
Datum: 22.05.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3374/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0522.8K3374.10.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten für das Streitjahr – 2007 – über die Frage, ob die Umsätze einer Organgesellschaft der Klägerin – einer Privatklinik nach § 30 GewO – gemäß § 4 Nr. 16b UStG a.F. bzw. § 4 Nr. 14 UStG a.F. steuerfrei sind. 1 2
- Die Klägerin ist Organträgerin verschiedener Gesellschaften, die im Gesundheitswesen tätig sind. Im Streitjahr firmierte sie unter der Bezeichnung „Kliniken L gemeinnützige GmbH“ (gGmbH). Deren Anteile hielt alleine die Katholische Kirchengemeinde L, A. Organgesellschaften der Klägerin waren im Streitjahr unter anderen die J-hospital B gGmbH sowie die Privatklinik B GmbH (folgend nur: Privatklinik). Die Anteile an der Privatklinik hielt zu 100 % die J-hospital B gGmbH. Die Privatklinik verfügte über eine Anerkennung nach § 30 GewO, welche für den Standort A im Mai 2004 durch die Stadt A erteilt und in November 2004 erweitert worden war. Für den Standort B erfolgte die Anerkennung im Oktober 2005 durch den C-Kreis. Die Privatklinik erbrachte im Streitjahr stationäre medizinische Leistungen gegenüber Privatpatienten und Selbstzahlern. Diese Leistungen erbrachte sie auf der Grundlage eines mit dem J-hospital B GmbH geschlossenen Pacht- und Nutzungsvertrages sowie eines Dienstleistungs- und Mietvertrages mit dem Klinikverbund L und D GmbH. Die Privatklinik nutzte im Rahmen ihres Betriebes die Einrichtungen und das Personal der Krankenhäuser J-hospital B und der Kliniken L. Die Klägerin hat zur Tätigkeit der Privatklinik verschiedene vertragliche Unterlagen vorgelegt, nämlich: 3

– Vertrag zwischen der Privatklinik B GmbH und der J-hospital B gGmbH vom 31.3.2002 über den Kauf der zum normalen Betrieb eines Krankenhauses notwendigen Leistungen für die Privatpatienten, die die Privatklinik B GmbH selbst nicht erbringen kann (Bl. 65 ff d.A.). Gemäß § 1 dieses Vertrages erfolgt der Betrieb der Privatklinik in den speziell zugewiesenen Räumlichkeiten des Krankenhauses J-hospital B. Gemäß § 2 des Vertrages erstattet die Privatklinik dem J-hospital die ihr durch die Vorhaltung entstandenen und tatsächlich nachgewiesenen Kosten. Zur Abrechnungsvereinfachung zahlt die Privatklinik an das J-hospital 75 % der Erlöse. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieses Vertrages Bezug genommen. Der Vertrag ist mit Vertragsänderung vom 22.12.2003 dahin gehend geändert, dass zur Abrechnungsvereinfachung die Privatklinik an das J-hospital 95 % der Erlöse zahlt (Bl. 68 der Akte).

– Pacht- und Nutzungsvertrag zwischen der J-hospital B gGmbH und der Privatklinik B GmbH vom 30.6.2005 (Bl. 57 ff. d.A.). Nach § 2 des Vertrages nutzt die Pächterin die im Vertrag näher bezeichneten Räumlichkeiten ausschließlich zum Betrieb der Privatklinik B. Gemäß § 4 des Vertrages hat die Pächterin einen monatlichen Pachtzins i.H.v. 2.800 € zu zahlen. Daneben hat sie für die Mitbenutzung allgemeiner Bereiche des Krankenhauses ein Nutzungsentgelt zu zahlen. Zur Verwaltungsvereinfachung beträgt die Höhe des Nutzungsentgeltes 70 % aller Umsatzerlöse der Pächterin, die sie durch den Betrieb der Privatklinik im J-hospital B erzielt, mindestens jedoch in Höhe des Betrages, den die Bezirksregierung Arnsberg und die Verpächterin als Rückführung gewährter Fördermittel festgelegt haben. Dieser Vertrag ist mit Vertragsänderung vom 1.11.2005 dahingehend modifiziert, dass die Pächterin neben dem monatlichen Pachtzins i.H.v. 2.800 € für die Überlassung der Räumlichkeiten sowie die Mitbenutzung der allgemeinen Bereiche des Krankenhauses ein Entgelt i.H.v. 95 % aller Umsatzerlöse, die sie durch den Betrieb der Privatklinik im J-hospital B erzielt, zu zahlen hat. (Bl. 64 der Akte).

– Dienstleistungsvertrag zwischen der Privatklinik B GmbH und der Kliniken L gGmbH vom 1.3.2004 (Bl. 69 ff. der Akte). Gemäß § 1 dieses Vertrages erfolgt der Betrieb der Privatklinik in den speziell zugewiesenen Räumlichkeiten der Kliniken in A. Die Kliniken gestatten den für die Kliniken tätigen Chefarzten, ihre gleiche Tätigkeit auch in den Räumlichkeiten der Kliniken für die Privatklinik auszuüben. Gemäß § 1 Buchst. a des Vertrages gewährleisten die Kliniken, dass bei der Leistungserbringung für Patienten der Privatklinik die Voraussetzung des Krankenhausgesetzes NRW eingehalten werden. Die Kliniken werden weiter dafür Sorge tragen, dass eine ausreichende und dem jeweiligen medizinischen Standard entsprechende ärztliche und pflegerische Versorgung der Patienten der Privatklinik gewährleistet ist, dass der Privatklinik insoweit geeignetes ärztliches Personal zur Verfügung gestellt wird, dass der ärztliche Dienst für die Patienten der Privatklinik rund um die Uhr gewährleistet ist, dass ausgebildetes Pflegepersonal in ausreichender Zahl rund um die Uhr für die Patienten der Privatklinik zur Verfügung steht, dass die Anbindung an ein Labor und andere Einrichtungen zur medizinisch-technischen Leistungen sichergestellt und eine ausreichende Dokumentation der Krankenhausleistungen auch für Zwecke der Privatklinik gewährleistet ist. Gemäß § 2 des Vertrages erstattet die Privatklinik den Kliniken die ihr durch die Vorhaltung entstandenen und tatsächlich nachgewiesenen Kosten. Zur Abrechnungsvereinfachung zahlt die Privatklinik an die Kliniken 95 % der Erlöse.

– Mietvertrag zwischen der Kliniken L gGmbH und der Privatklinik B GmbH vom 3.3.2004. Nach diesem Vertrag vermietet der Vermieter Räumlichkeiten im E Krankenhaus, F-Heim und der Klinik G-Straße zum Betrieb der Privatklinik. § 4 des Vertrages sieht zum Mietzins vor, dass die monatliche Miete für die insgesamt überlassene Fläche über die Pauschale (Kooperationsvertrag) abgegolten wird.

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die genannten Vertragsunterlagen Bezug genommen. 8

Für die den Streitjahren vorangegangenen Jahre 2003-2006 hatte unter anderem für die Umsatzsteuer eine Betriebsprüfung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung H (folgend nur: Konz-BP) stattgefunden, deren Ergebnisse die Prüferin im Bericht vom 20.6.2008 festhielt. Darin führte sie – soweit hier von Belang – in Text 2.2 aus, die Klägerin habe die Umsatzsteuerfreiheit der Krankenhausleistungen der Privatklinik nach § 4 Nr. 16b UStG unter den Hinweis darauf beantragt, dass die Umsätze von den Kliniken L oder J-hospital B erbracht würden, auch wenn sie innerhalb der juristisch abgespaltenen Privatpatienten – GmbH abgerechnet würden. Beide Kliniken erfüllten die Voraussetzungen des § 67 AO. Nach einem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 14.8.2006 (6 K 1268/03) seien die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für jedes Krankenhaus mit Konzession nach § 30 GewO innerhalb des Organkreises getrennt zu ermitteln. Deswegen ergebe sich nach Auffassung der Betriebsprüfung, dass die Steuerbefreiung für die Kliniken L bzw. J-hospital B nicht die Umsätze der Privatklinik B mit umfasse. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Betriebsprüfungsberichts Bezug genommen. 9

Gegen die auf Grundlage der Betriebsprüfungsergebnisse ergangenen Steuerbescheide hat die Klägerin seinerzeit keine Rechtsbehelfe eingelegt, so dass die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2006 bestandskräftig veranlagt worden sind. 10

In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr deklarierte die Klägerin – soweit hier von Belang – Umsätze zum allgemeinen Steuersatz (19 %) i.H.v. 16.344.734 €. Steuerfreie Umsätze erklärte sie i.H.v. 93.327.359 €. Der Erklärung war als Anlage beigelegt eine Aufstellung, in der die Umsatzzahlen für die jeweilige Organgesellschaft einzeln aufgeführt waren. Für die - hier allein interessierende - Privatklinik B erklärte sie dabei folgende Werte: 11

Steuerfreie Umsätze:	3.645.034,86 €	12
steuerpflichtige Umsätze zu 19 %:	630.520,00 €	

Bei der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen hatte die Klägerin die hier streitigen Umsätze zunächst als steuerpflichtig behandelt und für das Gesamtjahr folgende Werte berücksichtigt (alle Werte in €): 13

Steuerfreie Umsätze	97.589,41	14
Steuerpflichtige Umsätze 19 %	2.998.569,04	
Steuerpflichtige Umsätze 16 %	- 19.174,24	
Steuerpflichtige Umsätze 7 %	0,00	
Umsatzsteuer 19 %	570.069,88	
Umsatzsteuer 16 %	- 3.067,88	

Umsatzsteuer 7 %	0,00
Umsatzsteuer Gesamt	567.002,00

Für die gesamte Organschaft ergaben sich auf dieser Grundlage folgende Werte: 15

Steuerfreie Umsätze:	89.779.913,55	16
Steuerpflichtige Umsätze 19 %:	19.342.673,58 €	

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die von der Klägerseite mit Schreiben vom 4.6.2009 übersandte Aufstellung „Umsatzsteuer bisherige Voranmeldungen“ Bezug genommen. 17

Im Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 11.8.2009 folgte das Finanzamt A der Erklärung hinsichtlich der Höhe der deklarierten steuerfreien Umsätze nicht und legte Umsätze zum allgemeinen Steuersatz i.H.v. 19.342.673 € zu Grunde. Demgegenüber standen steuerfreie Umsätze i.H.v. 89.779.913 €. Im Erläuterungsteil zum Bescheid heißt es, das Zahlenmaterial sei der letzten Spalte der Anlage „bisherige Voranmeldungen“ des Schreibens vom 4.6.2009 entnommen worden. Dieses Zahlenmaterial ist der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitig. 18

Hiergegen legte die Klägerin am 3.9.2009 Einspruch ein und verwies zur Begründung auf ihren Antrag vom 13.2.2009, mit dem sie beantragt hatte, von ihr berichtigte Voranmeldungen zu berücksichtigen. Zusätzlich machte sie geltend, dass aufgrund der fehlenden tatsächlichen Eigenständigkeit der Privatklinik B GmbH eine Betrachtung der Gesamtheit der Kliniken L gGmbH und der Privatklinik B GmbH vorzunehmen und danach eine Steuerbefreiung zu gewähren sei, da das „Gesamtgebilde“ zweifelsfrei die Voraussetzung für eine Steuersatzbefreiung nach § 4 Nr. 16b UStG erfülle. 19

Mit Einspruchsentscheidung vom 23.9.2010 wies der inzwischen zuständig gewordene Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er im Wesentlichen aus, zwar bestehe unstreitig eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin und der Privatklinik. Des Weiteren sei unstreitig, dass die Klägerin in ihrer Gesamtheit die Voraussetzung des § 4 Nr. 16b UStG erfülle. Die Entscheidung, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen, sei aber unabhängig von dem Bestehen einer Organschaft zu treffen. Entscheidend sei, dass der leistende Unternehmer die Voraussetzungen selbst erfüllen müsse. Somit sei es unerheblich, ob die Klägerin als Organträgerin oder die Organschaft als Ganzes die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16b UStG erfülle. Für eine Gesamtbetrachtung – wie es die Klägerin fordere – bestehe keine Veranlassung. Sie würde außerdem zu dem Ergebnis führen, dass die Klägerin die Krankenhausleistungen nicht unmittelbar gegenüber den Privatpatienten erbringe, sondern über die Privatklinik und damit nur mittelbar. Dann seien die Leistungen aber nach dem Urteil des BFH vom 22.5.2003 (V R 94/01) nicht durch § 4 Nr. 16b UStG von der Umsatzsteuer befreit. 20

Festzustellen sei zudem, dass die Privatklinik ein Krankenhaus betreibe, wenn auch nur für Privatpatienten. § 2 Nr. 1 Krankenhausgesetz definiere Krankenhäuser als Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet 21

wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht oder gepflegt werden können. Die Privatklinik habe nach dem Vertrag mit dem J-hospital B in speziell zugewiesenen Räumlichkeiten Leistungen gemäß § 2 Nr. 1 Krankenhausgesetz erbracht. Entsprechend dem BFH-Urteil 22.5.2003 (V R 94/01) handele es sich um eine durch Zusammenfassung sachlicher und persönlicher Mittel abgegrenzte Einheit, die eine der konkreten beschriebenen Funktionen (Krankenhaus) erfülle. Dabei sei es nicht ausgeschlossen, dass diese Funktionen durch Inanspruchnahme Dritter erfüllt würden. Dass sich die Privatklinik zur Erfüllung der Leistungen eines Dritten bediene und ihr diese Einrichtung aufgrund vertraglicher Vereinbarung zur Verfügung gestellt würde, führe folglich nicht dazu, dass die Privatklinik kein Krankenhaus sei bzw. betreibe. Weil die Privatklinik als Betreiberin eines Krankenhauses unstreitig die Voraussetzung des § 67 AO nicht erfülle, seien die Umsätze der Privatklinik gegenüber den Privatpatienten umsatzsteuerpflichtig. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

Die Klägerin hat am 27.10.2010 die vorliegende Klage erhoben.

22

Sie macht geltend, die stationären Leistungen der Klägerin bzw. der Privatklinik seien nach § 4 Nr. 16b UStG a.F. umsatzsteuerfrei. Zwar erfordere diese Befreiungsnorm, dass die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO bezeichneten Voraussetzungen (40 % Grenze) erfüllt seien. Soweit diese Grenze auf Ebene der Privatklinik anzuwenden sei, sei die Voraussetzung im Streitjahr zwar nicht erfüllt. Sie – die Klägerin – sei jedoch der Auffassung, dass vorliegend aufgrund des engen rechtlichen und örtlichen Zusammenhangs zwischen der Privatklinik und ihr bzw. den Krankenhäusern (J-hospital B, Kliniken L) die Voraussetzung des § 4 Nr. 16b UStG a.F. gleichwohl gegeben seien, da faktisch die Privatklinik mit ihren jeweiligen Standort Teil eines einheitlichen Krankenhauses sei, durch welches die Grenze des § 67 AO unstreitig unterschritten werde. Mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei klargestellt, dass eine Einrichtung ärztlicher Heilbehandlung im Sinne des § 4 Nr. 16b UStG ebenfalls eine durch die Zusammenfassung sachlicher und persönlicher Mittel abgegrenzte Einheit voraussetze, die eine der konkret beschriebenen Funktionen (Krankenhaus etc.) erfülle. Sie sei deshalb jedenfalls grundsätzlich nicht mit dem Unternehmer gleichzusetzen.“ Derartige, durch die Zusammenfassung sachlicher und persönlicher Mittel abgrenzbare Einheiten seien hier dergestalt ergeben, dass an dem jeweiligen Standort der Bereich des durch die Klägerin betriebenen Plankrankenhauses und der Bereich der „Abrechnungseinheit Privatklinik“ als Einheit anzusehen seien. Aus den eingereichten Vertragsunterlagen sei ersichtlich, dass es sich bei der Privatklinik lediglich um eine aus „abrechnungstechnischen Gründen“ rechtlich verselbstständigte juristische Person handele. Die Privatklinik betreibe keinen gesonderten Krankenhausbetrieb, der über eigene Räumlichkeiten, Instrumentarien und Personal verfügte. Vielmehr betreibe die Privatklinik ausschließlich den „Wahlleistungsteil“ genau definierter Stationen des Plankrankenhauses. Da die tatsächliche Leistungserbringung im Rahmen einer Gesamteinheit erfolgt sei, hatte die lediglich als Abrechnungseinheit geführte Privatklinik entsprechend den weitaus überwiegenden Anteil (95 %) der für die streitgegenständlichen Leistungen erzielten Erlöse abzuführen.

23

Ferner seien die Leistung der Privatklinik nach § 4 Nr. 14 UStG a.F. umsatzsteuerbefreit. Nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH finde diese Norm grundsätzlich auch auf die durch juristische Personen erzielten Umsätze Anwendung, soweit diese ärztliche und ärztähnliche Leistungen erbrächten. Hier gelte zusätzlich hinsichtlich der sonstigen nicht ärztlichen Leistungen, dass diese im Vergleich zu den ärztlichen Hauptleistungen als nebensächlich anzusehen seien, so dass folgerichtig die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG für sämtliche durch die Klägerin erzielte Umsätze (sowohl Haupt- als auch

24

Nebenleistung) zu gewähren sei.

Schließlich gelte, dass sowohl § 4 Nr. 14 als auch § 4 Nr. 16 UStG gegen EU-Recht verstießen. Gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (bzw. der korrespondierenden Vorschrift der MwStSystRL) seien die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechtes oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtung in sozialer Hinsicht vergleichbar seien, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtung gleicher Art durchgeführt bzw. bewirkt würden, steuerfrei. Nach der Rechtsprechung des EuGH stehe den einzelnen Mitgliedstaaten zwar ein Ermessen zu, welche Einrichtungen den notwendigen sozialen Charakter hätten und dementsprechend anzuerkennen seien. Das sei doch in Bezug auf die in § 4 Nr. 16b UStG normierte 40 %-Grenze nicht der Fall. Zwar habe der EuGH die durch die nationale Regelung aufgestellte 40 %-Grenze grundsätzlich als mit dem europäischen Recht vereinbar angesehen. Trotzdem hätten die nationalen Gerichte zu prüfen, ob nicht dennoch die Grenze des Ermessens überschritten und insbesondere der Grundsatz der Neutralität verletzt sei. Die Anwendung solcher Bedingungen dürfe demnach nicht auf bestimmte Arten von Einrichtung beschränkt sein, während andere von ihr ausgenommen würden. Das sei hier der Fall: Während Leistung eines durch einen Einzelunternehmer betriebenen Krankenhauses nach deutschen Umsatzsteuerrecht ohne weitere Voraussetzungen steuerbefreit sei, seien privatrechtlich betriebenen Krankenhäusern nur unter bestimmten Bedingungen des § 4 Nr. 16b UStG von der Umsatzsteuer befreit, obwohl alle im Rahmen der Krankenhausbehandlung vergleichbare Leistungen erbrächten. Ein sachlicher Grund für diese Ungleichbehandlung sei nicht ersichtlich. Der BFH habe in einem Beschluss vom 2. März 2011 (XI R 47/07) erhebliche Zweifel daran geäußert, ob der EuGH im Urteil vom 8. Juli 2006 (C-106/05) die 40 %-Grenze tatsächlich gebilligt habe und ob dementsprechend nicht auch die 2/3-Grenze des § 4 Nr. 16e UStG gegen die Grundsätze des Gemeinschaftsrechts verstoße. Entsprechend sei eine diesbezügliche Vorlagefrage an den EuGH gerichtet worden.

Wegen der weiteren Einzelheiten zum klägerischen Vortrag wird auf die Schriftsätze vom 29. Dezember 2010, 9. Juni 2011 und 5. September 2011 Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid für 2007 über Umsatzsteuer vom 11. August 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. September 2010 aufzuheben und die Umsatzsteuer, soweit sie auf die streitgegenständlichen, durch die Privatklinik erzielten Umsätze entfällt, auf Null festzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er macht geltend, durch Urteil vom 18.3.2004 (VR 53/00) habe der BFH entschieden, dass die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 S. 1 UStG auf Umsätze von Privatkliniken, auch soweit sie die ärztliche Heilbehandlung und sonstige medizinische Leistungen einschlossen, keine Anwendung finde. Ihre Steuerbefreiung richte sich allein nach § 4 Nr. 16b UStG a.F. Inwieweit das von der Klägerin zitierte BFH-Urteil vom 15.3.2007 (V R 55/03) diesen

Grundsatz widersprechen solle, sei nicht nachvollziehbar. Im dort zu Grunde liegenden Fall handele es sich nicht um eine Klinik, sondern um einen Arzt für Laboratoriumsmedizin.

Die Entscheidung, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen, sei unabhängig vom Bestehen einer Organschaft zu treffen. Wenn demgegenüber die Klägerin die Privatklinik und das Plankrankenhaus als Einheit ansehen möchte, sei festzustellen, dass die Klägerin im Schriftsatz vom 9.6.2011 zunächst einen engen Zusammenhang zwischen der Klägerin als Privatklinik und dem Plankrankenhäusern behauptet habe, um wenige Sätze später jedoch auszuführen, bei der Privatklinik handele es sich um eine rechtlich verselbständigte juristische Person. Da Letzteres wohl eher zutreffe, sei die Privatklinik bei der Überprüfung der Umsatzsteuerpflicht zu Recht als eigenständiger Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG betrachtet worden. 33

Soweit die Klägerin geltend macht, die 40 % Regelung des § 4 Nr. 16b UStG a.F. sei gemeinschaftsrechtlich zu beanstanden, könne er dies nicht nachvollziehen. Nach Auffassung des EuGH (Urteil vom 8.6.2000 C-106/05) habe der deutsche Gesetzgeber das ihm nach Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL zustehende Ermessen nicht dadurch überschritten, dass er für die Steuerbefreiung von Leistungen der in privatrechtlicher Form organisierten Einrichtungen verlange, dass mindestens 40 % der Leistungen Personen zugute kämen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert seien. Diese Regelung entspreche auch dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Der BFH habe zwar in einem Urteil vom 15.3.2007 hieran Zweifel geäußert. Im Urteil vom 24.1.2008 (V R 54/06) habe er jedoch festgestellt, dass sich die Zweifel nicht auf die 40%-Regelung als solche bezogen hätten, sondern lediglich auf den dort verhandelten Einzelfall. Zwar habe der BFH in der Tat durch Beschluss vom 2.3.2011 (XI R 47/07) Zweifel an der Richtlinienkonformität der Sozialgrenze in § 4 Nr. 16 UStG erkennen lassen und daher diese Frage dem EuGH vorgelegt. Bis zur Entscheidung des EuGH sei jedoch weiterhin die Auffassung gemäß dem Urteil vom 8.6.2006(C-106/05) anzuwenden. 34

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 17.5.2013 weist die Klägerin auf das Vorabentscheidungsersuchen des BFH vom 2.3.2011 (XI R 47/07), auf das EuGH Urteil vom 15.11.2012 (C-174/11), auf die hierauf ergangene Entscheidung des BFH vom 19.3.2013 (XI R 47/07) und auf das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 28.11.2012 (14 K 2883/10) hin. Hieraus ergebe sich, dass der Gesetzgeber Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie nicht zutreffend umgesetzt habe, weil eine nicht zu vertretende Ungleichbehandlung zwischen bestimmten unter das Privatrecht fallenden Steuerpflichtigen nicht auszuschließen sei. Die Steuerfreiheit der hier betroffenen Umsätze folge aus der oben genannten Norm der 6. EG-Richtlinie, auf die sie – die Klägerin – sich unmittelbar berufen könne. 35

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 22. Mai 2013 Bezug genommen. 36

Entscheidungsgründe 37

Die Klage ist unbegründet. 38

1. 39

Der Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 11.8.2009 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 40

Zu Recht hat der Beklagte die Umsätze der Privatklinik B GmbH im Streitjahr als umsatzsteuerpflichtig behandelt und bei der Klägerin als deren Organträgerin der Umsatzsteuer unterworfen.	41
Die Klägerin hat – was zwischen den Beteiligten auch nicht streitig ist – mit der Erbringung von stationären medizinischen Leistungen gegenüber Privatpatienten und Selbstzahlern gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des im Streitjahr geltenden Umsatzsteuergesetzes (in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung – UStG a.F. –) umsatzsteuerbare sonstige Leistungen im Inland gegen Entgelt im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt. Diese Umsätze sind weder gemäß §§ 4 Nr. 14, § 4 Nr. 16 UStG a.F. noch nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b oder c der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) – auf dem die vorgenannten nationalen Vorschriften fußen – steuerfrei.	42
a.	43
Diese Umsätze sind nicht gemäß § 4 Nr. 14 UStG a.F. steuerfrei. Nach dieser Vorschrift sind steuerfrei die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker (Satz 1 der Vorschrift). Nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. sind die Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses mit Ausnahme der ärztlichen Leistungen nur steuerfrei, wenn die in § 4 Nummer 16 Buchst. b UStG a.F. bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei gilt der Grundsatz der steuerlichen Neutralität; das bedeutet, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unabhängig von ihrer Rechtsform behandelt werden müssen (Hölzer in Rau/Dürrewächter, § 4 Nr. 14, Rz. 43). Es reicht deswegen für die Steuerbefreiung aus, wenn ein Arzt als alleiniger Gesellschafter einer GmbH ärztliche Leistungen erbringt (BFH-Urteil vom 15.3.2010 V R 55/03, BStBl II 2008, 31). Im Übrigen sind Umsätze der Krankenhäuser, auch soweit sie die ärztlichen Heilbehandlung einschließen, grundsätzlich nur dann steuerfrei, wenn sie die Voraussetzung des §§ 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 der Abgabenordnung - AO - erfüllen. Die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 UStG a.F. findet auf sie grundsätzlich keine Anwendung (BFH-Urteile vom 18.3.2004 V R 53/00, BStBl II 2004,677; vom 26.8.2010 V R 5/08, BStBl II 2011, 296).	44
Ausgehend von der diesen Grundsätzen sind die Leistungen der Privatklinik B GmbH bereits deshalb nicht gemäß § 4 Nr. 14 UStG a.F. steuerfrei, weil deren alleiniger Gesellschafter die J-hospital B gGmbH und nicht ein Arzt ist (vergleiche zu einer zu je 50 % von einem Arzt und einem Rechtsanwalt betriebenen GmbH: Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2012 14 K 2883/10, EFG 2013,558). Auf die Frage, ob gemäß § 4 Nr. 14 UStG a.F. lediglich die Leistungen der Heilbehandlung steuerfrei sind oder – wie die Klägerin meint – sämtliche Leistungen des Krankenhauses, weil die übrigen Leistungen als Nebenleistungen zur Heilbehandlung anzusehen seien, kommt es mithin nicht an.	45
b.	46
Die von der Privatklinik B erbrachten sonstigen Leistungen sind auch nicht gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. umsatzsteuerfrei.	47
Nach dieser Vorschrift sind - soweit hier einschlägig - steuerfrei die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, Einrichtungen zur Geburtshilfe sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und	48

pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn diese Einrichtungen entweder von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden (Unterbuchst. a) oder bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 der AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind (Unterbuchst. b).

Die in § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. in Bezug genommene Vorschrift des § 67 AO regelt Folgendes: Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden (Abs. 1 der Vorschrift). Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird (Absatz 2 der Vorschrift).

49

Ausgehend von der Rechtslage erfüllt die Privatklinik B mbH die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG nicht.

50

aa.

51

Festzustellen ist zunächst, dass die Privatklinik B GmbH eine Einrichtung ist, in der durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in der die zu versorgenden Personen untergebracht werden und gepflegt werden können (vergl. zu dieser Definition eines Krankenhauses: Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 67 AO, Rz. 2 m.w.N.) und damit die Merkmale eines Krankenhauses i.S. des § 2 Nr. 1 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze, Krankenhausfinanzierungsgesetz, (KHG) erfüllt. Desweiteren geht der Senat davon aus, dass die Privatklinik B GmbH nicht als DRG-Krankenhaus anzusehen ist und deswegen nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes – KHEntG – fällt (vergl. § 1 Abs. 1 KHEntG). Er geht weiter davon aus, dass sie auch nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung - BPfIV - fällt, weil diese nur für Krankenhäuser gilt, die nach § 17b Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz KHG nicht in das DRG-Vergütungssystem einbezogen sind. Zu letzteren zählen nur die in § 1 Abs. 2 der Psychiatrie-Personalverordnung genannten Einrichtungen und Einrichtungen für Psychosomatik und Psychotherapeutische Medizin, zu der die Privatklinik ersichtlich nicht gehört (vergl. dazu Jachmann in Beermann/Gosch, AO/FGO, § 67 AO Rz. 3).

52

bb.

53

Beurteilt sich deswegen – wovon auch die Klägerin ausgeht – die Umsatzsteuerfreiheit der hier streitigen Umsätze nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO, ist festzustellen, dass deren Voraussetzungen nicht vorliegen, weil in dem Streitjahr vorangegangenen Jahr 2006 nicht mindestens 40 Prozent der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten der Privatklinik entfielen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach § 67 Abs. 2 AO berechnet wurde. Davon gehen beide Beteiligte übereinstimmend aus; das entspricht auch dem Sinn der Ausgliederung der Privatklinik aus dem Plankrankenhaus, um gegenüber Privatpatienten und Selbstzahlern die Leistungen außerhalb des DRG-Vergütungssystems und damit zu höheren

54

Sätzen abrechnen zu können (vergl. Messner, Privatkliniken an Plankrankenhäusern, [www.mdm-medizinrecht.de/fileadmin/Newsletter_2011/Oktober/Privatkliniken_an_Plankrankenh%C3%A4user.pdf](http://www.mdm-medizinrecht.de/fileadmin/Newsletter_2011/Okttober/Privatkliniken_an_Plankrankenh%C3%A4user.pdf)). Die Klägerin hat zwar in der mündlichen Verhandlung vom 22. Mai 2013 geltend gemacht, die Ausgliederung der Privatklinik sei lediglich aus budgettechnischen Gründen erfolgt. Sie hat aber gleichzeitig ausgeführt, dass die Privatklinik B – jedenfalls teilweise – höhere Entgelte als nach dem DRG-Vergütungssystem vorgesehen abgerechnet hat und deswegen die 40 %-Grenze des § 67 Abs. 2 AO nicht erfülle.

cc. 55

Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg geltend machen, dass die Privatklinik B GmbH zwar – isoliert betrachtet – nicht die Voraussetzungen des § 67 Abs. 2 AO erfüllt, in Zusammenschau mit dem J-hospital B bzw. den Kliniken L aber die Grenze der für die Steuerbefreiung erforderlichen jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage nach § 67 AO überschreite. 56

Der Senat folgt insoweit nicht deren Argumentation, dass die Privatklinik mit ihren jeweiligen Standorten Teil eines einheitlichen Krankenhauses ist. Dem steht entgegen, dass die Privatklinik B GmbH eine selbständige juristische Person ist, die von ihrer Organträgerin – der Klägerin – bzw. den übrigen Organgesellschaften steuerlich selbständig zu beurteilen ist. 57

Der Senat sieht sich in dieser Sicht der Dinge durch die Existenz einer Konzession gemäß § 30 GewO für die Privatklinik B bestätigt. Nach § 30 GewO bedürfen Unternehmer von Privatkranken- und Privatentbindungsanstalten sowie von Privatnervenkliniken einer Konzession der zuständigen Behörde. Die Konzession ist nach den Ziffern 1 und 1a der Norm nur dann zu versagen, wenn Tatsachen vorliegen, welche die Unzuverlässigkeit des Unternehmers in Beziehung auf die Leitung oder Verwaltung der Anstalt oder Klinik dartun oder Tatsachen vorliegen, welche die ausreichende medizinische und pflegerische Versorgung der Patienten als nicht gewährleistet erscheinen lassen. Die Notwendigkeit einer Konzession wäre nicht verständlich, wenn man die Privatklinik als jeweils unselbständigen Teil des Plankrankenhauses ansähe, aus dem sie ausgegliedert wurde. Als unselbständiger und lediglich abrechnungstechnischer Teil des Plankrankenhauses bedürfte es nämlich keines besonderen hoheitlichen Akts zum Betrieb des Privatklinikteils, weil bereits die Befugnis zur Betreibung des Plankrankenhauses den Betrieb des Privatklinikbereichs mit umfassen würde. 58

Diese Sicht der Dinge entspricht auch der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH). Danach ändert die Tatsache, dass im Fall der Ausgliederung einer Privatklinik aus einem Plankrankenhaus innerhalb eines Gebäudes die ärztliche und apparative Ausstattung des Plankrankenhauses maßgeblich dazu beiträgt, dass die Privatklinik ihr Leistungsangebot überhaupt verwirklichen kann, nichts daran, dass die Privatklinik als rechtlich selbstständig und nicht lediglich als eine Abteilung für Privatpatienten des Plankrankenhauses anzusehen ist. Zwar verstehe es sich, dass ein Krankenhaus in der Lage sein müsse, die ausreichende medizinische und pflegerische Versorgung der Patienten zu gewährleisten. Dies bedeute jedoch nicht, dass die Leistungen des Krankenhauses notwendigerweise vollumfänglich durch „eigenes“ Personal und „eigene“ Apparaturen und Geräte erbracht werden müssten; sichergestellt sein müsse nur, dass diese Leistungen jederzeit - auf rechtlich gesicherter Grundlage - abrufbar seien (BGH-Urteil vom 21.4.2011 III ZR 114/10, VersR 2011, 1187). 59

Diese Sichtweise entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung. Danach rechtfertigt in Fallgestaltungen der vorliegenden Art die Tatsache, dass faktisch eine vollständige Identität zwischen Plankrankenhaus einerseits und Privatklinik andererseits besteht, nicht die 60

Annahme des Vorliegens einer einzigen Einrichtung, wenn – wie hier – beide Teile durch zwei rechtlich selbständige juristische Personen geführt werden (Oberfinanzdirektion – OFD – Frankfurt, Rundverfügung vom 16.2.2010 – S 7010 A – 85 – St 112, UStR 2010, 629; anders noch: Rundverfügung vom 22.7.2009 S 7010 A – 85 – St 112, UR 2010, 190).

Soweit sich die Klägerin zur Begründung ihres Standpunktes auf das Urteil des BFH vom 22. Mai 2003 V R 94/01, BStBl II 2003, 954 beruft, verfährt dies nicht. Zwar hat der BFH darin festgestellt, dass eine „Einrichtung ärztlicher Heilbehandlung“ i.S. von § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. jedenfalls eine durch die Zusammenfassung sachlicher und persönlicher Mittel abgegrenzte Einheit voraussetze, die eine der konkret beschriebenen Funktionen (Krankenhaus etc.) erfülle; sie sei deshalb grundsätzlich nicht mit dem Unternehmer gleichzusetzen. Mit dieser Feststellung beantwortet sich allerdings nicht die hier entscheidende Frage, ob eine aus dem Bereich eines Plankrankenhauses ausgegliederte Privatklinik im selben Gebäude als selbstständige Einheit im oben genannten Sinne – als „Krankenhaus im Krankenhaus“ – anzusehen ist, oder lediglich als unselbstständige Abteilung des Plankrankenhauses. Denn in dem vom BFH entschiedenen Fall ging es um die Frage, ob Umsätze einer Aktiengesellschaft, die sowohl an einer Klinikum-GmbH beteiligt war, die ein anerkanntes Krankenhaus betrieb, als auch Gesellschafter einer Kur-GmbH war, die unter anderem Thermalwasserbäder betrieb, insgesamt umsatzsteuerfrei seien, weil Teile ihres Unternehmens steuerfreie Leistungen erbrachten. Der BFH hat hierzu festgestellt, dass nur die Umsätze steuerbefreit seien, die mit dem Betrieb einer Einrichtung, die die Funktion eines Krankenhauses erfülle, eng verbunden seien. Andere Umsätze des Unternehmers, die nicht unmittelbar durch eine solche Einrichtung selbst ausgeführt würden, seien von der Steuerbefreiung nicht erfasst. Für die hier zu beantwortende Frage sind diese Feststellungen daher unergiebig.

Vor dem Hintergrund, dass die Klägerin in der mündlichen Verhandlung ihrerseits erklärt hat, es entspreche auch nicht mehr ihrer Sicht, wenn die Privatklinik nicht als selbstständige Einrichtung, sondern lediglich als Abrechnungseinheit des Plankrankenhauses angesehen werde, sieht der Senat von weiteren Ausführungen zu dieser Frage ab.

c. 63

Die Klägerin kann auch nicht mit Erfolg geltend machen, die Erfordernisse des §§ 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 AO seien keine beachtlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, weil sie eine unzutreffende Umsetzung der vorrangigen Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL – Richtlinie enthielten.

§ 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. basiert auf Artikel 132 Abs. 1 Buchst. b der seit dem 1.1.2007 in Kraft getretenen MwStSystRL (zu deren Inkrafttreten: Art. 413 MwStSystRL). Danach befreien die Mitgliedstaaten Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden, von der Umsatzsteuer.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH zur Beurteilung der vergleichbaren Problematik in Bezug auf die Steuerbefreiung von Einrichtungen, die ambulante Pflegeleistungen erbringen (§ 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F.) gilt, dass den nationalen Gerichten obliegt zu prüfen, ob die zuständigen Behörden bei der Umsetzung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie – auf dem § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. fußt – das

ihnen in diesem Artikel eingeräumte Ermessen unter Beachtung der Grundsätze des Unionsrechts eingehalten haben, einschließlich insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt (EuGH-Urteil vom 15.11.2012 C-174/11 – Zimmermann – BFH/NV 2013,173, dort Rz. 33).

In Textziffer 36 des Urteils wird festgestellt, dass der Gerichtshof im Zusammenhang mit der Beurteilung der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Steuerbefreiung – die der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehenen Befreiung entspricht – bereits entschieden habe, dass der betreffende Mitgliedstaat das ihm nach dieser Bestimmung zustehende Ermessen nicht schon dadurch überschreite, dass er für die Anerkennung als in privatrechtlicher Form organisierter Labors im Rahmen der Anwendung dieser Bestimmung verlange, dass mindestens 40 % der medizinischen Analysen des betreffenden Labors Person zugute kämen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert seien. 67

Zum Grundsatz der steuerlichen Neutralität führt der EuGH im genannten Urteil aus, Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie regelt, welche gemeinnützigen Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien seien, welche die Mitgliedstaaten befreien könnten, welche nicht von der Steuer befreit werden könnten und welchen Bedingungen die Mitgliedstaaten die für die Befreiung in Betracht kommenden Tätigkeiten unterwerfen dürften. Daher stehe dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität beispielsweise nicht der Umstand entgegen, dass für die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie vorgesehene Befreiung die Anerkennung des sozialen Charakters von Einrichtung des öffentlichen Rechts nicht erforderlich sei, während es einer solchen Anerkennung bei Einrichtungen bedarf, die keiner Einrichtung des öffentlichen Rechts seien (Rz. 51 und 52 des Urteils). Im Zusammenhang mit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie erfordere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität die Gleichbehandlung bei der Anerkennung des sozialen Charakters nicht in Bezug auf die Einrichtung des öffentlichen Rechts, sondern im Hinblick auf alle übrigen Einrichtungen untereinander (Rz. 53 des Urteils). 68

Der Senat entnimmt diesem Urteil Folgendes: 69

Mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist zunächst ohne Weiteres vereinbar, dass der deutsche Gesetzgeber als Bedingung dafür, dass private Krankenhäuser als in sozialer Hinsicht mit von öffentlich betriebenen Krankenhäusern vergleichbar sind, auf die Erfordernisse des § 67 AO abstellt. Insbesondere ist es nicht zu beanstanden, wenn privat betriebene Krankenhäuser mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage gegenüber Patienten erbringen müssen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz bzw. der Bundespflegesatzverordnung berechnet werden (so auch Hölzer in Rau/Dürrwächter, UStG, § 4 Nr. 14, Rz. 195 m.w.N.). Damit verbietet sich die Argumentation, dass privat betriebene Krankenhäuser gegenüber öffentlich betriebenen Krankenhäusern unberechtigterweise benachteiligt würden, weil beide Arten von Krankenhäusern gleichartige Heilbehandlungsleistungen erbrächten, die öffentlichen Krankenhäuser indes bereits ohne Einhaltung der oben genannten 40 %-Grenze begünstigt sind. 70

Ein Verstoß von § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG gegen § 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL kommt deswegen nur in Betracht, wenn ein Vergleich der privat betriebenen Krankenhäuser - hier in Form von Privatkliniken - untereinander ergibt, dass der Gesetzgeber einige der privat betriebenen Krankenhäuser von der Steuer befreit, ohne dass sie die o.g. 40 %-Grenze einhalten müssten, hingegen andere privat betriebene Krankenhäuser nicht. Das ist indes 71

nach der nationalen Rechtslage nicht der Fall:

- Soweit ein Arzt – als Einzelunternehmer oder als Alleingesellschafter einer GmbH – eine private Klinik betreibt, gilt die Regelung des § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. Danach sind die Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses mit Ausnahme der ärztlichen Leistungen nur steuerfrei, wenn die in § 4 Nummer 16 Buchst. b UStG a.F. bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind. Außerhalb der Bedingungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 AO sind damit die originär von dem Arzt gegenüber dem Patienten erbrachten Leistungen steuerbefreit. Ausgehend von der Rechtsprechung des EuGH zur Abgrenzung der Leistung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL und Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL nach dem Leistungsort ist die Vorschrift des § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. zudem als Ausnahmebestimmung zu verstehen. Entsprechend der nationalen Gesetzesbegründung ist die Vorschrift demnach richtlinienkonform nur anwendbar, wenn der Arzt das private Krankenhaus (die Privatklinik) als Ergänzung seiner Arztpraxis betreibt. Nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. sind nur die ärztlichen Leistungen des als Ergänzung zur Arztpraxis betriebenen Krankenhauses unabhängig vom Vorliegen der besonderen Voraussetzung des §§ 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. steuerbefreit. Die anderweitigen Umsätze aus dem Betrieb des Krankenhauses, insbesondere die Leistungen in Gestalt von Heilbehandlungen durch Krankenschwestern, Arzthelferinnen, Physiotherapeuten und angestellte Ärzte sowie die auf die Unterbringung und Verpflegung der Patienten entfallenden Lieferungen und sonstigen Leistungen sind nur steuerbefreit, wenn die besonderen Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG i.V.m. § 67 AO erfüllt sind (Hölzer in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 14 Rz. 248 m.w.N. auf die Gegenmeinung).

72

Ausgehend von dieser nur eingeschränkten Reichweite der Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. liegt eine den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verletzende Ungleichbehandlung von Privatkliniken, die nicht von einem Arzt betrieben werden, nicht vor, weil solche Privatkliniken die in § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG a.F. privilegierten originär vom Betreiber der Privatklinik erbrachten ärztlichen Leistungen nicht erbringen können. Solche Privatkliniken sind vielmehr darauf angewiesen, die Heilbehandlungsleistungen durch angestellte Ärzte zu erbringen. Für die vergleichbaren Leistungen von angestellten Ärzten in einer von einem Arzt betriebenen Privatklinik gilt indes ebenfalls die Einschränkung gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG i.V.m. § 67 AO.

73

- Soweit Krankenhäuser von amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, erbracht werden (z.B. Krankenhäuser des Deutschen Roten Kreuzes e.V., vergl. z.B. <http://www.drk-sh.de/startseite/einrichtungen/kliniken.html>), ist zwar festzustellen, dass deren Leistungen bereits auf der Grundlage des § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit sind (vergl. zu diesen Einrichtungen § 23 UStDV). Damit geht indes keine Privilegierung dieser Einrichtungen gegenüber anderen privat betriebenen Krankenhäusern einher. Denn die Steuerbefreiung hängt u.a. davon ab, dass diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 4 Nr. 18 Buchst. a UStG a.F.). Das bestimmt sich nach den §§ 52 ff. AO (Klenk in Söck/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 18, Rz. 31). Betreiben die Wohlfahrtsverbände gemäß § 23 UStDV Privatkliniken, unterhalten sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nur als umsatzsteuerbefreit behandelt werden kann, wenn er ein Zweckbetrieb ist (Hölzer in Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 18, Rz. 37). Ob dies der Fall ist, richtet sich bei Einrichtungen der Wohlfahrtspflege nach § 66 AO. Dessen Abs. 3 Satz 2 verweist auf § 67 AO, soweit die Einrichtungen der Wohlfahrtspflege Krankenhäuser betreiben. Das bedeutet im Ergebnis, dass

74

ein von einem Wohlfahrtsverband betriebenes Krankenhaus nur dann Zweckbetrieb es, wenn es entweder die Voraussetzung des § 67 Abs. 1 AO oder die des § 67 Abs. 2 AO erfüllt (Hölzer in Rau/Dürrewächter, UStG, § 4 Nr. 18, Rz. 48). Damit sind aber die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Krankenhäusern, die von Einrichtungen der Wohlfahrtspflege betrieben werden und von Krankenhäusern, die von anderen privaten Einrichtungen betrieben werden, deckungsgleich.

d.

75

Enthält § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 AO nach den oben genannten Ausführungen eine zutreffende Anwendung des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, kann sich die Klägerin nicht auf eine unmittelbar Anwendung der MwStSystRL zu ihren Gunsten berufen (vergleiche zu dieser Möglichkeit bei Verletzung des Gemeinschaftsrechts der EU durch den nationalen Gesetzgeber: EuGH Urteil vom 15.11.2012 C-174/11, BFH/NV 2013,173, Rz. 32 m.w.N.). Aber selbst wenn eine unmittelbare Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL in Betracht käme (dafür im Zusammenhang mit § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG: Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 28.11.2012 14 K 2883/10, EFG 2013, 558), bedeutete dies nicht ohne Weiteres, dass die hier in Rede stehenden Umsätze der Privatklinik B GmbH umsatzsteuerfrei wären. Die Klägerin erkennt in diesem Zusammenhang, dass die unmittelbare Geltung der MwStSystRL nicht per se zu einer Umsatzsteuerbefreiung führte, sondern einer Subsumtion unter die einschlägige Norm der MwStSystRL bedürfte. Konkret bedeutete das hier, dass die Klägerin darlegen müsste, dass sie entsprechend dem Erfordernis in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL eine Einrichtung ist, die in sozialer Hinsicht mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Unter welchem Gesichtspunkt dies unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Privatklinik im Streitjahr ausschließlich Leistungen an privat Versicherte und Selbstzahler (unter Einschluss von Beihilfeberechtigten) erbrachte und deswegen der Kreis der Angehörigen der gesetzlichen Krankenversicherungssysteme als Teil der sozialen Sicherungssysteme aus ihrem Kundenkreis ausgeschlossen ist, der Fall sein soll, erschließt sich dem Senat unter keinem denkbaren Gesichtspunkt. Insofern unterscheidet sich der hier vorliegende Sachverhalt auch von dem, der der Entscheidung des FG Münster vom 18.4.2011 15 V 111/11, EFG 2011, 1380 zu Grunde lag. Denn die dortige Privatklinik erbrachte zu etwa 1/3 Leistungen gegenüber gesetzlich krankenversicherten Personen.

76

Die Klägerin kann in diesem Zusammenhang nicht mit Erfolg geltend machen, sie sei als private Einrichtung einer öffentlichen Einrichtung in sozialer Hinsicht bereits deswegen vergleichbar, weil sie – ebenso wie Einrichtungen des öffentlichen Rechts – ärztliche Heilbehandlungsleistungen erbringe. Denn das die Tatsache, dass ärztliche Heilbehandlungsleistungen erbracht werden, alleine nicht ausreichend ist, die Einrichtung als in sozialer Hinsicht vergleichbar anzusehen, ergibt sich bereits aus der Richtlinie selbst. Ein Vergleich des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. b mit Buchst. c MwStSystRL ergibt nämlich, dass die Heilbehandlung allein den Sozialcharakter der Einrichtung nicht indizieren kann. Sonst wäre nicht verständlich, warum die Richtlinie in Buchst. c Heilbehandlungen außerhalb von Krankenhäusern ohne Weiteres von der Umsatzsteuer befreit, ärztliche Heilbehandlung innerhalb eines Krankenhauses aber von dem Zusatzkriterium abhängig macht, dass die Einrichtung in sozialer Hinsicht mit öffentlichen Einrichtungen vergleichbar ist. Insofern vermag der Senat auch nicht den Ausführungen des Finanzgerichts Baden-Württemberg im Urteil vom 28.11.2012 14 K 2883/10, EFG 2013, 558 zu folgen, wonach die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie darauf zielt, Kosten des Gesundheitswesens mit Blick auf den Endverbraucher nicht durch die Umsatzsteuer zu belasten.

77

2.	78
Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung.	79
3.	80
Die Revision war mit Rücksicht auf das anhängige Revisionsverfahren beim BFH XI R 8/13 gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen.	81
