erlöse GOÄ“ und die „sonstigen Erlöse“ versehentlich vertauscht (vgl. Protokoll ET vom xx.xx.20xx). 59

Am xx.xx.20xx (...) fand ein Gespräch im Finanzamt ... zwischen den Beteiligten statt. Anlass war die aktuelle Rechtsprechung (Entscheidungen des FG Baden-Württemberg vom 28.11.2012, 14 K 2883/10 und des EuGH vom 15.11.2012 C-174/11, Zimmermann) und die Anzeige der Klägerin (Schreiben vom xx.xx.20xx), künftig gegen die Umsatzsteuerbescheide Einspruch zu erheben und die Steuerfreiheit der bisher nach deutschem Recht umsatzsteuerpflichtig erklärten Umsätze für Behandlungsleistungen gegenüber Privatpatienten („DRG-Umsätze“), die sie als umsatzsteuerpflichtig erklärt habe, unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL zu beantragen. In der Voranmeldung sollten wie bisher umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Leistungen erklärt werden. 60

Am xx.xx.20xx reichte die Klägerin außerdem geänderte Umsatzsteuererklärungen u.a. für die Jahre 2010 und 2011 ein, in denen der Aufteilungsschlüssel für die Vorsteuern „korrigiert“ wurde. An diesen Erklärungen hält die Klägerin jedoch nicht mehr fest (vgl. Klageantrag). Auch die in diesem Zusammenhang abweichend angegebenen Vorsteuerbeträge (100%) für die Streitjahre 2010 bis 2012 (vgl. ...) sind nunmehr obsolet (vgl. ...). 61

Am xx.xx.20xx ordnete das Finanzamt ... eine steuerliche Außenprüfung bei der Klägerin an, welche die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2008 bis 2012 umfasste. Die Prüfung endete mit Prüfungsbericht vom xx.xx.20xx, auf dessen Inhalt verwiesen wird. Die Prüfer waren der Ansicht, dass die Umsätze der Klägerin ab dem 01.01.2009 nicht nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 2 Doppelbuchstabe aa UStG von der Umsatzsteuer befreit seien, da die Klägerin kein nach § 108 SGB V zugelassenes Krankenhaus sei. Auch die Leistungen eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses seien nicht von der Umsatzsteuer befreit. Die Leistungen der angestellten Ärzte der Klägerin gegenüber den Patienten des A-Krankenhauses seien nach Ansicht der Prüfer ebenfalls umsatzsteuerpflichtige Umsätze. Diese Leistungen würden aus der Sicht der Betriebsprüfung zwischen der Klägerin und dem A-Krankenhaus erbracht. 62

Die Klägerin erziele die Einnahmen aufgrund der Kooperation. Es handle sich daher nicht um die Leistungen eines selbständigen Arztes, sondern der Klägerin. Da die Klägerin aus der Sicht der Betriebsprüfung nur steuerpflichtige Umsätze erzielt habe, die zum vollen Vorsteuerabzug (100%) führten, erfolgte keine weiter detaillierte Prüfung zum Vorsteueraufteilungsmaßstab (...). Hinsichtlich der Berechnung der Umsatzsteuerbeträge wird auf Anlage 1 zum BP-Bericht verwiesen.

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ am xx.xx.20xx nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde jeweils aufgehoben. Die Umsatzsteuer 2010 bis 2012 wurde um ... EUR (2010), um ... EUR (2011) und um ... EUR (EUR) erhöht:

63

<b>Bescheide</b> <b>xx.xx.20xx</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Umsätze +			
Steuer +			
./. Vorsteuer +			
Umsatzsteuer +			

64

Gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2010 bis 2012 vom xx.xx.20xx legte die Klägerin am xx.xx.20xx Einspruch ein.

65

Gegen die Umsatzsteuervoranmeldungen 6-12/2013 legte die Klägerin jeweils Einspruch ein. Sie begehrte, die Behandlungsleistungen gegenüber Privatpatienten (DRG-Umsätze“), die sie als umsatzsteuerpflichtig erklärt habe, unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL steuerfrei zu belassen.

66

Die Jahresumsatzsteuererklärung für 2013 reichte die Klägerin am xx.xx.20xx per ELSTER beim Finanzamt ein. Sie erklärte abweichend von der Gewinn- und Verlustrechnung keine steuerfreien Umsätze:

67

<b>2013</b>	laut Gewinn und Verlustrechnung	<b>laut</b> <b>Umsatzsteuererklärung</b> vom xx.xx.20xx, steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug
Umsätze steuerfrei	... EUR	<u>keine</u>

68

69

[Anmerkung des Gerichts: laut Anlage vor 3 b neu (Blatt ...) davon abweichend: steuerfreie Umsätze ... EUR]

Die **Umsatzsteuer 2013** wurde wie folgt festgesetzt: 70

- laut Erklärung ... EUR (Abrechnung vom ...) 772
- § 164 Abs. 2 AO ... EUR (Bescheid vom xx.xx.20xx, nach Lohnsteuer-Außenprüfung xx.xx.20xx) 73
- im Laufe des Klageverfahrens: 74

§ 164 Abs. 2 AO ... (Bescheid vom xx.xx.20xx) \*\* 75

[\*\*Anmerkung des Gerichts: 76

Erhöhung Umsätze (netto) ... EUR + ... EUR (Umsatzsteuer) = ... EUR; Vorsteuer blieb unverändert ... EUR (wie erklärt)] 77

Gegen die Umsatzsteuervoranmeldungen 2-12/2014 legte die Klägerin jeweils aus den o.g. Gründen Einspruch ein. Die Jahresumsatzsteuererklärung für 2014 reichte die Klägerin am xx.xx.20xx per ELSTER beim Finanzamt ein (danach festzusetzende Steuer 2014: ... EUR). Sie erklärte abweichend von der Gewinn- und Verlustrechnung keine steuerfreien Umsätze: 78

2014	laut Gewinn und Verlustrechnung:	laut Umsatzsteuererklärung vom xx.xx.20xx, steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	79
Umsätze steuerfrei		<u>keine</u>	

[Anmerkung des Gerichts: laut Anlage vor 3 b neu (Blatt ...) davon abweichend: steuerfreie Umsätze ... EUR] 80

Die **Umsatzsteuer für 2014** wurde wie folgt festgesetzt: 81

- abweichender Zustimmungsvorschlag (wegen unentgeltlicher Wertabgabe): ~~823~~

§ 164 Abs. 1 AO ... EUR (Bescheid vom xx.xx.20xx, liegt FG nicht vor) 84

- im Laufe des Klageverfahrens: ~~856~~

§ 164 Abs. 2 AO ... (Bescheid vom xx.xx.20xx) \*\* 87

[\*\*Anmerkung des Gerichts: 88

Erhöhung Umsätze (netto) ... EUR + ... EUR (Umsatzsteuer) = ... EUR ; Vorsteuer blieb unverändert ... EUR (wie erklärt)] 89

Gegen die Umsatzsteuervoranmeldungen 1-11/2015 legte die Klägerin jeweils aus den o.g. Gründen Einspruch ein. Die Jahresumsatzsteuererklärung für 2015 reichte die Klägerin am xx.xx.20xx per ELSTER beim Finanzamt ein. Sie erklärte abweichend von der Gewinn- und Verlustrechnung keine steuerfreien Umsätze: 90

<b>2015</b>	<b>Gewinn und Verlustrechnung:</b>	<b>Laut Umsatzsteuererklärung vom xx.xx.20xx, steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug</b>	91
Umsätze steuerfrei		<u>keine</u>	

[Anmerkung des Gerichts: laut Anlage vor 3 b neu (Blatt ...) davon abweichend: steuerfreie Umsätze ... EUR] 92

Die Umsatzsteuer für 2015 wurde wie folgt festgesetzt: 93

- laut Erklärung ... EUR (Mitteilung vom xx.xx.20xx) 95
- im Laufe des Klageverfahrens: 96

§ 164 Abs. 2 AO ... EUR (Bescheid vom xx.xx.20xx) \*\* 97

[\*\*Anmerkung des Gerichts: 98

Erhöhung Umsätze (netto) ... EUR + ... EUR (Umsatzsteuer) = ... EUR; Vorsteuer blieb unverändert ... EUR (wie erklärt)] 99

Der Beklagte wies mit vier Einspruchsentscheidungen vom xx.xx.20xx die Einsprüche wegen Umsatzsteuer 2010 bis 2012, Umsatzsteuer 2013, Umsatzsteuer 2014 und Umsatzsteuer 2015 als unbegründet zurück. Er führte aus, dass die Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 b UStG vorliegend nicht einschlägig sei. Die Klägerin könne sich auch nicht auf Art. 132 Abs. 1 b MwStSystRL berufen, da sie die Krankenhausleistungen nicht in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbringe, wie die Krankenhäuser, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stünden oder nach § 108 SGB V zugelassen seien. Solche Bedingungen lägen vor, wenn das Leistungsangebot der Klägerin dem Angebot der vorgenannten Krankenhäuser entspreche und die Kosten in erheblichem Umfang von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen würden (40% Grenze). Vorliegend seien bereits keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass das Leistungsangebot einem zugelassenen Krankenhaus entspreche. Die Klägerin habe nur 100

einen sehr eingeschränkten spezialisierten Leistungsumfang und verfüge über keine Notfallambulanz. Es habe nur ein ambulanter Klinikbetrieb stattgefunden. Für eine fachgerechte Patientenbetreuung über Nacht sei kein Personal vorgehalten worden. Die von der Klägerin eingereichten Aufstellungen mit Statistiken ergäben keine nachvollziehbaren Begründungen.

Nach dem in 2013 zu Prüfungsbeginn ausliegenden *Informationsblatt* führe die Klägerin auch ... Schönheitsoperationen durch. In welchem Umfang der seinerzeit im Prüfungszeitraum (2009 bis 2012) unter der Bezeichnung „Implantate“ geltend gemachte Umsatz bzw. Materialeinkauf auf medizinisch-indizierte Leistungen entfalle, habe die Betriebsprüferin nicht beurteilen können. 101

Aufgrund des Kooperationsvertrages vom xx.xx.20xx überlasse die Klägerin dem A-Krankenhaus ihre angestellten Ärzte und erziele hieraus Einnahmen. Es handle sich somit nicht um Leistungen eines selbständigen Arztes, sondern um Leistungen der Klägerin. Der entgeltliche Verleih von Arbeitnehmern gehöre nicht zu den Leistungen eines Krankenhauses und könne damit nicht unter die Befreiungsvorschrift von § 4 Nr. 14 b UStG fallen. Die Zahlen in den Aufstellungen seien ohne nähere Erläuterungen der Klägerin nicht nachvollziehbar. Weitere Unterlagen und Aufstellungen habe die Klägerin, die für das Vorliegen einer Steuerbefreiung die Beweislast trage, nicht eingereicht. 102

Hiergegen hat die Klägerin am xx.xx.20xx vier Klagen erhoben, wobei die jeweilige Klagebegründung und die dazu eingereichten Anlagen in den vier Klageschriften vom xx.xx.20xx identisch sind. . 103

... 104

In der mündlichen Verhandlung vom 19.07.2019 hat der Senat die vier Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden. Das verbundene Verfahren wird unter dem Aktenzeichen 1 K 907/17 U fortgeführt. 105

Für die Jahre 2013, 2014 und 2015 hat der Beklagte im Laufe der Klageverfahren am xx.xx.20xx nach § 164 Abs. 2 AO jeweils geänderte Umsatzsteuerbescheide erlassen. Der Beklagte hat - nach Anhörung der Klägerin - die in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Klägerin als steuerfreie Umsätze angegebenen Beträge als steuerpflichtige Umsätze behandelt und die Steuer entsprechend höher festgesetzt. 106

Am ... und am ... haben Termine zur Erörterung des Sach- und Streitstandes vor der Berichterstatteerin stattgefunden. 107

Die Klägerin trägt zur Klagebegründung mit der Klageschrift ... einschließlich des Vortrags in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen vor: 108

Die Klägerin berufe sich hinsichtlich der Streitjahre 2010 bis 2012 ausschließlich für die „Erlöse A-Stadt“ und für die Streitjahre ab 2013 vollumfänglich auf Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b der MwStSystRL (vgl. Protokoll vom xx.xx.20xx). Hierzu im Einzelnen: 109

Die Klägerin könne sich für die Umsätze ab 2013 zur Inanspruchnahme der begehrten Steuerbefreiung unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen. Die Klägerin sei unter den Voraussetzungen der Rechtsprechung des BFH und des EuGH als „anerkannte Einrichtung gleicher Art“ anzusehen, die ärztliche Heilbehandlungen und damit eng verbundene Leistungen gegenüber den Patienten erbringe. Die Behandlungen der Klägerin 110

würden einem therapeutischen Zweck dienen und seien stets medizinisch indiziert gewesen. Die Klägerin habe zu keinem Zeitpunkt plastische Eingriffe vorgenommen oder Brustimplantate erworben. Die primäre Zielgruppe für die Leistungen der Klägerin bestehe aus Menschen mit ... . Mit ihrer Spezialisierung und ihren innovativen Behandlungsmethoden habe sich die Klinik in den letzten Jahren zu einem der führenden Kompetenzzentren für ... entwickelt. ... Die Klägerin halte zudem die in §§ 108 f. SGB V (in der Fassung der Streitjahre) genannten Kriterien der Leistungsfähigkeit (personelle, räumliche und medizinisch-technische Ausstattung i.S. des § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V) und der Wirtschaftlichkeit (angemessenes Kosten-Leistungs-Verhältnis durch Abrechnung in Anlehnung an das DRG-Fallpauschalenverfahren) ein.

Im Übrigen erfülle sie auch die vom BMF (vgl. BMF-Schreiben vom 06.10.2016) geforderten Kriterien, weil mehr als 40% der Abrechnungen mit Krankenkassen, der Beihilfe oder vergleichbaren Institutionen erfolgt seien, welche die Kostennoten der Klägerin auch anerkennen würden (vgl. Berechnung ...) 111

Die Klägerin verlange auch keine unüblichen Entgelte. Die Rechnungen der Klägerin unterlägen der ständigen Prüfung durch den Medizinischen Dienst der Krankenkassen (MdK). Hierin unterscheide sich die Klägerin nicht von den öffentlichen Kliniken. Dass eine Vergleichbarkeit der Klägerin mit anderen Krankenhäusern vorliege, zeige sich insbesondere auch daran, dass die Klägerin in erheblichem Umfang aufgrund von Einzelfallentscheidungen gesetzlich Versicherte behandle. Hierbei erhalte sie die gleiche Vergütung, wie ein in den Krankenhausplan aufgenommenes Krankenhaus oder ein durch Versorgungsvertrag zur Behandlung von gesetzlich Versicherten berechtigtes Haus. 112

Soweit der Beklagte auf den sehr eingeschränkten und spezialisierten Leistungsumfang der Klägerin abstelle und die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Kliniken verneine, weil die Klägerin über keine Notfallambulanz verfüge, seien dies keine Kriterien zur Abgrenzung der Klägerin gegenüber anderen Kliniken, die gemäß § 108 SGB V anerkannt seien. 113

Die Behauptung des Beklagten in der Einspruchsentscheidung, dass für eine fachgerechte Betreuung in der Nacht kein Personal vorgehalten werde, sei unzutreffend. Das Personal arbeite in einem 3-Schichtbetrieb. Es sei zudem stets ein Arzt im Hause präsent, wenn Patienten anwesend seien. 114

Die Klägerin verfüge schließlich für einen Fachklinikbetrieb über das erforderliche apparative Angebot (vergleiche ...). 115

Bei den „GOÄ Umsätzen“ lägen zudem die Voraussetzungen einer Dienstleistungskommission im Sinne des § 3 Abs. 11 UStG vor, so dass vorliegend die nationale Steuerbefreiung § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG eingreife. In diesem Zusammenhang werde auf die Entscheidung des BFH vom 25.04.2018 (Az. XI R 16/16) hingewiesen. 116

Bei den GOÄ-Leistungen komme es für den Umsatz der Klägerin auf den Umsatz der den GOÄ-Leistungen unmittelbar verpflichteten Ärzte an. Denn Schuldner der wahlärztlichen Leistungen müsse immer der jeweilige Arzt sein. Er persönlich sei zur Leistungserbringung verpflichtet. Dies betreffe die wahlärztlichen Leistungen sowohl in A-Stadt als auch in D-Stadt. 117

Die „Erlöse A-Krankenhaus“ seien für alle Streitjahre 2010 bis 2015 bereits nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG i.V.m. § 3 Abs. 11 UStG von der Umsatzsteuer befreit. 118

Die Klägerin übernehme die gesamte Organisation bis zur Aufnahme des Patienten im A-Krankenhaus A-Stadt (vgl. ... ). Die Operation in A-Stadt werde durch die Ärzte der Klägerin durchgeführt. Hierbei obliege es der Klägerin die Operation des Patienten als ärztliche Leistung zu erbringen. Im Anschluss an die Operation erfolge die Kodierung (Abrechnungsinformation des Behandlungsfalls) durch den Operateur der Klägerin oder einer Kodierfachkraft der Klägerin. Die Abrechnung gegenüber der Krankenversicherung erfolge anschließend nach den Vorgaben der Kodierung durch das A-Krankenhaus. Das A-Krankenhaus erstelle gegenüber der Klägerin eine Quartalsabrechnung, welche die abgerechneten DRG nebst Abrechnungserlöse enthalte. Wirtschaftlich werde an die Klägerin damit ein pauschalierter Anteil (25% bzw. 35 %) der DRG-Abrechnungserlöse gezahlt, welcher sich an dem Anteil der ärztlichen Leistung am Erlös orientiere. Nachträgliche Korrekturen im Rahmen der Rechnungsprüfung durch den MdK würden anteilig hiervon in Anzug gebracht.

Die Klägerin sei wirtschaftlich alleine für die geschuldete ärztliche Leistung im Verhältnis zum A-Krankenhaus verantwortlich. Dies ergebe sich bereits aus ... des Kooperationsvertrages. Die Abrechnungen sollten nach dem Willen der Vertragsparteien durch das A-Krankenhaus durchgeführt werden, um den Vorgaben der Krankenkassen zu genügen. Die Vergütung, die die Klägerin erhalte, decke sämtliche Leistungen und Vergütungsansprüche für die ärztliche Leistung ab. Der gesamte Vertrag sei nur wie gelebt dergestalt durchführbar, dass die Klägerin ihre ärztliche Leistung im Innenverhältnis gegenüber dem A-Krankenhaus zur Erfüllung dessen Pflichten gegenüber der Krankenkasse bzw. dem Patienten im Außenverhältnis erbringe und diese die Leistungen dann abrechne. Insoweit sei zugestanden, dass die vertraglichen Abreden des Kooperationsvertrages, insbesondere § x des Vertrages den Parteiwillen nur unzureichend wiedergäben. Daher sei der Vertrag dahingehend auszulegen, dass das A-Krankenhaus im Außenverhältnis gegenüber dem Patienten/der gesetzlichen Krankenkasse im eigenen Namen, jedoch im Innenverhältnis hinsichtlich der medizinischen Operation für Rechnung der Klägerin auftrete. Damit liege hinsichtlich des Kooperationsverhältnisses umsatzsteuerlich eine sog. Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG) (hier: Leistungsverkauf) vor. Hierbei handle das A-Krankenhaus für Rechnung der Klägerin, da die Klägerin das wirtschaftliche und medizinische Risiko der Operationen getragen habe. Die Klägerin trage zudem das Haftungsrisiko der jeweiligen Operationen und halte dafür einen entsprechenden Versicherungsschutz vor. Darüber hinaus sei es möglich, personenbezogene Steuerbefreiungen in einer Leistungskette weiterzugeben (vgl. BFH, Urteil vom 25.04.2018 XI R 16/16). 120

Zudem könne sich die Klägerin hinsichtlich der Umsätze „A-Stadt“ zur Inanspruchnahme der begehrten Steuerbefreiung unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen. Bei den in A-Stadt erzielten Umsätzen handle es sich um mit der Krankenhausbehandlung in D-Stadt „eng verbundene Umsätze“. Wie der Ablauf „*OP-Durchführungen in A-Stadt*“ belege, handele es sich bei den gesetzlich versicherten Patienten, die durch die Ärzte der Klägerin in A-Stadt operiert würden, tatsächlich auch um Patienten der Klägerin. Die Klägerin sei, wie bereits dargelegt, als „anerkannte Einrichtung gleicher Art“ anzusehen, die ärztliche Heilbehandlungen und damit eng verbundene Leistungen gegenüber den Patienten erbringe. 121

Im Fall des Unterliegens (teilweise oder vollständige Steuerpflicht) seien – wie zwischen den Beteiligten nunmehr unstreitig ist - für die Streitjahre 2013 bis 2015 weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von ... EUR für das Jahr 2013, ... EUR für das Jahr 2014 und ... EUR für das Jahr 2015 zu berücksichtigen, da die Klägerin die Vorsteuern in den Steuererklärungen nur anteilig geltend gemacht habe (...). 122

Die Klägerin beantragt,	123
1. die Umsatzsteuerbescheide 2010 bis 2012 vom 30.10.2014 aufzuheben;	124
2. den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 30.01.2019 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... Euro herabgesetzt wird;	125
3. die Umsatzsteuerbescheide 2014 und 2015 vom 30.01.2019 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf jeweils ... Euro festgesetzt wird,	126
hilfsweise die Revision zuzulassen.	127
Der Beklagte beantragt,	128
die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, dass die von der Klägerin erklärten bisher nicht berücksichtigten Vorsteuerbeträge 2013 bis 2015 noch zu berücksichtigen sind,	129
hilfsweise die Revision zuzulassen.	130
Der Beklagte trägt vor:	131
Das Finanzamt halte weiterhin an der Auffassung fest, dass sich die Klägerin nicht erfolgreich auf Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL berufen könne.	132
Der Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL sei nicht eröffnet, da hinsichtlich der Leistungen in D-Stadt die Klägerin und nicht die tatsächlich behandelnden Ärzte Schuldner der von der Klinik durchgeführten Leistungen seien.	133
Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL sei für die Umsätze in D-Stadt ebenfalls nicht anwendbar. Ohne die Leistungen an das A-Krankenhaus habe die Klägerin weniger als 40% der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage mit Patienten, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz oder der Bundespflegesatzverordnung berechnet werde, so dass auch die Leistungen in D-Stadt nicht unter „in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen“ erbracht würden. Im Übrigen sei das Leistungsspektrum der Klägerin in D-Stadt zu spezialisiert und mit einem Plankrankenhaus nicht vergleichbar.	134
Hinsichtlich der im A-Krankenhaus erbrachten Leistungen erbringe die Klägerin keine Leistungen unter „in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, da sie insoweit nur die Arbeitnehmer stelle. Es liege auch kein eng verbundener Umsatz vor, da der Krankenhausbetrieb des A-Krankenhauses auch ohne die Leistung der Klägerin gewährleistet wäre.	135
Hinsichtlich der weiteren Fragen zum Sachverhalt, die sich nach Auffassung des Beklagten ergeben, wird auf ... verwiesen.	136
...	137
<b>Entscheidungsgründe:</b>	138
I. Die Klage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet; im Übrigen ist sie unbegründet.	139
	140

Hinsichtlich der Streitjahre 2010 bis 2012 sind die nach der Betriebsprüfung ergangenen geänderten Umsatzsteuerbescheide vom xx.xx.20xx in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom xx.xx.20xx nur insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als der Beklagte die „GOÄ-Umsätze“ der Umsatzsteuer unterworfen hat. Hinsichtlich der übrigen in den Jahren 2010 bis 2012 als steuerfrei erklärten Umsätze („Erlöse A-Krankenhaus“, „sonstige Erlöse“ „integrierte Versorgung“) kann keine Steuerbefreiung gewährt werden.

Hinsichtlich der Streitjahre 2013 bis 2015 sind die Umsatzsteuerbescheide vom xx.xx.20xx 141 insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, als der Beklagte die für die Krankenhausbehandlungsleistungen in D-Stadt erzielten Erlöse („DRG-Umsätze“ und „GKV-Umsätze“), einschließlich der damit eng verbundenen Umsätze („Zimmerzuschlag, Implantate“) und die „GOÄ-Umsätze“ der Umsatzsteuer unterworfen hat. Im Übrigen (insbesondere „Erlöse A-Krankenhaus“) ist die Besteuerung der in den Jahren 2013 bis 2015 erzielten Umsätze nicht zu beanstanden.

1. Der Beklagte war grundsätzlich berechtigt, die ursprünglichen Steuerbescheide nach § 164 142 Abs. 2 AO zu ändern, jedoch ist der Beklagte zu Unrecht davon ausgegangen, dass sämtliche Umsätze der Klägerin der Umsatzsteuer unterliegen.

Die Klägerin führt als Unternehmerin (§ 2 Abs. 1 UStG) im Rahmen ihres 143 Privatklinikerunternehmens Leistungen im Inland (D-Stadt, A-Stadt vgl. §§ 3 a, § 3 UStG) gegen Entgelt aus und erbringt damit nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG steuerbare Umsätze. Soweit keine Steuerbefreiungsvorschriften eingreifen, sind die Umsätze der Klägerin auch umsatzsteuerpflichtig.

Die Feststellungslast für steuermindernde Umstände – hier: Tatbestandsvoraussetzungen für 144 Steuerbefreiungen - liegt nach allgemeinen Grundsätzen grundsätzlich beim Steuerpflichtigen. Die Feststellungslast für steuererhöhende Tatsachen liegt beim Finanzamt. Auch gilt nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO im finanzgerichtlichen Verfahren der Amtsermittlungsgrundsatz. Die Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichts kann dabei nicht losgelöst von den Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 2 FGO) gesehen werden. Vielmehr begrenzt die Mitwirkungspflicht der Beteiligten die Amtsermittlungspflicht des Finanzgerichts nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO, wobei dem Gedanken der Beweisnähe besondere Bedeutung zukommt (vgl. BFH, Beschluss vom 11.01.2017 X B 104/16, BFH/NV 2017, 561).

Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i. V. m. § 162 Abs. 1 AO sind Besteuerungsgrundlagen durch 145 das Gericht zu schätzen, soweit es sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Die jeder Schätzung innewohnenden Ungenauigkeiten haben die Beteiligten hinzunehmen.

Nach diesen Grundsätzen und nach Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls sind die 146 von der Klägerin ausgeführten Umsätze in Höhe von ... EUR (2010), ... EUR (2011), ... (2012), ... EUR (2013), ... EUR (2014) und ... (2015) von der Umsatzsteuer zu befreien, im Übrigen sind die Umsätze steuerpflichtig.

Hierzu im Einzelnen: 147

a) Für nachfolgend aufgeführte Umsätze greift eine Steuerbefreiungsvorschrift ein: 148

aa) Die von der Klägerin gegenüber den Privatpatienten („DRG-Umsätze“) und gegenüber 149 den gesetzlich versicherten Patienten mit Einzelfallzusage („GKV-Umsätze“) in ihrer

Privatklinik in D-Stadt erbrachten Krankenhausbehandlungsleistungen sind einschließlich der damit eng verbundenen Umsätze (Zimmerzuschlag, Implantate) in den Streitjahren 2013 bis 2015 umsatzsteuerfrei.

Eine Steuerbefreiung ergibt sich – wie zu Recht zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist – 150 nicht aus den nationalen Vorschriften. Insbesondere greift § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG vorliegend nicht, weil es sich bei der Klägerin als Privatklinik nicht um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts handelt und sie auch nicht zu den in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG genannten Einrichtungen gehört.

Die Klägerin kann sich aber erfolgreich – für die Streitjahr 2013 bis 2015 - im Hinblick auf die 151 o.g. Umsätze unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen, da die nationale Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG aufgrund des enthaltenen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalts nicht den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht (ständige Rechtsprechung vgl. nur BFH, Urteil vom 23.01.2019 XI R 15/16, BFH/NV 2019, 656 m.w.N.) und die Klägerin im Zusammenhang mit den „DRG-Umsätzen“ und den „GKV-Umsätzen“ sämtliche Voraussetzungen der unionsrechtlichen Steuerbefreiungsvorschrift erfüllt.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die 152 Krankenhausbehandlungen und ärztlichen 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, von der Steuer.

(1) Bei den in diesem Zeitraum durch die Klägerin in D-Stadt gegenüber den Privatpatienten 153 („DRG-Umsätze“) und den gesetzlich versicherten Patienten mit Einzelfallzusage („GKV-Umsätze“) geleisteten Behandlungen handelt es sich nach Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalls um „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL.

Die Begriffe „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen“ setzen 154 grundsätzlich voraus, dass die erbrachten Umsätze im Zusammenhang mit Behandlungen stehen, die einem therapeutischen Zweck dienen (vgl. BFH, Beschluss vom 11.01.2019 XI R 29/17, BFH/NV 2019, 440 m.w.N.).

Diese Voraussetzung ist vorliegend erfüllt. 155

Sämtliche den „DRG-Umsätzen“ und den „GKV-Umsätzen“ zugrundeliegenden Leistungen 156 der Klägerin dienten therapeutischen Zwecken.

Im Hinblick auf die „GKV-Umsätze“ wird durch die Tatsachen, dass die gesetzlichen 157 Krankenkassen für die Eingriffe der Klägerin Einzelfallzusagen erteilt und die Behandlungskosten getragen haben, bereits indiziert, dass die Leistungen der Klägerin einem therapeutischen Zweck gedient haben.

Auch im Zusammenhang mit der „DRG-Umsätzen“ konnte die Klägerin zur Überzeugung des 158 Gerichts darlegen und nachweisen, dass sie insoweit nur medizinisch indizierte ärztliche Heilbehandlungen, insbesondere ..., einschließlich der mit den Eingriffen im Anschluss erforderlichen Krankenhausbehandlung (durchschnittliche Liegezeit des Patienten x Tage),

abgerechnet hat.

Zwar ist der Beklagte unter Einbeziehung des bei der Betriebsprüfung im Jahr 2013 ausgehändigten *Informationsblatt* in den Einspruchsentscheidungen und Stellungnahmen davon ausgegangen, dass die Klägerin in einem erheblichen Umfang auch plastisch-ästhetische Eingriffe (Schönheitsoperationen) wie Brustvergrößerungen etc. vornahm, dementsprechend Brustimplantate einkaufte und hieraus Erlöse durch nichttherapeutischen Schönheitsbehandlungen erzielte. 159

Ungeachtet des Umstandes, dass ein ... *Informationsblatt* für eine solche weitreichende Behauptung des Beklagten keine Grundlage bieten kann, ist *Informationsblatt* für die Beurteilungen der Ausgangsleistungen der Klägerin ab dem Jahr 2013 ungeeignet. 160

Der objektive Inhalt *Informationsblatt* betrifft nur das Leistungsangebot der Klägerin für den Zeitraum vor 2013, welcher auch Gegenstand der Betriebsprüfung (Zeitraum 2008 bis 2012) war. Das Vorwort in dem *Informationsblatt* wurde durch F verfasst, des Weiteren wurden neben Kontaktdaten in D-Stadt auch Kontaktdaten (...) in E-Stadt, E-Straße, angegeben. Die Klägerin war jedoch nur bis Ende 2011 Teil der „F Gruppe“. Die zweite Betriebsstätte in E-Stadt hatte die Klägerin ebenfalls bereits Ende 2011 aufgegeben. Seit 2013 war die F GmbH & Co. KG nicht mehr an der Klägerin beteiligt. Zudem hat die Klägerin ab 2013, wie die vorliegenden Unterlagen belegen, ihr Leistungsangebot neu aufgestellt. Insbesondere hat sie ab 2013 begonnen, gesetzlich versicherte Patienten mit Einzelfallzusage zu behandeln. Bereits ab dem Jahr 2015 waren die „DRG-Umsätze“ und die „GKV-Umsätze“ nahezu gleich hoch (vgl. Anlage vor 3 b neu Blatt ...; siehe auch Aufstellung ... (OP-Ort D-Stadt, Vergleich Vergütung nach Landesbasisfallwert (LBFW) und PKV-Vergütung). 161

Darüber hinaus gibt der Inhalt des *Informationsblatt*, wie die Klägerin im Klageverfahren substantiiert dargelegt hat, auch nicht den tatsächlichen Geschehensablauf für den Zeitraum vor 2013 wieder. Eine „Belegabteilung“ – wie in dem *Informationsblatt* dargestellt - unterhielt die Klägerin nicht. Der als Arzt der Belegabteilung aufgeführte Dr. N (...) war tatsächlich Honorararzt der Klägerin (vgl. Blatt ...). 162

Schließlich vermochte das Gericht auch keine Anhaltspunkte dafür festzustellen, dass die Klägerin für den hier maßgeblichen Zeitraum ab 2013 plastisch-ästhetische Eingriffe vornahm oder dass es sich bei den verwendeten Implantaten, die in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht näher mit beispielsweise ... etc. bezeichnet wurden, um Brustimplantate u.a. gehandelt hat. Vielmehr hat die Klägerin zur Überzeugung des Gerichts dargelegt, dass die ... Chirurgen K und L ihre medizinisch nicht indizierten Schönheitsoperationen direkt mit ihren Patienten abrechnen haben. Soweit die Klägerin von diesen Ärzten eine OP-Benutzungspauschale erhalten hat, wurden solche Erlöse als „Health and Beauty Umsätze“ umsatzsteuerpflichtig erfasst. Der geringe Umfang der „Health and Beauty Umsätze“ (z.B. in 2013: x.xxx,- EUR (netto), 2014: x.xxx,- EUR (netto)) im Vergleich zu den Gesamtumsätzen der Klägerin von mehreren Millionen Euro, belegt zudem, dass die „Health and Beauty“ Ausgangsumsätze unter keinem denkbaren Gesichtspunkt das Leistungsspektrum der Klägerin prägten. 163

(2) Die Klägerin erfüllt vorliegend auch die Voraussetzung für eine ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, soweit sich das Erfordernis der Anerkennung („anerkannte Einrichtung“) nicht nur auf andere Einrichtungen, sondern auch auf Krankenanstalten sowie Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik beziehen sollte. 164

Nach der Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 18.03.2015 XI R 38/13, BStBl II 2016, 793 m.w.N.), von der abzuweichen keine Veranlassung besteht, sind insoweit zu berücksichtigen

- das Bestehen spezifischer Vorschriften - seien es nationale oder regionale, Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit, 166

- das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, 167

- die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, 168

- der Gesichtspunkt, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden. 169

Die Klägerin ist eine nach § 30 GewO zugelassene Privatklinik. Die Erlaubnis zum Betrieb einer Privatklinik mit xx Betten auf dem Gebiet der operativen und konservativen Therapie von Erkrankungen des Haltungs- und Bewegungsapparates u.a. wurde nur unter in der Erlaubnis vom xx.xx.20xx näher aufgeführten *diversen* Auflagen erteilt (vgl. ...). Die Tätigkeit der Klägerin dient auch dem Gemeinwohlinteresse, da die Heilung von Krankheiten den überwiegenden Teil der Tätigkeit der Steuerpflichtigen ausmachte. Die in Rechnung gestellten Beträge im Zusammenhang mit den hier streitigen Leistungen („DRG-Umsätze“ und „GKV-Umsätze“) wurden überwiegend – mit Ausnahme der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer – von den privaten Krankenkassen, den gesetzlichen Krankenkassen nach Einzelfallzusage, den Beihilfestellen und ähnlichen Einrichtungen übernommen. 170

(3) Schließlich hat die Klägerin ihre Heil- und Krankenhausbehandlungsleistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbracht wie Krankenhäuser, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen oder nach § 108 SGB V zugelassen sind. 171

Unter Berücksichtigung der Vorgaben des nationalen Gesetzgebers in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG ist von der Erbringung vergleichbarer Krankenhausbehandlungen wie die einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung durch eine anerkannte Einrichtung dann auszugehen, wenn das jeweilige Krankenhaus die Voraussetzungen für die Aufnahme in den Krankenhausplan nach § 108 Nr. 2 SGB V oder den Abschluss eines Versorgungsvertrags nach § 108 Nr. 3 SGB V - unter Außerachtlassung der unionsrechtswidrigen Einschränkung durch den Bedarfsvorbehalt - erfüllt. Für eine erfolgreiche Berufung eines Krankenhauses auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist daher die Einhaltung der in §§ 108 f. SGB V genannten Kriterien der Leistungsfähigkeit (personelle, räumliche und medizinisch-technische Ausstattung i.S. des § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V) und der Wirtschaftlichkeit (angemessenes Kosten-Leistungs-Verhältnis i.S. der §§ 2 Abs. 4, 12 Abs. 1 SGB V) entscheidend (vgl. BFH, Urteil vom 23.01.2019 XI R 15/16, BFH/NV 2019, 656). 172

Diese Voraussetzungen werden vorliegend erfüllt. 173

Es handelt sich bei der Privatklinik der Klägerin um ein Krankenhaus. 174

Der Begriff des Krankenhauses wird sowohl in § 107 Abs. 1 SGB V als auch in § 2 Nr. 1 KHG definiert. 175

Gemäß § 2 Nr. 1 KHG sind Krankenhäuser „Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und verpflegt werden können.“	176
Im Sinne des SGB V sind Krankenhäuser (vgl. § 109 Abs. 1 SGB V)	177
„Einrichtungen, die	178
1. der Krankenhausbehandlung oder Geburtshilfe dienen,	179
2. fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen, über ausreichende, ihrem Versorgungsauftrag entsprechende diagnostische und therapeutische Möglichkeiten verfügen und nach wissenschaftlich anerkannten Methoden arbeiten,	180
3. mit Hilfe von jederzeit verfügbarem ärztlichem, Pflege-, Funktions- und medizinisch-technischem Personal darauf eingerichtet sind, vorwiegend durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten der Patienten zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten, Krankheitsbeschwerden zu lindern oder Geburtshilfe zu leisten,	181
und in denen	182
4. die Patienten untergebracht und verpflegt werden können.“	183
In ihrem Verhältnis zueinander ist trotz der abweichenden Definition kein inhaltlicher Unterschied gewollt. Der sozialversicherungsrechtliche Begriff, der zusätzliche organisatorische und fachliche Anforderungen stellt, baut auf demjenigen des KHG auf (vgl. Becker/Kingreen, SGB V, 5. Auflage, § 107 Rz. 5; Dettling/Gerlach, SGB V, 2. Auflage, § 107 Rz. 2).	184
Durch die Leistungen der Klägerin im Zusammenhang mit den DRG-Umsätzen und den GKV-Umsätzen sollen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden. Es bestand die Möglichkeit, dass die Patienten untergebracht und verpflegt werden können. Die Klägerin hielt in dem streitgegenständlichen Zeitraum zwischen xx bis xx Betten verteilt auf Ein-, Zwei und Dreibettzimmer vor.	185
Die Privatklinik der Klägerin stand fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung, da die ärztliche Leitung der Privatklinik jeweils durch einen approbierten Arzt ausgeübt werden muss (vgl. Erlaubnis nach § 30 GewO). Tatsächlich wurde dies von der Klägerin durch ihre bis zu x fest angestellten Ärzte, insbesondere durch Dr. Y und Dr. Z sichergestellt. Die Klägerin hielt zudem jederzeit verfügbares ärztliches, Pflege-, Funktions- und medizinisch-technisches Personal vor. Die Klägerin hat im Einzelnen dargelegt (...), dass durch ihre fest angestellten Mitarbeiter und durch zusätzliche selbständige Mitarbeiter zu Nacht- und Wochenendzeiten (3-Schichtdienst) entsprechendes Notfallpersonal präsent und weiteres Personal in Rufbereitschaft vorhanden ist.	186
Aufgrund welcher Tatsachen der Beklagte in der Einspruchsentscheidung zu der Schlussfolgerung kam, dass die Klägerin für eine sachgerechte Patientenbetreuung über Nacht kein Personal vorgehalten habe, ist nicht ersichtlich. Diese unsubstantiierte Behauptung des Beklagten wurde zudem von der Klägerin im Klageverfahren widerlegt. Im Übrigen kann gemäß § 39 Abs. 1 SGB V die Krankenhausbehandlung vollstationär, teilstationär, vor- und nachstationär (§ 115a SGB V) sowie ambulant (§ 115b SGB V) erbracht	187

werden. Zwingender Begriffsinhalt des Krankenhauses ist also nicht, dass die Einrichtung vollstationäre Leistungen erbringt. Auch Tages- und Nachtkliniken in denen Patienten i.d.R. teilstationär, oder Praxiskliniken, in denen sie i.d.R. ambulant behandelt werden, können also Krankenhäuser sein, wenn sie die weiteren Voraussetzungen des § 107 Abs. 1 erfüllen (vgl. Dettling/Gerlach, SGB V, 2. Auflage, § 107 Rz. 2 SGB V).

Für ihre Tätigkeit als Fachklinik in dem Bereich der ... Eingriffe (...) hält die Klägerin die entsprechende apparative Ausstattung, z. B. voll ausgestatteter OP-Saal incl. ..., Röntgenabteilung mit einem „...-Gerät“ u.a., vor (...) und nimmt Leistungen von Kooperationspartnern in Anspruch. 188

Dass die Klägerin nach wissenschaftlich anerkannten Methoden arbeitet, wird auch vom Beklagten nicht angezweifelt. 189

Soweit der Beklagte einwendet, dass die Klägerin die Voraussetzung als Krankenhaus deshalb nicht erfülle, weil sie keine allgemeine Notfallambulanz vorhalte und sich nur auf bestimmte Eingriffe spezialisiert habe, vermag der Senat diesem Einwand nicht zu folgen. Bei zugelassenen Krankenhäusern (vgl. § 108 SGB V: Nr. 1 Hochschulkliniken, Nr. 2: Plankrankenhäuser, Nr. 3 Vertragskrankenhäuser) gibt es eine große Bandbreite im Hinblick auf die Tätigkeitsgebiete. Auch spezialisierte Einrichtungen, die eine Aufnahme in die Krankenhauspläne nicht anstreben, können unter den Voraussetzungen des § 109 SGB V als Vertragskrankenhaus zugelassen werden (vgl. auch Becker/Kingreen, SGB V, 5. Auflage, § 108 Rz. 5). Der Krankenhausbegriff kann auch bei Spezialisierung auf ein Fachgebiet und die Durchführung von (nur) geplanten Eingriffen erfüllt werden. 190

Soweit der Beklagte bemängelt, dass am Standort E-Stadt keine intensivmedizinische Betreuung vorhanden gewesen sei, ist die für den hier streitigen Zeitraum ab 2013 ohne Bedeutung. In D-Stadt hielt die Klägerin jedenfalls für eine vorübergehende intensivmedizinische Betreuung *ein System der Intensivüberwachungspflege* für die Notfallversorgung vor. 191

Die Privatklinik der Klägerin als „Krankenhaus“ erfüllt auch die Voraussetzungen für den Abschluss eines Versorgungsvertrags nach § 108 Nr. 3 SGB V i. V. m. § 109 Abs. 3 SGB V a. F. --unter Außerachtlassung der unionsrechtswidrigen Einschränkung durch den Bedarfsvorbehalt. Soweit durch das Gesetz zur Reform der Strukturen der Krankenversorgung (KHSG) § 109 Abs. 3 SGB V dahingehend geändert wurde, dass nach § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V noch eine Nr. 2 mit weiteren Qualitätsanforderungskriterien eingefügt und die bisherige Nr. 2 zu Nr. 3 wurde, ist dies für die Beurteilung der hier streitigen Jahre 2013 bis 2015 ohne Bedeutung, weil die Gesetzesänderung erst ab dem 01.01.2016 wirksam wurde. 192

Die Klägerin erfüllt das Merkmal der Leistungsfähigkeit. 193

Nach der Rechtsprechung des BVerwG (vgl. BVerwG, Urteil vom 18.12.1986 3 C 67/85, NJW 1987, 2318 (2321)) ist ein Krankenhaus dann leistungsfähig, wenn sein Leistungsangebot die Anforderungen erfüllt, die nach dem Stand der Erkenntnisse der medizinischen Wissenschaft an ein Krankenhaus der betreffenden Art zu stellen sind. Bei einem Fachkrankenhaus kommt es vor allem darauf an, ob die Zahl der hauptberuflich angestellten und weiteren (Fach-)Ärzte sowie das Verhältnis dieser Zahl zur Bettenzahl die nach den medizinischen Erkenntnissen an ein Krankenhaus dieser Fachrichtung zu stellenden Anforderungen erfüllt. Darüber hinaus kommt es auch noch darauf an, ob das Krankenhaus die nach medizinischen Erkenntnissen erforderliche weitere personelle sowie räumliche und medizinisch-technische Ausstattung 194

besitzt. Das BSG (vgl. BSG, Urteil vom 28.07.2008 B 1 KR 5/08, BSGE 101, 177) zählt über diese „infrastrukturellen“ Kriterien hinaus zur Leistungsfähigkeit des Krankenhauses die Zuverlässigkeit des Krankenhausträgers. So besitzt beispielsweise eine überschuldete und daher am Rande eines Insolvenzverfahrens stehende GmbH nicht die zum Betrieb eines Krankenhauses erforderliche Zuverlässigkeit und ist daher nicht leistungsfähig (vgl. auch Dettling/Gerlach, SGB V, 2. Auflage, § 109 Rz. 12).

Nach der eingereichten Aufstellung (...) der Klägerin waren dort ausschließlich Fachärzte (...) 195 beschäftigt. Zusätzlich zu den bis zu x angestellten Fachärzten nahm die Klägerin noch die Leistungen von selbständigen Fachärzten (Honorarärzten) in Anspruch. Demgegenüber unterhielt die Klägerin nur eine geringe Bettenanzahl (xx bis xx Betten). Hinsichtlich der übrigen personellen sowie räumlichen und medizinisch-technischen Ausstattung in der Fachklinik wird auf die obigen Ausführungen im Zusammenhang mit dem Krankenhausbegriff und darüber hinaus auf die ausführliche Darstellung im .. Schriftsatz vom ... verwiesen. Anhaltspunkte dafür, dass diese Ausstattung die an ein Fachkrankenhaus für ... Eingriffe zu stellenden Anforderungen nicht erfüllen könne, wurden vom Beklagten nicht vorgetragen und sind auch nicht ersichtlich.

Schließlich liegen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Klägerin in den Streitjahren 196 überschuldet war. Die Klägerin ist heute noch am Markt tätig. ...

Die Klägerin erfüllt auch das Kriterium der Wirtschaftlichkeit. 197

Ein Krankenhaus soll die Gewähr für eine wirtschaftliche Krankenhausbehandlung bieten (§ 198 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Var. 2), also möglichst kostengünstig behandeln. Dieser Voraussetzung kommt angesichts der heute weitgehend mit DRG-Fallpauschalen erfolgenden Vergütung kaum eine eigenständige Bedeutung zu (vgl. Hänlein/Schuler, SGB V, 5. Auflage, §§ 108-110 Rz. 13; Dettling/Gerlach, SGB V, 2. Auflage § 109 Rz. 13). Die DRGs dienen dazu, stationäre Behandlungen von Patienten in Kategorien einzuteilen und nach ihrem Aufwand zu bemessen. Sie wurden nach der Einführung ab 01.01.2004 stetig an die hiesige Versorgungssituation und die geänderten medizinischen Anforderungen und Bedürfnisse sowie das daraufhin geänderte Kodierverhalten angepasst (vgl. Becker/Kingreen, SGB V, 5. Auflage, § 107 Rz. 28).

Die Klägerin legt sowohl bei den „DRG-Umsätzen“ als auch den „GKV-Umsätzen“ die 199 jeweiligen DRG Fallpauschalen zugrunde. An dem Berechnungsbeispiel des Haupteingriffs „...“ (vgl. ...) verdeutlichte die Klägerin ihre Abrechnungsweise. Bei GKV-Patienten mit Einzelfallzusage entspricht der DRG-Abrechnungsbetrag dem eines Plankrankenhauses. Mit dem PKV-Verband durfte die Klägerin als nicht zugelassenes Krankenhaus einen individuellen Basisfallwert verhandeln. Dieser individuelle Basisfallwert war danach bei der Klägerin nur um 43,2 % höher als der Landesbasisfallwert, obwohl dieser bis zu 50% höher liegen darf.

Schließlich ergeben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Ausstattung, Organisation 200 oder Behandlungsweise der Klägerin wesentlich aufwendiger ist, als es für die Versorgung der Patienten erforderlich ist. Auf den überlassenen Bildern (...) sind funktional ausgestattete Räumlichkeiten (Haltegriffe in den Fluren, Krankenhausbetten mit jeweils einer schlichten Kommode auf Rollen, schlicht geflieste Badezimmerwände, einfacher Holztisch und zwei Stühle im Krankenzimmer) erkennbar. Die Verwaltungsräume sind mit unauffälligen Schreibtischen und offenen Regalen ausgestattet. Die Anzahl der Verwaltungsanstellten (regelmäßig x Angestellte) im Verhältnis zum medizinischen Personal erscheint angemessen, zumal die Klägerin im medizinisch-pflegerischem Bereich .... Hinsichtlich der

Behandlungsweise hat die Klägerin unwidersprochen dargelegt, dass sie sich in den letzten Jahren zu einem der führenden Kompetenzzentren für ... entwickelt habe bei einer durchschnittliche Liegezeit eines Patienten von x Tagen je Eingriff.

bb) Die „GOÄ-Umsätze“, die die Klägerin in den Jahren 2010 bis 2015 erzielt hat, sind ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit. 201

Eine Befreiung der „GOÄ-Umsätze“ ergibt sich vorliegend nach nationalem Recht durch die Regelungen in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG i. V. m. § 3 Abs. 11 UStG. 202

Gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden, umsatzsteuerfrei. Diese Vorschrift setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL in nationales Recht um. Danach befreien die Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Steuer. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG ist im Lichte der unionsrechtlichen Bestimmungen (Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL) richtlinienkonform auszulegen (vgl. z. B. BFH, Urteil vom 01.10.2014 XI R 13/14, HFR 2015, 278 m. w. N.). 203

Nach § 3 Abs. 11 UStG liegt eine sogenannte Dienstleistungskommission vor, wenn ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und er im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt. In diesem Fall gilt die besorgte sonstige Leistung als an ihn und von ihm erbracht. Eine Dienstleistungskommission in der Gestalt eines Leistungsverkaufs liegt vor, wenn ein von einem Auftraggeber bei der Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschalteter Unternehmer (Auftragnehmer) für Rechnung des Auftraggebers im eigenen Namen eine sonstige Leistung an einen Dritten erbringt (vgl. Abschn. 3.15 Abs. 1 UStAE). 204

Die Klägerin (hier: Klägerin = Auftraggeberin) hat vorliegend zur Erbringung der wahlärztlichen Leistung ihre angestellten Ärzte (Ärzte = Auftragnehmer) eingeschaltet. Die Ärzte der Klägerin sind aufgrund der mit den Patienten in D-Stadt und in A-Stadt (Patient = Dritter) getroffenen wahlärztlichen Vereinbarung, welche Grundlage der jeweiligen „GOÄ-Umsätze“ war, gegenüber den jeweiligen Patienten im eigenen Namen und auf Rechnung der Klägerin tätig geworden. 205

Diese Würdigung ergibt sich aus den vorliegenden Vereinbarungen über wahlärztliche Leistungen (...). Ausweislich dieser Vereinbarungen wurde der Behandlungsvertrag bei ärztlichen Wahlleistungen allein zwischen den liquidationsberechtigten Ärzten und den Patienten geschlossen. Die jeweiligen Klinik (Klägerin oder A-Krankenhaus) war insoweit nicht Vertragspartner des Patienten im Hinblick auf den zivilrechtlichen Vertrag über eine privatärztliche Behandlung. Soweit eine ärztliche Wahlleistung vereinbart wurde, ist der angestellte Arzt nach außen hin auch im eigenen Namen (als selbständiger Unternehmer im Sinne des UStG) aufgetreten. Dies ergibt sich insbesondere für A-Stadt aus dem Umstand, dass die angestellten Ärzte der Klägerin persönlich für ihre ärztlichen Behandlungen im A-Krankenhaus einen Honorararzt- und Konsiliararztvertrag mit dem A-Krankenhaus abgeschlossen haben (vgl. ...). Ausweislich § x der Vereinbarung erbringt der Arzt seine Tätigkeit dort „selbständig und höchstpersönlich“. Soweit die Wahlärzte das in § x des Vertrages vereinbarte Nutzungsentgelt tatsächlich nicht an das A-Krankenhaus entrichten mussten, ist dies für die Beurteilung der Ausgangsumsätze ohne Bedeutung. 206

Die Wahlärzte haben insoweit auch auf fremde Rechnung gehandelt. Der Klägerin flossen die nach GOÄ abrechenbaren Erlöse für die privatärztliche Behandlung vollumfänglich über die die privatärztliche C-Abrechnungsgesellschaft zu. Auf den Abrechnungen ist jeweils ersichtlich, welcher Arzt (z.B. Dr. Y oder Dr. Z) die Behandlungsleistung erbracht hat. Die angestellten Ärzte partizipierten an den von ihnen erwirtschafteten Umsätzen als Wahlarzt durch die Regelungen in ihren Arbeitsverträgen mit der Klägerin (...).

Die Behandlungsleistung des Wahlarztes fällt auch unter die Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 a UStG. Der jeweilige Wahlarzt (hier: z.B. Dr. Y und Dr. Z) erbrachte gegenüber den Patienten im Rahmen der Ausübung dieser Tätigkeit als Arzt eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin. Nach den von der Klägerin vorgelegten Abrechnungseinzelbeispielen (...) wurde u.a. durch Dr. Y ... oder von Dr. Z ... behandelt. Anhaltspunkte dafür, dass als Wahlarzt keine ärztlichen Heilbehandlungen erbracht wurden, sind insoweit nicht ersichtlich. 208

Für die Anwendung der Befreiungsvorschrift (§ 4 Nr. 14 a UStG) im Zusammenhang mit den von den Wahlärzten gegenüber den Patienten erbrachten Leistungen ist auch unschädlich, dass die Heilbehandlung in den Räumlichkeiten eines Krankenhauses (A-Krankenhaus oder Privatklinik) im Zusammenhang mit einer Krankenhausbehandlung erbracht wurde, obwohl Heilbehandlungen in einem Krankenhaus grundsätzlich nur unter die Befreiungsvorschrift § 4 Nr. 14 b UStG fallen. 209

Zwar ist das Kriterium, das für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der beiden Befreiungstatbestände zu berücksichtigen ist, grundsätzlich der Ort der Erbringung der Leistungen. So bezieht sich § 4 Nr. 14 b UStG (bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL) auf Leistungen, die in Krankenhäusern erbracht werden, während sich § 4 Nr. 14 a UStG (bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL) auf diejenigen Heilbehandlungen bezieht, die außerhalb von Krankenhäusern, sei es in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort, erbracht werden (vgl. EuGH, Urteile vom 08.06.2006 C-106/05 – L. u. P. -, HFR 2006, 831; vom 10.06.2010 C-262/08 – CopyGene -, HFR 2010, 886; vom 21.03.2013 C-91/12 – PFC Clinic -, HFR 2013, 458). Dies führt allerdings nicht dazu, dass Heilbehandlungen in den Räumen eines Krankenhauses ausnahmslos in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG fallen. Denn Heilbehandlungsleistungen eines selbständigen Belegarztes, die dieser in einem Krankenhaus erbringt, fallen nach der Rechtsprechung in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG (BFH, Urteil vom 18.08.2011 V R 27/10, HFR 2011, 1332; Schlussanträge der Generalanwältin Sharpston vom 26.09.2013 C-366/12 - Klinikum Dortmund -, juris; Abschn. 4.14.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE). Wie die Generalanwältin Sharpston in ihren Schlussanträgen vom 26.09.2013 zu Recht ausgeführt hat, setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nämlich auch voraus, dass die Heilbehandlungen von den dort genannten Einrichtungen durchgeführt bzw. bewirkt werden (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 17.02.2017 1 K 1944/13 U, EFG 2017, 1305). Im Streitfall wurden die Heilbehandlungsleistungen gegenüber dem Patienten jedoch gerade nicht von der Klägerin (oder dem A-Krankenhaus) bewirkt, sondern von den Ärzten persönlich im eigenen Namen. 210

Auch auf die (fingierte) Leistung der Klägerin ist die Steuerbefreiungsvorschrift § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG anwendbar. 211

Nach der Regelung in § 3 Abs. 11 UStG wird eine Leistungskette zwischen der Klägerin (Auftraggeber) dem Arzt (Auftragnehmer) und dem jeweiligen Patienten (Dritter) fingiert. Die Leistungen der Leistungskette, d.h. die an den Auftragnehmer erbrachte und die von ihm 212

ausgeführte Leistung, werden bezüglich ihres Leistungsinhalts gleich behandelt. Die Leistungen werden zum selben Zeitpunkt erbracht (vgl. Abschn. 3.15 Abs. 2 UStAE).

Nach diesen Grundsätzen hat die Klägerin (fingiert) eine ärztliche Behandlungsleistung gegenüber dem jeweiligen Wahlarzt erbracht. Für die fingierte sonstige Leistung der Klägerin an ihren Auftragnehmer gilt die Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG gleichermaßen, weil die Ärzteeigenschaft für die Leistungen in der Leistungskette nach § 3 Abs. 11 UStG ebenso fingiert wird (vgl. auch BFH, Urteil vom 25.04.2018 XI R 16/16, BFH/NV 2018, 1044, zur Steuerfreiheit von Besorgungsleistungen im Zusammenhang mit Opern-Eintrittskarten bei einem sog. Leistungseinkauf). 213

Da bereits für die Leistungen der Klägerin im Zusammenhang mit den „GOÄ-Umsätzen“ die nationale Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG vorliegt, kann für die Streitjahre 2013 bis 2015 dahinstehen, ob die „GOÄ-Umsätze“ auch nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL – wie von der Klägerin beantragt - von der Umsatzsteuer befreit wären. 214

b) Im Übrigen sind die von der Klägerin ausgeführten Umsätze umsatzsteuerpflichtig. 215

aa) Soweit die Klägerin Umsätze erbracht hat, die sie selbst als steuerfreie Umsätze angesehen hat, deren Leistungsinhalt sie im Einzelnen jedoch nicht darzulegen vermochte (z.B. sonstige Erlöse, integrierte Versorgung u.a.), waren diese Umsätze der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Klägerin ist insoweit ihrer Darlegungslast nicht nachgekommen. 216

bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin unterliegen auch die „Erlöse A-Krankenhaus“ der Umsatzsteuer. 217

Eine Steuerbefreiung ergibt sich weder aus einer nationalen Steuerbefreiungsvorschrift (§ 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG i.V.m. § 3 Abs. 11 UStG), noch aus der unionsrechtlichen Regelung in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, wonach die mit Krankenhausbehandlungen eng verbundene Umsätze ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit sind. 218

(1) Grundlage für die „Erlöse A-Krankenhaus“ bilden die zwischen der Klägerin und dem A-Krankenhaus getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarungen (Kooperationsvertrag). 219

Ausweislich der Präambel möchte die Klägerin am Standort des A-Krankenhauses in A-Stadt Operationen durchführen, die bestehende Infrastruktur des A-Krankenhauses nutzen und medizinische, organisatorische Leistungen durch ihre Fachärzte erbringen. 220

Aufgrund einer solchen zivilrechtlichen Vereinbarung wären die umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen nach dem Wortlaut der Vereinbarung dahingehend zu beurteilen, dass die Klägerin Operationsleistungen gegenüber „ihren“ Patienten und das A-Krankenhaus Infrastrukturüberlassungsleistungen gegenüber der Klägerin erbringt. 221

Tatsächlich werden aber zivil- und sozialversicherungsrechtlich die Operationen in A-Stadt, als Teil der allgemeinen Krankenhausbehandlungsleistung, nicht durch die Klägerin gegenüber den gesetzlich versicherten Patienten in A-Stadt erbracht. 222

Denn die Motivation für diese Kooperation zwischen der Klägerin und dem A-Krankenhaus war, dass die Klägerin als Privatklinik gesetzlich versicherte Patienten, für die keine Einzelfallzusage vorlag, nicht behandeln konnte. Nach dem sozialrechtlichen Sachleistungsprinzip (vgl. § 2 Abs. 2 SGB V) erbringt die gesetzliche Krankenkasse gegenüber den Versicherten die Krankenhausleistung, indem sie ihnen nach § 108 ff SGB V zugelassene Krankenhäuser zur Verfügung stellt. Als nicht nach § 109 SGB V zugelassenes 223

Krankenhaus (siehe oben) konnte die Klägerin Krankenhausleistungen nicht gegenüber den gesetzlichen Krankenversicherungen abrechnen. Die Abrechnungsmöglichkeit fehlte unabhängig davon, ob die Operationsleistungen in der Klinik der Klägerin in D-Stadt oder in den Räumlichkeiten des als Plankrankenhaus zugelassenen A-Krankenhauses durchgeführt wurden.

Aus der vorliegenden Vereinbarungen zwischen den gesetzlich versicherten Patienten und dem A-Krankenhaus (...) wird deutlich, dass die gesamte allgemeine Krankenhausbehandlung einschließlich Wahlleistungen (Einzelzimmer, Implantate) in A-Stadt in den Streitjahren nur zwischen den gesetzlichen Krankenversicherungen, den Patienten und dem als Plankrankenhaus zugelassenen A-Krankenhaus abgewickelt wurden. An dieser geschlossenen Leistungskette (sozialrechtliches Dreiecksverhältnis) ist die Klägerin zivilrechtlich (und sozialrechtlich) nicht beteiligt, auch nicht soweit die Klägerin organisatorische Leistungen, z.B. Terminvorgaben u.a. (vgl. Ablauf bei OP-Durchführungen im A-Krankenhaus, Blatt ...) erbracht hat oder dem A-Krankenhaus mitteilte, welche Implantate das A-Krankenhaus für den anstehenden Eingriff erwerben sollte. Bei den gesetzlich versicherten Patienten, die in A-Stadt behandelt werden, handelt es sich zivilrechtlich und sozialrechtlich und folglich auch umsatzsteuerrechtlich um die Patienten des A-Krankenhauses. 224

Dass die Kooperationsvereinbarung ... nicht dazu dient, dass die Klägerin selbst unter Ausnutzung der Infrastruktur des A-Krankenhauses Operationen an „ihren Patienten“ in A-Stadt vornehmen möchte, belegt auch die finanzielle Regelung in § x der Kooperationsvereinbarung. Dafür, dass die Klägerin die Infrastruktur des A-Krankenhauses nutzen möchte, muss die Klägerin kein Entgelt an das A-Krankenhaus zahlen. Vielmehr sieht die Regelung in § x vor, dass die Klägerin vom A-Krankenhaus eine pauschale Fallvergütung in Höhe von 25 % der DRG-Fallpauschale erhält. 225

Da der Wortlaut der Vereinbarung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, sind die im Kooperationsvertrag getroffenen Regelungen im Hinblick auf die Art der Leistung, für die ein Entgelt gezahlt wird, sowie hinsichtlich des Leistungserbringers und des Leistungsempfängers nach den Gesamtumständen des Streitfalls auszulegen. 226

Leistungserbringer ist vorliegend die Klägerin, indem sie dem A-Krankenhaus fachärztliches Personal zur Verfügung stellt und gesetzlich versicherte Patienten zu Behandlung im A-Krankenhaus vermittelt. 227

Leistungsempfänger dieser Leistung ist das A-Krankenhaus. Das Entgelt für diese Leistung ist nach der Regelung in § x der Kooperationsvereinbarung pauschal 25 % der DRG-Fallpauschale. 228

Die Patienten, die in A-Stadt stationär aufgenommen werden, stehen in keiner umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehung zu der Klägerin. 229

(2) Nach Auslegung dieser Kooperationsvereinbarung kann sich die Klägerin im Hinblick auf die „Erlöse A-Krankenhaus“, die aufgrund der Vereinbarung vom A-Krankenhaus an die Klägerin gezahlt werden, nicht auf die Befreiungsvorschriften § 4 Nr. 14 Buchst. a oder b UStG berufen, weil sie selbst keine Heilbehandlung gegenüber dem A-Krankenhaus ausführt. Sie erbringt für das Entgelt „Erlöse A-Krankenhaus“ nur sonstige Leistungen eigener Art, deren Schwerpunkt in der Personalgestaltung liegt. Das Personal der Klägerin ist nach außen hin (gegenüber den Krankenversicherungen) auch nicht im Namen der Klägerin tätig geworden, sondern wurde Teil der Krankenhausbehandlung des A-Krankenhauses. 230

- Soweit die Ärzte der Klägerin nach außen hin gegenüber den Patienten selbständig tätig waren, wurden diese Umsätze unabhängig von den „Erlösen A-Krankenhaus“ als „GOÄ-Umsätze“ erfasst (siehe oben). 231
- (3) Bei der Leistung der Klägerin gegenüber dem A-Krankenhaus handelt es sich auch nicht um eine steuerfreie Krankenhausbehandlung (§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) im Wege einer Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG). Das A-Krankenhaus wird gegenüber den gesetzlichen Krankenversicherungen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig. Dies gilt auch, soweit in den Krankenhausleistungen des A-Krankenhauses Leistungen der von der Klägerin überlassenen Ärzte enthalten sind. 232
- Soweit die Klägerin die Operationsleistung ihrer Ärzte in A-Stadt als eigenständige Leistung im Rahmen einer Dienstleistungskommission beurteilt wissen möchte, vermag der erkennende Senat dieser Rechtsauffassung nicht zu folgen. Selbst wenn die Operation eine von der Krankenhausbehandlung abtrennbare Leistung wäre, wogegen bereits die Abrechnung nach DRG-Fallpauschalen für eine gesamte Krankenhausleistung sprechen würde, wäre die Operationsleistung des A-Krankenhauses im Streitfall nicht allein für Rechnung der Klägerin erbracht. Die Klägerin hat weder dargelegt, noch nachgewiesen, dass 25% der DRG Fallpauschalen dem Wert der Operationsleistung entspricht, zumal dieser Betrag die Klägerin – wie sie selbst vorträgt – auch Entgelt für weitere organisatorische Leistungen (Terminvergabe etc.) darstellt und auch zweitweise auf pauschal 35% erhöht wurde, ohne dass sich die Operationsleistung verändert hätte. Darüber hinaus besteht eine Operation aus einer Vielzahl weiterer Leistungen (z.B. Anästhesie, Assistenzärzte, OP-Schwester, OP-Saal, medizinische Geräte, Implantate etc.), die sämtlich durch das A-Krankenhaus erbracht werden. 233
- (4) Die Leistungen der Klägerin gegenüber dem A-Krankenhaus stellen auch keine eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen verbundene Umsätze dar. Die Klägerin kann sich insoweit nicht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen. 234
- Als eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen sind Leistungen anzusehen, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (vgl. nur BFH, Urteil vom 01.12.1977, V R 37/75, BStBl II 1978. 173). Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen (vgl. EuGH, Urteil vom 01.12.2005, C-394/04 und C-395/04, Ygeia, UR 2006, 171). 235
- Leistungen sind nicht mit einer Krankenhausbehandlung oder ärztlichen Heilbehandlung verbunden, wenn sie nicht an die Patienten, sondern an einen Unternehmer als Leistungsempfänger erbracht werden, der diese Vorzüge benötigt, um damit seinerseits eigene steuerbefreite Ausgangsleistungen an einen Patienten erbringen zu können (vgl. FG München, Urteil vom 26.08.2015 2 K 1441/12, juris, m.w.N.; vgl. auch EuGH, Urteil vom 12.03.2015 C-594/13 – go fair -, BStBl II 2015, 980)). 236
- Nach diesen Grundsätzen kann zwar die Gestellung von Ärzten durch Krankenhäuser zu den eng verbundenen Umsätzen im o.g. Sinne gehören (vgl. für zugelassene Krankenhäuser, Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 7 UStAE). Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, Urteile vom 24.09.2014 V R 19/11, BStBl II 2016, 781; vom 18.01.2005 V R 35/02, BStBl II 2005, 507) setzt dies aber des Weiteren voraus, dass die Personalgestellung für die ärztliche Versorgung der Krankenhauspatienten erfolgt und hierfür unerlässlich ist. Damit sind jedoch 237

nur die Patienten des Krankenhauses gemeint, dessen Personal überlassen wird. Im Streitfall also die Patienten der Klägerin in D-Stadt. Soweit die Ärzte der Klägerin die Patienten des A-Krankenhauses in A-Stadt operieren, handelt es sich jedoch, wie oben dargestellt, weder zivil-, sozial- noch umsatzsteuerrechtlich um Patienten der Klägerin. Für die ärztliche Behandlung der Patienten in D-Stadt sind die Operationen in A-Stadt weder erforderlich noch unerlässlich. Soweit die Ärzte der Klägerin in A-Stadt operieren, stehen sie - im Gegenteil - für eine ärztliche Behandlung der Krankenhauspatienten der Klägerin nicht zur Verfügung.

Dem gefundenen Ergebnis steht auch nicht der Regelungszweck der Steuerbefreiungsvorschrift Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL entgegen, der darin besteht, Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken (vgl. BFH, Urteil vom 11.01.2019 XI R 29/17, BFH/NV 2019, 440 m.w.N.) und dadurch die Heilbehandlungen dem Einzelnen zugänglich zu machen. Denn die Kosten für die Behandlung der Patienten in D-Stadt werden vom A-Krankenhaus gegenüber der gesetzlichen Krankenkassen nach den DRG-Fallpauschalen abgerechnet. Die Höhe der abgerechneten DRG-Fallpauschalen bleibt unverändert, unabhängig davon, ob die Klägerin einen Anteil von 25%, 35% oder 18% erhält oder die „Erlöse A-Krankenhaus“ der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. 238

Schließlich führt auch die Entscheidung des EuGH (Urteil vom 14.06.2007 C-434/05 –Horizon College -, UR 2007, 587) zu keiner anderen Beurteilung in der Sache. Die Entscheidung betraf eine Lehrereinrichtung und dementsprechend auch eine andere Steuerbefreiungsvorschrift (Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL (Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht u.a.); vormals Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Sechsten Richtlinie 77/388). Der dort zu entscheidende Sachverhalt ist mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. 239

cc) Bei den übrigen Umsätzen (z.B. „Health und Beauty“) ist keine Steuerbefreiungsvorschrift ersichtlich und wurde von der Klägerin auch nicht vorgetragen. 240

2. Nach dieser rechtlichen Würdigung ist die Umsatzsteuer 2010 auf ... EUR, die Umsatzsteuer 2011 auf ... EUR, die Umsatzsteuer 2012 auf ... EUR, die Umsatzsteuer 2013 auf ..., die Umsatzsteuer 2014 auf ... EUR und die Umsatzsteuer 2015 auf ... EUR festzusetzen. 241

Bei der Ermittlung der tatsächlichen Grundlagen der zu treffenden Entscheidung waren insbesondere die Umstände zu berücksichtigen, dass die Klägerin teils unvollständige Steuererklärungen (2013 bis 2015) eingereicht hat, dass das von der Klägerin im Klageverfahren überlassene Zahlenmaterial (z.B. Zahlen „umsatzsteuerfreie/umsatzsteuerpflichtige Umsätze“) teilweise von den Zahlen laut Jahresabschluss abweicht, dass die dem Gericht überlassenen Zahlen teilweise erneut korrigiert wurden (Anlage vor 3 b und Anlage vor 3 b neu), anschließend die Gesamtumsätze laut „Anlage vor 3 b neu“ teilweise höher waren, als die ursprünglich erklärten Umsätze und vom Beklagten in den Jahren 2013 bis 2015 nicht sämtliche Vorsteuerbeträge erfasst wurden, darüber hinaus teilweise nur aktuelle Zahlen oder Vereinbarungen vorgelegt wurden. 242

Wegen des von der Klägerin überlassenen widersprüchlichen Zahlenmaterials hat das Gericht seiner Entscheidung hinsichtlich der insgesamt in den Streitjahren ausgeführten Umsätze die zuletzt von der Klägerin eingereichte Anlage vor 3 b neu (vgl. ...) zugrunde gelegt, da die aktuellste (korrigierte) Version der Wirklichkeit am nächsten kommen dürfte. 243

Ausgehend von den Gesamtumsätzen (brutto) nach Anlage vor 3 b (Berechnung siehe unten) erzielte die Klägerin in den Streitjahren in 2010 bis 2012 zu einem Anteil von 88% (2010), 244

91% (2011) und 86% (2012) und in den Streitjahren 2013 bis 2015 nur zu einem Anteil von 13% (2013), 15 % (2014) und 14% (2015) steuerpflichtige Umsätze.

Da die Klägerin teilweise steuerpflichtige und teilweise steuerfreie Umsätze ausgeführt hat, waren die von der Klägerin geltend gemachten Vorsteuerbeträge gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG teilweise vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. 245

a) Die für die Streitjahre 2010 bis 2012 festzusetzende Umsatzsteuer wurde nach diesen Grundsätzen wie folgt berechnet: 246

<b>Ermittlung der Gesamtumsätze (brutto)</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>Beträge nach Auflistung der Klägerin in Tabelle vor 3b neu:</b>			
steuerpflichtig			
darauf USt			
„steuerfreie Erlöse“			
<b>Gesamtumsätze Tabelle vor 3b neu</b>			
<i>zum Vergleich</i> <i>Bescheid xx.xx.xx</i>			

247

<b>Berechnung Anteil Vorsteuerabzug</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Gesamtumsätze (brutto) (vgl. Tabelle vor 3b neu)			
<b>./. GOÄ D-Stadt</b>			
Differenz			
Differenz netto (= Zähler)			

248

Nenner (= Zähler + steuerf. Umsätze)			
<b>Anteil abziehbar</b>	<b>88%</b>	<b>91%</b>	<b>86%</b>
<b>Art. 174,175 MwStSystRL</b>			

<b>2010</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>Steuer</b>
<b>Berechnung der Umsatzsteuer</b>		
steuerfreie Umsätze		
Leistungen zu 19%		
Leistungen zu 7%		
Summe		
Vorsteuern 100%		
	davon abziehbar <b>88%</b>	
<b><u>festzusetzende Steuer</u></b>		
<b><u>2010</u></b>		
Bescheid xx.xx.xx		
<i>Minderung</i>		

249

<b>2011</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>Steuer</b>
<b>Berechnung der Umsatzsteuer</b>		
steuerfreie Umsätze		
Leistungen zu 19%		
Leistungen zu 7%		
Summe		
Vorsteuern 100%		

250

	davon abziehbar <b>91%</b>	
<b><u>festzusetzende Steuer</u></b>		
<b><u>2011</u></b>		
Bescheid xx.xx.xx		
<i>Minderung</i>		

<b>2012</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>Steuer</b>
<b>Berechnung der Umsatzsteuer</b>		
steuerfreie Umsätze		
Leistungen zu 19%		
Leistungen zu 7%		
Summe		
Vorsteuern 100%		
	davon abziehbar <b>86%</b>	
<b><u>festzusetzende Steuer</u></b>		
<b><u>2012</u></b>		
Bescheid xx.xx.xx		
<i>Minderung</i>		

251

b) Bei der Festsetzung der Umsatzsteuerbeträge für 2013 bis 2015 waren darüber hinaus noch folgende Umstände zu berücksichtigen: 252

Im Jahr 2013 schuldet die Klägerin – wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist – einen Umsatzsteuerbetrag nach § 14 c UStG in Höhe von ... EUR für die bis Mitte des Jahre 2013 zu Unrecht gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträge. 253

Die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge für die Jahre 2013 bis 2015 waren – wie zwischen den Beteiligten auch unstrittig ist – noch um ... EUR (2013), ... EUR (2014) und ... EUR (2015) zu erhöhen. 254

Da für den Zeitraum vor 2013 der Vorsteuerabzug bei der Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurde, 255

vollständig oder fast vollständig gewährt wurde, während die Klägerin ab 2013 überwiegend steuerfreie Umsätze erzielt, war für die Jahre 2013 bis 2015 ein Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG vorzunehmen. Die zu berichtigenden Vorsteuerbeträge hat das Gericht unter Berücksichtigung der vorliegenden Unterlagen (insbesondere Aufstellung Anschaffung Anlagevermögen, Blatt ...) griffweise in Höhe von ... EUR (2013), ... EUR (2014) und ... EUR (2015) geschätzt. Dabei wurde insbesondere mit einbezogen, dass die auf die Anschaffungskosten der in der Aufstellung aufgeführten Wirtschaftsgüter entfallende Vorsteuer teilweise 1.000,- EUR nicht überstieg (vgl. § 44 Abs. 1 UStDV).

Danach ergibt sich folgende Berechnung:

256

<b>Ermittlung der Gesamtumsätze (brutto)</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Beträge nach Auflistung der Klägerin in Tabelle vor 3b neu:</b>			
steuerpflichtig			
darauf USt			
„steuerfreie Erlöse“			
<b>Gesamtumsätze Tabelle vor 3b neu</b>			
<i>zum Vergleich</i> <i>Bescheid xx.xx.xx</i>			

257

<b>Berechnung Anteil Vorsteuerabzug</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
GOÄ D-Stadt			
GOÄ A-Stadt			
GKV D-Stadt			
Zimmerzuschlag; Implantate (0%)			

258

DRG D-Stadt			
Zimmerzuschlag, Implantate (19%) (...)			
<b>Summe der steuerfreien Umsätze</b>			
sämtliche Umsätze (brutto) s.o. (vgl. Tabelle vor 3b neu)			
Differenz			
Differenz netto (= Zähler)			
Nenner (= Zähler + steuerf. Umsätze)			
<b>Anteil abziehbar</b> <b>Art. 174,175 MwStSystRL</b>	<b>13%</b>	<b>15%</b>	<b>14%</b>

<b>2013</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>Steuer</b>
<b>Berechnung der Umsatzsteuer</b>		
steuerfreie Umsätze		
Leistungen zu 19%		
unentgeltliche Wertabg.		
Leistungen zu 7%		
igE (§ 1 a UStG) 7%		
Steuer § 14 c UStG		
Summe		

Vorsteuern: Bescheid xx.xx.xx <u>zusätzlich Antrag</u> 100%		
	davon abziehbar <b>13%</b>	
§ 15 a UStG		
<b><u>festzusetzende Steuer</u></b> <b><u>2013</u></b>		
Bescheid xx.xx.xx		
<i>Minderung</i>		

<b><u>2014</u></b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>Steuer</b>
<b>Berechnung der Umsatzsteuer</b>		
steuerfreie Umsätze		
Leistungen zu 19%		
unentgeltliche Wertabg.		
Leistungen zu 7%		
igE (§ 1 a UStG) 7 %		
Summe		
Vorsteuern: Bescheid xx.xx.xx <u>zusätzlich Antrag</u> 100%		
	davon abziehbar <b>15%</b>	

§ 15 a UStG		
<b><u>festzusetzende Steuer</u></b>		
<b><u>2014</u></b>		
Bescheid xx.xx.xx		
<i>Minderung</i>		

<b><u>2015</u></b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>	<b>Steuer</b>
<b>Berechnung der Umsatzsteuer</b>		
steuerfreie Umsätze		
Leistungen zu 19%		
unentgeltliche Wertabg.		
Leistungen zu 7%		
igE (§ 1 a UStG=		
<b>Summe</b>		
Vorsteuern: Bescheid <u>zusätzlich Antrag</u> 100%		
	davon abziehbar <b>14%</b>	
§ 15 a UStG		
<b><u>festzusetzende Steuer 2015</u></b>		
Bescheid xx.xx.xx		
<i>Minderung</i>		

261

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

262

263

III. Die Revision war nicht zuzulassen. Weder hat die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Streitfall eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes. Durch die höchstrichterliche Rechtsprechung ist geklärt, dass für eine erfolgreiche Berufung eines Krankenhauses auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL die Einhaltung der in §§ 108 f. SGB V genannten Kriterien der Leistungsfähigkeit und der Wirtschaftlichkeit entscheidend sind (vgl. BFH, Urteil vom 23.01.2019 XI R 15/16, BFH/NV 2019, 656). Im Übrigen beruht die Entscheidung auf einer Würdigung der Umstände des vorliegenden Einzelfalls.

IV. Die Feststellung der Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 264

V. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. In Verfahren vor den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit ist der Streitwert nach der sich aus dem Antrag des Klägers für ihn ergebenden Bedeutung der Sache nach Ermessen zu bestimmen (§ 52 Abs. 1 GKG). Betrifft der Antrag des Klägers eine bezifferte Geldleistung oder einen hierauf bezogenen Verwaltungsakt, so ist deren Höhe maßgeblich (§ 52 Abs. 3 Satz 1 GKG). Entscheidend ist grundsätzlich der Steuerbetrag, um den unmittelbar gestritten wird. 265

Danach beträgt der maßgebliche Streitwert im Streitfall x EUR: 266

<b>2010-2012</b>		267
<b>2013</b>		
<b>2014</b>		
<b>2015</b>		
<b>Streitwert</b>		