

I Allgemeine Hinweise

1 Einleitung

Kooperationen zwischen Krankenhäusern und Vertragsärzten haben mittlerweile eine große Bedeutung erlangt. Aufgrund der sich im Gesundheitsbereich ständig ändernden Rahmenbedingungen ist eine medizinisch und wirtschaftlich effiziente Zusammenarbeit und Arbeitsteilung von großer Bedeutung. Spätestens die Liberalisierung des Vertragsarztrechts durch das VÄndG einerseits und der bestehende Ärztemangel andererseits unterstützen diesen Trend.

Die vorliegenden Musterverträge sollen für viele mögliche Kooperationen zwischen Vertragsärzten und Krankenhäusern praxisorientierte Formulierungshilfe geben, angefangen bei der reinen Nutzung der Infrastruktur des Krankenhauses durch den Vertragsarzt, zum Beispiel für ambulante Operationen, bis hin zur arbeitsteiligen Behandlung stationärer Patienten. Dabei wurden die bisher von der Deutschen Krankenhausgesellschaft verabschiedeten Musterverträge umfassend überarbeitet.

Insgesamt ergibt sich hiernach die Möglichkeit, der in Betracht gezogenen Kooperation die notwendige rechtliche Grundlage zu geben.

2 Steuerrechtliche Hinweise

2.1 Einführende steuerrechtliche Hinweise

Kooperationen zwischen Krankenhäusern und Vertragsärzten bedürfen stets einer sorgfältigen Beobachtung hinsichtlich möglicher steuerlicher Vorgaben und Konsequenzen.

Die zutreffende steuerliche Beurteilung ist häufig nicht leicht zu treffen, weil die für derartige Kooperationssachverhalte maßgeblichen steuergesetzlichen Bestimmungen wegen ihrer zumeist eher abstrakten Formulierung häufig nur schwierig praktisch umsetzbar sind und weil die zu diesen Vorschriften ergangenen Regelungen der Finanzverwaltung zumeist auf etwaige steuerrechtliche Besonderheiten, wie z.B. eines Belegarzvertrages, eines Kooperationsarzvertrages oder eines Infrastruktturnutzungsvertrages nicht oder nicht umfänglich eingehen. Der Rechtsanwender und sein steuerlicher Berater müssen vor diesem Hintergrund für einen konkreten Sachverhalt auf der Grundlage eher grundsätzlich formulierter gesetzlicher Vorgaben bzw. finanzieller Anwendungshinweise eine sachgerechte, steuerrechtlich vertretbare Lösung finden.

Dabei kommt erschwerend der Umstand hinzu, dass sich die rechtlichen Rahmenbedingungen fortlaufend verändern. So hat der Gesetzgeber die für die umsatzsteuerliche Würdigung von Kooperationsvereinbarungen maßgeblichen Bestimmungen im deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG) mit dem Jahressteuergesetz 2019 neu gefasst; es wurden die Voraussetzungen, unter welchen auch Privatkliniken von der Umsatzsteuer befreit sein können, gesetzlich normiert.

Im Übrigen prüft die Rechtsprechung derzeit intensiv steuerrechtliche Fragestellungen gerade im Bereich des Gesundheitswesens (sowohl bei den Krankenhäusern als auch bei selbständig tätigen Ärzten) mit der Folge, dass nicht nur strittige Fragestellungen höchstrichterlich geklärt werden, sondern auch bisher (vermeintlich) gesicherte Rechtslagen in Frage gestellt werden, u. U. sogar mit Wirkung für vergangene Veranlagungs- oder Erhebungszeiträume, sofern die maßgeblichen Steuerbescheide formal noch änderbar sein sollten.

Vor dem Hintergrund dieser für die Praxis schwierigen Rahmenbedingungen müssen auch die steuerrechtlichen Hinweise in dieser Broschüre (relativ) allgemein gehalten werden.

Die besondere Sorgfalt bei der Beurteilung einer Kooperation zwischen Krankenhaus und Vertragsarzt ist in jedem Einzelfall, insbesondere **umsatzsteuerlich**, geboten, weil häufig genug eine ggf. eintretende Umsatzsteuerpflicht beim beteiligten Krankenhaus oder beim beteiligten Vertragsarzt wegen des fehlenden Vorsteuerabzugs beim jeweiligen Kooperationspartner (als Leistungsempfänger) zu einer erheblichen finanziellen Mehrbelastung führen kann. Andererseits ist im Falle der

Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen an den Kooperationspartner ein (eigener) Vorsteuerabzug, insbesondere aus Investitionen aber auch aus Sachkosten, nicht möglich.

Die umsatzsteuerlichen Aspekte bei Kooperationen zwischen Krankenhäusern und niedergelassenen Ärzten werden deshalb nachfolgend – unter 2.2 – schwerpunktmäßig angesprochen.

Neben der notwendigen umsatzsteuerlichen Optimierung eines konkreten Kooperationsmodells zwischen Krankenhaus und Vertragsarzt sind bei öffentlich-rechtlichen und frei-gemeinnützigen Krankenhäusern **gemeinnützige rechte** sowie – damit verbundene – **körperschaftsteuerliche** und **gewerbesteuerliche** Gesichtspunkte zu bedenken. Hierauf wird unter 2.3 eingegangen.

Schließlich können bei Kooperationsvorhaben zwischen Krankenhäusern und niedergelassenen Ärzten noch weitere, im Rahmen dieser Darstellung nicht erörterte Steuerarten Bedeutung erlangen, wie beispielsweise

- die **Grundsteuer**, z.B. wenn der Vertragsarzt (in von ihm gemieteten Räumen) im Krankenhaus tätig wird – diese Räume werden dann nicht „für die Zwecke eines Krankenhauses benutzt“, was aber für die Anwendung der Grundsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 6 Grundsteuergesetz (GrStG) erforderlich wäre¹ –,
- die **Grunderwerbsteuer** – allerdings wohl auch nur ausnahmsweise –, sollte beispielsweise im Rahmen einer Kooperation ein entgeltliches Erbbaurecht bestellt werden.²

Die nachfolgenden Überlegungen erheben im Übrigen ganz generell keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Die Einbindung eines versierten steuerlichen Beraters in konkrete Kooperationsvorhaben erscheint angesichts der Komplexität der Thematik im Einzelfalle unverzichtbar.

Abgestellt wird auf den Rechtsstand zum 1. Februar 2025.

¹ Die Vorschrift des § 4 Nr. 6 GrStG betrifft nach ihrem Wortlaut zwar alle Krankenhäuser; sie hat allerdings materiell nur Bedeutung für private Krankenhäuser – vgl. R 23 Abs. 1 S. 2 Grundsteuer-Richtlinien 1978 (GrStR); für öffentlich-rechtliche und frei-gemeinnützige Krankenhäuser ergibt sich die Grundsteuerbefreiung aus § 3 Abs. 1 Nr. 3 GrStG – aber dann ist eine „Benutzung für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke“ erforderlich, was bei einer Vermietung oder Verpachtung von Räumen an einen Vertragsarzt nicht gegeben ist, vgl. R 12 Abs. 6 Nr. 5 GrStR 1978.

² Der Abschluss eines Miet- oder Pachtvertrages (z.B. im Rahmen eines Infrastrukturmietvertrages) löst keine derartigen grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen aus, weil kein „Erwerbsvorgang“ im Sinne des § 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrESTG) vorliegt.

2.2 Umsatzsteuerliche Gesichtspunkte

2.2.1 Umsatzsteuerbefreiungen nach deutschem Recht und nach EU-Recht für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze bzw. für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin

a. Nationales deutsches Recht

Umsatzsteuerlich unterliegen die Leistungen beider möglicher Kooperationspartner im Bereich der Humanmedizin bzw. im Rahmen von Krankenhausbehandlungen regelmäßig **nicht** der Besteuerung, weil bei ihnen hierfür jeweils eine – zwingende³ – Umsatzsteuerbefreiung vorgesehen ist.

Das nationale deutsche Recht sieht (zwingende) Umsatzsteuerbefreiungen für die hier relevanten potenziellen Kooperationspartner vor allem⁴ vor

- gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG für die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden⁵,

³ Sind die Voraussetzungen der nachfolgend angesprochenen Befreiungsvorschriften erfüllt, tritt die Steuerbefreiung **zwingend** ein; ein Verzicht („Option zur Umsatzsteuerpflicht“) ist für diese Befreiungen – anders als z.B. bei bestimmten Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung – nicht vorgesehen, vgl. § 9 Abs. 1 UStG. Gesundheitspolitisch wird im Hinblick auf die Umsatzsteuerpflicht oder -befreiung immer wieder ein Wahlrecht insbesondere für Krankenhäuser zum ermäßigten Steuersatz von derzeit 7% bei „vollem“ Vorsteuerabzug gefordert; dies ist nicht nur nach deutschem Recht ausgeschlossen, sondern auch EU-rechtlich grundsätzlich unzulässig. Denn die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL) sieht weder eine eigene Optionsmöglichkeit vor noch ein Recht für nationale Gesetzgeber zur Einführung einer nationalen Optionsregelung.

⁴ Eine weitere, bei Kooperationsvorhaben häufig wichtige Umsatzsteuerbefreiung enthält § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG für die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken; hierauf wird unter 2.2.3 näher eingegangen.

⁵ Besonderheiten sind zu beachten bei **Zahnärzten** bezüglich der Lieferung oder Wiederherstellung bestimmter Zahnprothesen und kieferorthopädischer Apparate, soweit sie von diesem Zahnarzt in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt worden sind. Diese sind gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 2 UStG nicht umsatzsteuerbefreit; allerdings unterliegen sie gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG (nur) dem ermäßigten Steuersatz von derzeit 7%, verbunden mit einem entsprechenden Vorsteuerabzug für den Zahnarzt, wobei dessen sachgerechte Ermittlung allerdings häufig schwierig ist, weil der Zahnarzt sowohl umsatzsteuerbefreite als auch umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt (vgl. hierzu § 15 Abs. 4 UStG und die dazu ergangenen Regelungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums – UStAE –, dessen Wortlaut mit den Landesfinanzbehörden abgestimmt ist).

- gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG für ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze von Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 des 5. Sozialgesetzbuches (SGB V) teilnehmen oder für die Regelungen nach § 115 SGB V gelten.

In Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik werden durch ärztliche Leistungen Krankheiten, Leiden und Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert. Im Gegensatz zu Krankenhäusern wird den untersuchten und behandelten Personen regelmäßig weder Unterkunft noch Verpflegung gewährt.⁶

Medizinische Versorgungszentren sind rechtsformunabhängige ärztlich geleitete Einrichtungen, in denen Ärzte, die in das sog. Arztreger nach § 95 Abs. 2 Satz 3 SGB V eingetragen sind, als Angestellte oder Vertragsärzte tätig sind (§ 95 Abs. 1 SGB V).⁷

§ 115 SGB V regelt „dreiseitige Verträge und Rahmenempfehlungen zwischen Krankenkassen, Krankenhäusern und Vertragsärzten“, die das Ziel haben, durch enge Zusammenarbeit zwischen Vertragsärzten und zugelassenen Krankenhäusern eine nahtlose ambulante und stationäre Behandlung der Versicherten zu gewährleisten. Von dieser Befreiung erfasst sind insbesondere Einrichtungen, in denen Patienten durch Zusammenarbeit mehrerer Vertragsärzte ambulant oder stationär versorgt werden, z.B. Praxiskliniken, ferner Hochschulambulanzen nach § 117 SGB V, Psychiatrische Institutsambulanzen nach § 118 SGB V und Sozialpädiatrische Zentren nach § 119 SGB V.⁸

- gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 UStG für die Krankenhausbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen⁹ des **öffentlichen** Rechts erbracht werden.

Materiell betroffen dürften insbesondere **Krankenhäuser** in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft sein; formal erfasst werden aber alle in den Doppelbuchstaben bb bis ii des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG genannten Leistungsbringer, soweit sie in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen, also z.B. im kommunalen Bereich als

⁶ Vgl. im Einzelnen Abschn. 4.14.5 Abs. 5 bis 7 UStAE.

⁷ Vgl. Abschn. 4.14.5 Abs. 10 UStAE (dort wird allerdings noch auf eine frühere Fassung des § 95 SGB V abgestellt).

⁸ Vgl. im Einzelnen Abschn. 4.14.5 Abs. 11 – 13 UStAE.

⁹ Der Begriff „**Einrichtung**“ umfasst natürliche **und** juristische Personen sowie Personenvereinigungen; er ist nicht mit dem Begriff „**Unternehmer**“ gleichzusetzen. Ein „Unternehmer“ kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG deshalb nur für die unmittelbar durch den Betrieb der in der Vorschrift bezeichneten „Einrichtung“ selbst bewirkten Umsätze beanspruchen; vgl. Hölzer in: Rau/Dürnwächter, UStG Kommentar, Stand. Januar 2015, § 4 Nr. 14 Anm. 535.

Eigenbetrieb oder Regiebetrieb geführt werden oder im kirchlichen Bereich in unmittelbarer Trägerschaft, z.B. einer Kirchengemeinde, stehen. Sog. Eigengesellschaften (in der Rechtsform der GmbH oder gGmbH) fallen aber nicht unter diese Befreiungsvorschrift¹⁰,

- gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 2 UStG für Krankenhäuser in privatrechtlicher Trägerschaft. Hierbei werden Krankenhausbehandlungen, ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit sog. eng verbundene Umsätze befreit, die z.B. von Krankenhäusern, die nach § 108 SGB V zugelassen sind, bzw. anderen Krankenhäusern, die ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbringen wie Krankenhäuser in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft oder mit Zulassung nach § 108 SGB V oder von Medizinischen Versorgungszentren nach § 95 SGB V,
- gemäß § 4 Nr. 29 UStG (bis 31.12.2019: § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG) „sonstige Leistungen von selbständigen, im Inland ansässigen Zusammenschlüssen von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nicht unternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach den Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25, oder 27 UStG von der Steuer befreit ist, gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeiten verwendet werden und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.“

Als Gemeinschaften in diesem Sinne gelten nur solche Einrichtungen, die als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG anzusehen sind.¹¹ In der Praxis handelt es sich bei diesen Praxis- und Apparategemeinschaften im Wesentlichen um Zusammenschlüsse der gesetzlich normierten Leistungserbringer zu dem Zweck, medizinische Einrichtungen und Geräte den jeweiligen Mitgliedern zur Verfügung zu stellen. Diese Gemeinschaften führen mit eigenem Personal diverse medizinisch-technische Leistungen sowie Laboruntersuchungen und Röntgenaufnahmen unmittelbar für ihre Mitglieder aus. Leistungen an Nicht-Mitglieder sind in der Regel umsatzsteuerpflichtig.¹²

Die Vorschrift stellt ausdrücklich klar, dass diese Steuerbefreiung nur zur Anwendung kommt, wenn die Gemeinschaft Leistungen an ihre Mitglieder unmittelbar erbringt und von diesen lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an

¹⁰ Vgl. Abschn. 2.11 Abs. 20 und Abschn. 4.14.7 Abs. 5 Satz 3 UStAE sowie Klaßmann, Aktuelle Besteuerungsfragen für Krankenhäuser und Krankenhausträger – Leitfaden für das Krankenhausmanagement, 6. Aufl. 2015, S. 254 und S. 310.

¹¹ Abschn. 4.14.8 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

¹² Abschn. 4.14.8 Abs. 2 UStAE.

den gemeinsamen Kosten fordert. Der BFH legt das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit in seinem Beschluss vom 4. September 2024¹³ dahingehend aus, dass auch Reinigungsleistungen unmittelbar für Zwecke der steuerfreien Heilbehandlungsleistungen der Ärzte erbracht worden seien. Hiermit stellt sich der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.¹⁴

- gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. e UStG für die zur Verhütung von nosokomialen Infektionen und zur Vermeidung der Weiterverbreitung von Krankheitserregern, insbesondere solcher mit Resistenzen, erbrachten Leistungen eines Arztes oder einer Hygienefachkraft, an in den Buchstaben a und b (des § 4 UStG) genannte Einrichtungen, die diesen dazu dienen, ihre Heilbehandlungsleistungen ordnungsgemäß unter Beachtung der nach dem Infektionsschutzgesetz und den Rechtsverordnungen der Länder nach § 23 Absatz 8 InfSG bestehenden Verpflichtungen zu erbringen.¹⁵

Die vorgenannten Vorschriften knüpfen die Umsatzsteuerbefreiungen der heilkundlichen Leistungen an unterschiedliche Voraussetzungen, die durch das EU-Recht, konkret durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL)¹⁶, vorgegeben sind. Auf diese EU-rechtlichen Bestimmungen wird nachfolgend unter 2.2.1.b. noch näher einzugehen sein.

Durch die (EU-rechtlich vorgegebene) Formulierung der deutschen Rechtsbestimmungen ist der Umfang der Steuerbefreiung bei Leistungen im Bereich der Humanmedizin durch Ärzte tendenziell geringer als der Umfang der Steuerbefreiung bei Krankenhäusern und medizinischen Versorgungszentren. Denn § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG enthält – anders als § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG – nicht den Begriff des „damit eng verbundenen Umsatzes“. Ein solcher „eng verbundener Umsatz“ ist deshalb bei Ärzten definitorisch ausgeschlossen.

Dies hat z.B. zur Folge, dass einerseits bei Krankenhäusern und Medizinischen Versorgungszentren eine (zwingende) Umsatzsteuerbefreiung vorliegt bei der Überlassung von Einrichtungen (z.B. eines Operationssaales, einer Röntgenanlage oder eines medizinisch-technischen Großgerätes) und der damit verbundenen Gestellung

¹³ XI R 37/21, NWB VAAAJ-82740.

¹⁴ BMF-Schreiben vom 19.07.2022 – III C 3 – S 7189/20/10001: 001, BStBl 2022 I S 1208, Tz. 1.4.

¹⁵ § 4 Nr. 14 Buchst. e UStG ist zum 01.07.2013 eingefügt worden durch das sog. Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013, BGBl 2013 I S. 1809. Diese Vorschrift ist in ihrer Formulierung einigermaßen abstrakt geraten, weil sie von Querverweisen auf andere Vorschriften des § 4 UStG geprägt ist; deshalb ist für den Rechtsanwender besondere Sorgfalt bei der Anwendung geboten. Für die Zeit davor vgl. BFH vom 18.08.2011, Az.: V R 27/10, BFH/NV 2011, S. 2214.

¹⁶ Zum Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und Buchst. c MwStSystRL vgl. die Erläuterungen unter 2.2.1.b.

von medizinischem Hilfspersonal an andere Einrichtungen dieser Art (also an Einrichtungen, die in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG genannt sind, insbesondere an Krankenhäuser anderer Träger, an Medizinische Versorgungszentren, an Rehabilitationseinrichtungen, an Geburtshäuser und an Hospize), an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit und an niedergelassene Ärzte zur Mitnutzung¹⁷, und dass andererseits bei selbständigen Ärzten eine Umsatzsteuerpflicht besteht für die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten¹⁸ an andere niedergelassene Ärzte¹⁹ oder an Krankenhäuser.

Im Zusammenhang mit der heilkundlichen Leistungserbringung selbständig tätiger Ärzte ist nunmehr durch den EuGH sowie den BFH die Frage endgültig geklärt, ob über die (nunmehr gesetzlich geregelte) Infektionshygiene hinaus auch andere (selbständig, also nicht in einer Arbeitnehmerstellung erbrachte) ärztliche Tätigkeiten im Krankenhaus nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei sind oder nicht.

Der Bundesfinanzhof hatte in seiner Entscheidung vom 18. August 2011²⁰ ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es der Steuerfreiheit dieser Leistungen nicht entgegenstehe, dass der leistende Arzt seine Leistungen (u.a.) gegenüber Krankenhäusern, also nicht „unmittelbar gegenüber Patienten“ erbrachte.

Ein Arzt, z.B. ein Laborarzt oder ein Radiologe, kann hiernach durchaus auch gegenüber anderen Ärzten oder Krankenhäusern umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen erbringen. Der Steuerfreiheit steht auch **nicht** entgegen, dass der Arzt ggf. (nur) beratend tätig ist.

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsauffassung zwischenzeitlich im Hinblick auf infektionshygienische Leistungen eines selbständig tätigen Fachkrankenpflegers für Krankenhaushygiene an Krankenhäuser, Altenheime und Pflegeheime bestätigt, sofern diese Einrichtungen mit den bezogenen Leistungen bei der Ausübung einer Heilbehandlungstätigkeit infektionshygienische Anforderungen erfüllen müssen.²¹

Die bereits oben erwähnte EuGH- und BFH-Rechtsprechung hat das Verhältnis der beiden Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG zu § 4

¹⁷ Abschn. 4.14.6 Abs. 2 Nr. 4 UStAE.

¹⁸ Abschn. 4.14.1 Abs. 5 Nr. 5 UStAE.

¹⁹ Vgl. z.B. FG Brandenburg vom 29.06.2006, Az.: 1 K 1377/04, EFG 2006, S. 1.544 – rkr. –: „Die Vermietung eines Computertomografen durch einen Arzt an einen anderen Arzt für dessen ärztliche Tätigkeit ist auch unter Berücksichtigung der 6. EG-Richtlinie nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Dass die Überlassung dieses Geräts durch ein Krankenhaus an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit grundsätzlich nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei sein kann, begründet auch unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes mangels vergleichbarer Sachverhalte keinen Anspruch auf die Steuerbefreiung.“

²⁰ Az.: V R 27/10, BFH/NV 2011, S. 2214.

²¹ BFH vom 05.11.2014, Az.: XI R 11/13, BFH/NV 2015, S. 297.

Nr. 14 Buchst. b UStG zueinander geklärt. Der EuGH hat mit Urteil vom 18.09.2019 sowie der BFH mit Urteil vom 18.12.2019²² entschieden, dass Artikel 132 Absatz 1 Buchst. b und c MwStSystRL dahin auszulegen sind, dass Heilbehandlungsleistungen, die von einem Facharzt für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik erbracht werden, unter die in Artikel 132 Absatz 1 Buchst. c MwStSystRL (entspricht im nationalen Recht § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) vorgesehene Befreiung von der MwSt fallen können, wenn nicht alle Tatbestandsvoraussetzungen der Befreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchst. b MwStSystRL (entspricht im nationalen Recht § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) erfüllt sind. Zudem weist der EuGH wie auch der BFH ausdrücklich darauf hin, dass die vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer nach Artikel 132 Absatz 1 Buchst. c MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) nicht von der Voraussetzung abhängt, dass die betreffende Heilbehandlungsleistung im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen dem Patienten und dem Behandelnden erbracht wird.

Da sich somit die beiden Befreiungsvorschriften des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b und c MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG) nicht gegenseitig ausschließen, können ärztliche Heilbehandlungen, die zwar im Rahmen von Krankenhausdienstleistungen erbracht werden, auch dann begünstigt sein, wenn nicht sämtliche Voraussetzungen der v. g. Befreiungsvorschrift des Artikel 132 Absatz 1 Buchst. b der MwStSystRL erfüllt sind.

Bei entsprechend richtlinienkonformer Auslegung der nationalen Regelungen bleibt § 4 Nr. 14 Buchst. a damit auch bei einer Eröffnung des Anwendungsbereichs von § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG anwendbar. Entscheidend für die Anwendung der zuvor dargestellten Umsatzsteuerbefreiung ist, dass bei der fraglichen Tätigkeit ein medizinisch-therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

Im Übrigen haben die Finanzbehörden im Umsatzsteuer-Anwendungserlass die Heilbehandlungsleistungen eines selbständigen Arztes, die in einem Krankenhaus z.B. als Belegarzt erbracht werden, sowie die selbständigen ärztlichen Leistungen eines im Krankenhaus angestellten Arztes, z.B. in der eigenen Praxis im Krankenhaus, (ungeingeschränkt und zutreffend) als nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei beurteilt.²³

b. EU-Recht (Gemeinschaftsrecht)

Nach den Regelungen des EU-Rechtes, konkret nach den Vorgaben des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c der „Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame

²² C-700/17 „Peters“, NWB YAAAH-30619 sowie XI R 23/19 (XI R 23/15), NWB YAAAH-44211; siehe hierzu auch Abschn. 4.14.5 Absatz 9 UStAE.

²³ Abschn. 4.14.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE.