

Titel:

Umsatzsteuerfreiheit privater Krankenhäuser

Normenketten:

MwStSystRL Art. 132 Abs. 1 Buchst. b

UStG § 4 Nr. 14 Buchst. b

SGB V § 108

Leitsätze:

1. Umsätze aus dem Betrieb eines Krankenhauses, das nicht nach § 108 SGB V zugelassen ist, sind nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei. (redaktioneller Leitsatz)

2. Krankenhausbehandlungen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL sind gegeben, wenn Krankenhausleistungen mit der erforderlichen therapeutischen Zielsetzung erfolgen und medizinisch notwendig sind, der Aufenthalt in der Einrichtung jeweils nach einem entsprechenden ärztlichen Befund erfolgt und die Leistungserbringung abhängig von einem medizinisch diagnostizierten Krankheitsbild ist. (redaktioneller Leitsatz)

3. Die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist nicht allein deshalb ausgeschlossen, weil die Kosten der Dienstleistungen von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit nicht erstattet werden. Sie setzt jedoch voraus, dass die Leistungen unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind. (redaktioneller Leitsatz)

4. Prüfungsmaßstab im Rahmen der Prüfung der sozialen Vergleichbarkeit sind primär die Regelungen des Krankenhausfinanzierungsgesetzes und des Krankenhausentgeltgesetzes. (redaktioneller Leitsatz)

5. Angesichts der Abrechnungspraxis der Klägerin sowie Umstands, dass die Kosten der Leistungen der Klägerin nicht zu einem großen Teil von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen wurden, und der fehlenden Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung verneinte das Gericht im Streitfall mit umfangreichen Erwägungen die soziale Vergleichbarkeit. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Umsatzsteuerfreiheit privater Krankenhäuser, Leistungen, Krankenversicherung, Versorgung, Krankenkasse, Krankenhaus, Kostenerstattung, Arzt, Krankenhausbehandlung, Beihilfe, Krankheit, Bescheid, Auslegung, Betreuung, Anerkennung, Rechtsprechung des BFH, private Krankenversicherung, System der sozialen Sicherheit, Steuerbefreiung, Krankenhausleistungen, Gewerbeordnung, Wahlleistungsvereinbarung, Belegärzte, medizinische Indikation, soziale Vergleichbarkeit, Vergleichbarkeit, Abrechnungsmodalitäten, DRG-Fallpauschalensystem, Kostenübernahme, Investitionskosten, Soziale Vergleichbarkeit, Pauschalmittelvergabe, Einzelförderung, Auslastungsgrad, Vergütungssätze, Wirtschaftlichkeit, Leistungsfähigkeit, Medizinische Indikation, Umsatzsteuer, Versicherungspflicht, Beamte, medizinisch notwendig, Umsatzsteuerbefreiung, Krankenhausbehandlungen, Einrichtung des öffentlichen Rechts, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, Bewertungsrelation, DRG-Fallpauschalen, Bewertungsrelationen, Kostenvoranschlag, Investitionskostenzuschuss, Beihilfeberechtigte

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 08.07.2025 – XI R 36/23

Fundstellen:

StEd 2024, 92

EFG 2024, 599

LSK 2023, 40508

MwStR 2024, 317

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

I.

1

Strittig ist, ob die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL –) hinsichtlich der von der Klägerin im Streitjahr (2014) erbrachten stationären Krankenhausleistungen vorliegen.

2

Die Klägerin betreibt ... ein Krankenhaus. Sie ist kein nach § 108 des Fünften Buches des Sozialgesetzbuches (SGB V) zugelassenes Krankenhaus (Universitätsklinik, Plankrankenhaus, Vertragskrankenhaus), sodass gesetzlich Krankenversicherte gemäß § 39 Abs. 1 Satz 2 SGB V keinen Anspruch haben, dort behandelt zu werden. Sie ist jedoch im Besitz einer Genehmigung nach § 30 der Gewerbeordnung (GewO) für den Betrieb einer privaten Krankenanstalt.

3

Der Tätigkeitsschwerpunkt der Klägerin lag im Streitjahr in der Behandlung und Operation von ... Sie führte im Jahr 2014 xy Behandlungen durch. 4,51% der Leistungen entfiel auf Schönheitsoperationen. Die Klägerin hatte in 2014 eine durchschnittliche Auslastung von 39,36%.

4

Die Klägerin verfügte im Streitjahr in ihrer Klinik über xy Betten, aufgeteilt xy verschieden ausgestattete Ein- und ein Zweibettzimmer. Unabhängig von Art und Größe sind der Wahlleistungsvereinbarung der Klägerin zufolge alle Zimmer standardmäßig u.a. mit Schreibtisch, Safe, Kühlschrank und einer Klimaanlage ausgestattet. Die Einbettzimmer verfügen über eine eigene Nasszelle. Zusätzlich ergänzt ein modernes Multimediasystem mit kostenlosem Internet, Telefon und TV-Gerät den Komfort der Krankenzimmer. Zu den weiteren Räumen zählen Räume für das Personal sowie Operationssäle, ein Aufwachraum und Überwachungszimmer für die postoperative Patientenüberwachung. Als Betriebszeit für die OP-Säle war die Zeit von Montag bis Freitag 7:00 bis 17:00 Uhr vorgesehen.

5

Zur medizinischen Versorgung der Patienten war im Streitjahr bis einschließlich März 2014 ein Arzt fest angestellt. Ab April 2014 wurde die fachärztliche Versorgung durch sog. Belegärzte sichergestellt. Hierzu schloss die Klägerin mit verschiedenen Ärzten Kooperationsverträge. Nach Tz. V Nr. 1 dieser Verträge ist die Klägerin bestrebt, „über den Facharztstandard hinaus ... die Patienten mit dem Chefarztstandard eines Plankrankenhauses zu versorgen“. Daher zahlt sie den Belegärzten nach Tz. V Nr. 6 des jeweiligen Kooperationsvertrages „ein Entgelt entsprechend einem Chefarzt“ für die von ihm erbrachten Leistungen (Rufbereitschaft, Vertretung anderer Kooperationsärzte, Fortbildungsleistungen usw.). Um die stationären Behandlungen durch diese Ärzte zu ermöglichen, stellte die Klägerin die erforderliche Infrastruktur zur Verfügung; neben den Räumlichkeiten – wie Patientenzimmern und Operationsräumen und der Verpflegung der Patienten – handelte es sich dabei um medizinische Gerätschaften, Pflege, Assistenz, nicht-ärztliches sowie administratives Personal und benötigte Sachmittel. Hierfür verlangte die Klägerin von den Belegärzten eine monatliche Nutzungspauschale i.H.v. 25% der gemäß der Gebührenordnung für Ärzte (GOÄ) erstellten Rechnung (ohne Materialkosten; siehe Anlage 2 zum Muster-Kooperationsvertrag).

6

Die Betreuung der Patienten erfolgte während deren Aufenthalts in der Klinik durch Pflegefachpersonal der Klägerin. Das vorgehaltene Personal (u.a. 12 Vollzeitstellen im Pflegedienst usw.) ermöglichte eine umfassende Rund-um-die-Uhr-Betreuung aller Patienten der Klägerin (Ausnahme: Zeit zwischen Weihnachten und Neujahr). Durch ihre räumliche (z.B. vier OP-Säle, Überwachungszimmer usw.) und technische Ausstattung (z.B. Notstromversorgung, Zentralsterilisation mit Instrumentenaufbereitung usw.) war es der Klägerin möglich, sämtliche von ihr angebotenen Behandlungen und Operationen in räumlicher und medizinisch-technischer Hinsicht inklusive der medizinisch notwendigen Vor- und Nachsorge durchzuführen.

7

Bei der stationären Behandlung rechnete die Klägerin die Nutzung der vorgenannten Mittel gegenüber den Patienten ab, hierüber schloss sie mit dem Patienten einen entsprechenden Vertrag. Die Klinikleistungen wurden den Patienten dann unmittelbar in Rechnung gestellt. Zu diesen Klinikleistungen gehörten insbesondere die Unterbringung, die Krankenpflege sowie Heil- und Arzneimittel. Die Klägerin rechnete „die Klinikleistungen dem Grunde nach in entsprechender Anwendung der Vereinbarung zum Fallpauschalensystem für Krankenhäuser für das Jahr 2014 zwischen dem Spitzenverband Bund der Krankenkassen, dem Verband der privaten Krankenversicherung und der Deutschen Krankenhausgesellschaft (sog. FPV 2014) in der Hauptabteilung gemäß Anl. 1 a FPV 2014“ (vgl. Klinikaufnahmeverträge vom 27. März und 22. April 2014 sowie Rechnungen vom 4. April und 2. Mai 2014) und damit auf Basis der sog. Diagnosis Related Group (DRG)-Fallpauschalen unter Zugrundelegung eines selbst festgelegten Krankenhaus-Basisfallwerts „von bis zu 4.998 EUR“ ab. Der Landesbasisfallwert (LBFW) in Bayern betrug für das Streitjahr 3.188 EUR.

8

Hinzubuchen konnte der Patient sog. Wahlleistungen, welche die Klägerin gesondert berechnete. Die Patienten konnten gemäß der „Wahlleistungsvereinbarung – stationär“ vom xxx 2014 wählen zwischen dem Komfortzuschlag Zweibettzimmer i.H.v. 50 EUR, Einbettzimmerzuschlag i.H.v. 119 EUR, Komfort-Einbettzimmerzuschlag i.H.v. 155 EUR und Zuschlag Suite i.H.v. 275 EUR, jeweils je Berechnungstag. Als sonstige Wahlleistungen wurden Kosten für Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen i.H.v. 150 – 240 EUR pro Tag und Gestellung einer ärztlich nicht angeordneten Sonderwache nach Zeitaufwand angeboten.

9

Sofern die Behandlung medizinisch indiziert war, rechnete die Klägerin ihre Leistungen ohne Ausweis von Umsatzsteuer ab; dabei traf die Feststellung der medizinischen Indikation der jeweils behandelnde Arzt. Gleiches galt hinsichtlich des vom Patienten in Anspruch genommenen Zimmerzuschlags. Schönheitsoperationen und vereinzelte Übernachtungen von Begleitpersonen sowie deren Verpflegung wurden – da medizinisch nicht indiziert – seitens der Klägerin zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt und die entsprechende Umsatzsteuer an den Beklagten (das Finanzamt – FA –) abgeführt.

10

Die Operationsleistungen wurden durch die Belegärzte erbracht. Hierüber schloss der operierende Arzt einen gesonderten Vertrag mit seinem Patienten ab und stellte folglich eine separate Rechnung auf den von ihm behandelten Patienten aus. Dementsprechend verfahren die bei den stationären Operationen tätigen Anästhesisten.

11

Das Leistungsangebot der Klägerin richtet sich auch an gesetzlich Versicherte oder nicht versicherte Personen. Diese sind vom Leistungsbezug nicht ausgeschlossen, sondern müssen lediglich ihre Kosten selbst tragen. Nach nicht bestrittenem Sachvortrag der Klägerin behandelte diese im Streitjahr zu 83,19% Privatpatienten, wobei davon ein Anteil von 69,28% auf Patienten mit privater Krankenversicherung ohne Beihilfe und ein Anteil von 13,91% auf Patienten mit Beihilfe zum Teil mit privater Krankenversicherung entfiel; bei den übrigen Patienten handelte es sich um internationale Patienten oder nationale Selbstzahler.

12

Die privaten Krankenversicherungen übernehmen, ebenso wie die Beihilfe, zumindest anteilig die Kosten der stationären Behandlung der medizinisch indizierten Leistungen. Die Kostenübernahme seitens der privaten Krankenversicherungen erfolgte in der Regel vollständig oder teilweise. Bei der Beihilfe verbleibt ein Selbstbehalt des Patienten.

13

Mit Schreiben vom xxx 2014 beantragte die Klägerin unter Verweis auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg vom 28. November 2012, 14 K 2883/10, Umsatzsteuerrundschau – UR – 2013, 531, wonach sich eine Privatklinik auf die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen könne, eine Änderung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Januar 2014. Dieser Voranmeldung stimmte das FA nicht zu. Dagegen war der Einspruch gerichtet, in dem die Klägerin beantragte, ihre Klinikumsätze als umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (UStG) anzusetzen. 2014 führte das FA eine Umsatzsteuersonderprüfung hierzu durch. Der Prüfer versagte die Steuerbefreiung. Daraufhin nahm die Klägerin ihren Einspruch zunächst zurück.

14

In ihrer am 2016 beim FA eingereichten Umsatzsteuererklärung für 2014 errechnete die Klägerin eine Umsatzsteuerschuld i.H.v. xxx EUR. Als Besteuerungsgrundlagen erklärte sie unter anderem:

steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG: xxx EUR,

...

15

Das FA erkannte die Steuerfreiheit der Klinikleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG nicht an und stimmte der Steueranmeldung daher nicht zu. Es setzte daraufhin die Umsatzsteuer für 2014 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheid vom xxx 2016 auf xxx EUR fest. Als Besteuerungsgrundlagen setzte das FA unter anderem Folgendes an:

steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG: xxx EUR (ca. 1/6 des erklärten Betrages),

...

16

Gegen den Bescheid vom xxx 2016 war der Einspruch vom xxx 2016 gerichtet, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom xxx 2018 als unbegründet zurückwies. Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. Im Wesentlichen brachte die Klägerin hierzu Folgendes vor:

17

Die Leistungen der Klägerin an die Patienten im Rahmen der stationären Behandlung seien gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL steuerfrei. Mangels ordnungsgemäßer Umsetzung sei die Norm im Streitjahr 2014 unmittelbar anwendbar. Die Klägerin führe Krankenhausbehandlungen im Sinne dieser Vorschrift aus. Sie stelle ferner eine Krankenanstalt dar, die nach § 30 GewO zugelassen und demnach ordnungsgemäß anerkannt sei. Überdies erfülle sie die im Urteil des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) vom 10. Juni 2010 C-262/08, CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 65 aufgestellten Kriterien für die Einstufung als ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung, insbesondere die Übernahme der Kosten der erbrachten Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit. Sowohl private Krankenversicherungen als auch die Beihilfe würden die Kosten der Tätigkeit der Klägerin übernehmen. Dies genüge der Rechtsprechung der Urteile des Bundesfinanzhofes (BFH) vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, Bundessteuerblatt (BStBl) II, 2016, 785, Rn. 23 und des Finanzgerichtes (FG) Köln vom 13. April 2016, 9 K 3310/11, Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1302, Rn. 30 zufolge. Zu beachten sei ferner, dass die von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für die Anerkennung als ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung nicht zwingend kumulativ vorliegen müssten.

18

Letztlich erbringe die Klägerin ihre Leistungen auch unter Bedingungen, die mit denen eines Krankenhauses in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft in sozialer Hinsicht vergleichbar sind. Entgegen der Auffassung des FA sei die Ausstattung der Zimmer nicht wesentlich aufwendiger, sondern vielmehr mit der Regelausstattung eines öffentlich-rechtlichen bzw. Plankrankenhauses vergleichbar (vgl. Flyer zu Wahlleistungsangeboten/ Wahlleistungsstationen anderer Kliniken). Maßgeblich sei dabei der Vergleich mit den von den Plankrankenhäusern angebotenen Ein- und Zweibettzimmern, da die von der Klägerin behandelten Privatpatienten hierauf einen Anspruch hätten. Radio, Telefon, Internet, TV-Geräte und Klimaanlage würden sich regelmäßig auch in öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern und Plankrankenhäusern wiederfinden. Die Versorgung mit Wasser, Kaffee und Tee gebe es in fast allen Krankenhäusern. Auch die Zimmer in Plankrankenhäusern hätten zumindest regelmäßig ein auch behindertengerecht ausgestattetes Badezimmer („Nasszelle“). Gleiches gelte hinsichtlich der dreimal am Tag angebotenen Mahlzeiten. Über die Nutzung der Minibar habe die Klägerin grundsätzlich gesondert unter Ausweis von Umsatzsteuer abgerechnet, sodass diese Leistungen nicht streitgegenständlich seien. Allein der Umstand, dass die Zimmer der Klägerin über einen Safe verfügen, könne nicht dazu führen, dass die Ausstattungsmerkmale wesentlich aufwendiger seien. Auf die Anzahl der Betten pro Zimmer komme es nicht an, da auch Plankrankenhäuser Ein- und Zweibettzimmer gegen Zuzahlung anbieten würden.

19

Die verschiedenen Zimmerkategorien und die damit verbundene Preisgestaltung würden den Ausstattungsvorgleich im Rahmen der sozialen Vergleichbarkeit ebenfalls stützen. Das FG Köln (Urteil vom 13. April 2016 9 K 3310 /11, a.a.O., Rn. 32) würde Aufschläge dann als unproblematisch ansehen, wenn diese mit der Preisgestaltung eines öffentlich-rechtlichen Krankenhauses vergleichbar sind. Konkret seien seitens des Gerichtes Aufschläge i.H.v. 60 EUR für Zweibettzimmer und 95 EUR für Einbettzimmer als

unschädlich angesehen worden. Öffentlich-rechtliche Krankenhäuser würden bei entsprechender Unterbringung vergleichbare Preise vorsehen.

20

Auch sei das Leistungsspektrum vergleichbar. Die von der Klägerin unter anderem erbrachten medizinischen Behandlungen und Eingriffe an ... usw. würden auch öffentlich-rechtliche Krankenhäuser und Plankrankenhäuser regelmäßig durchführen. Auch der tatsächliche Ablauf der Behandlung (Aufnahmegespräch, Betreuung durch Pflegefachpersonal, Entlassung nach ärztlicher Abschlussuntersuchung usw.) entspräche bei der Klägerin demjenigen von Krankenhäusern, welche nach § 108 SGB V zugelassen sind.

21

Zudem spreche ein hoher Anteil medizinisch indizierter Leistungen für die soziale Vergleichbarkeit (vgl. FG Berlin-Brandenburg-Urteil vom 22. Juni 2016, 7 K 7184/14, EFG 2016, 1474, Rn. 96).

22

Zu beachten sei ferner, dass die privaten Krankenversicherungen und die Beihilfe in über 83,19% der Fälle die Kosten der Behandlung der medizinisch indizierten Leistungen der Klägerin vollständig oder teilweise übernehmen würden. Soweit die Beihilfe die Kosten nur teilweise übernehme, da sie sich insoweit am bayerischen LBFW orientiere, stehe dies der Vergleichbarkeit der Leistungen nicht entgegen. Der LBFW berechne sich vor allem auf Grundlage der Kosten von Plankrankenhäusern, welche einer anderen Finanzierungsstruktur unterworfen seien. Der Basisfallwert sei bei privaten Kliniken faktisch zwingend höher als bei Plankrankenhäusern, weil diese – anders als Plankrankenhäuser – beispielsweise keine staatlichen Zuschüsse für Investitionen erhielten und einen geringeren Auslastungsgrad aufweisen würden.

23

Dass die Klägerin möglicherweise höhere Entgelte als öffentlich-rechtliche oder Plankrankenhäuser erhebt, stünde der Vergleichbarkeit nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 27; FG Köln-Urteil vom 13. April 2016 9 K 3310/11, a.a.O., Rn. 32). Die Vergütungen seien nicht unangemessen, da es sich bei den von der Klägerin berechneten DRG-Fallpauschalen um das gesetzlich vorgesehene Vergütungssystem handle. Zudem habe das FG Münster im Urteil vom 19. Dezember 2019, 5 K 519/18 U, EFG 2020, 494, Rn. 75 f. bestätigt, dass private Krankenhäuser den Investitionszuschuss aus ihren Einnahmen aus der Patientenversorgung finanzieren müssten. Sie unterschieden sich insoweit von Plankrankenhäusern. Obwohl die Kosten von der gesetzlichen Krankenversicherung und der Beihilfe nicht vollständig erstattet wurden, hätte das FG Münster zugunsten der Steuerbefreiung der dortigen Klägerin entschieden. Entscheidend sei vielmehr das Verhältnis von Leistung und Preis unter Berücksichtigung der Investitionskosten gewesen. Ferner folge aus den Ausführungen des BFH-Urteils vom 18. März 2015 XI R 38/13, UR 2015, 552 nicht, dass unterschiedlich hohe Kosten gegen eine soziale Vergleichbarkeit sprechen würden. Der BFH habe lediglich gesagt, dass vergleichbare Kosten für eine soziale Vergleichbarkeit sprechen. Einen Umkehrschluss aus der Aussage des BFH zu ziehen, sei nicht möglich.

24

Die Klägerin biete entgegen der Annahme des FA die Gewähr für eine leistungsfähige Krankenhausbehandlung im Sinne von § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V. Das vorgehaltene Personal ermögliche eine umfassende Rund-um-die-Uhr-Betreuung aller Patienten. Durch ihre Ausstattung sei es der Klägerin möglich, sämtliche von ihr angebotenen Behandlungen und Operationen in räumlicher und medizinisch-technischer Hinsicht inklusive der medizinisch notwendigen Vor- und Nachsorge durchzuführen.

25

Die Klägerin biete zudem die Gewähr für wirtschaftliche Krankenhausbehandlungen. Dem stünden ihre Vergütungssätze inklusive der erhobenen Zuschläge für Ein- und Zweibettzimmer nicht entgegen. Die Entgelte stünden in einem ausgewogenen Kosten-Nutzen-Verhältnis. Dies zeige sich bereits durch die Kostenerstattungen durch private Krankenversicherungen und Beihilfe. Die Angemessenheit der Kosten zeige sich auch an der vergleichsweise geringen Umsatzrendite der Klägerin. Dass die Klägerin bei insgesamt angemessenen Kosten, z.B. durch Einsparungen an anderer Stelle, einen über den gesetzlichen Mindestanforderungen liegenden Pflegeschlüssel gewährleiste, könne der Wirtschaftlichkeit nicht entgegenstehen.

26

Die Klägerin beantragt,

das Finanzamt, unter Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides und der Einspruchsentscheidung, zu verpflichten, die Umsatzsteuer vermindert um xxx EUR auf xxx EUR festzusetzen.

27

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

28

Es bringt vor, dass im Streitfall von einer Kostenübernahme in erheblichem Umfang nicht auszugehen sei. Die Klägerin habe zwar drei Beispielsfälle mit einer 100%igen Kostenübernahme der allgemeinen Krankenhausleistungen durch private Krankenversicherung vorgelegt. Unklar bleibe insoweit, ob die Kostenerstattung aufgrund des jeweiligen Basisstarifs (der mit den Leistungen der gesetzlichen Krankenkassen vergleichbar sei) oder lediglich aufgrund zusätzlich abgeschlossener privater Krankenversicherungen erfolgt sei. Zudem sei der zugrunde gelegte Basisfallwert deutlich höher als der für Bayern in 2014 geltende LBFW. Auch die nur teilweise Übernahme der Kosten durch die Beihilfe spräche aufgrund der Regelungen der Bayerischen Beihilfeverordnung (BayBhV) gegen die in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen.

29

Zu beachten sei ferner, dass die Ausstattung der Räume der Klägerin nicht mit der Regel-Ausstattung eines Plankrankenhauses vergleichbar sei. Eine Unterbringung in Ein- oder Zweibettzimmern sei in Plankrankenhäusern regelmäßig nur als Wahlleistung zu buchbar. Minibar und Safe seien regelmäßig nicht vorhanden. Demgegenüber scheine eine Unterbringung ohne Inanspruchnahme von Wahlleistungen in der Klinik der Klägerin nicht möglich zu sein. Auch eine Notwendigkeit für das Vorhalten von nahezu nur Einbettzimmern sei – anders als in dem dem Urteil des FG Münster vom 19. Dezember 2019 5 K 519/18 U, a.a.O. zugrundeliegenden Fall – nicht belegt worden. Die Klägerin werbe überdies damit, dass der Pflegeschlüssel bei ihr, je nach Belegung, bei xxx liege.... Dieser Pflegeschlüssel würde die gesetzlichen Anforderungen weit übersteigen.

Entscheidungsgründe

II.

30

Die zulässige Klage ist unbegründet.

31

Der Umsatzsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§§ 40 Abs. 1, 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Das FA ist zutreffend von der Steuerpflicht der streitigen Umsätze ausgegangen.

32

1. Die streitbefangenen Umsätze sind – was zu Recht nicht zwischen den Parteien streitig ist – nicht nach deutschem Recht steuerfrei. Die Voraussetzungen der hier in Betracht kommenden Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sind im Streitfall nicht gegeben, da es sich bei der Klägerin weder um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG handelt, noch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG vorlagen. Insbesondere war die von der Klägerin betriebene Klinik im Streitjahr nicht als Krankenhaus im Sinne von § 108 SGB V zugelassen.

33

2. Die Steuerfreiheit der Krankenhausbehandlungsleistungen ergibt sich im vorliegenden Fall auch nicht aus einer unmittelbaren Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL.

34

a) Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze“. Handelt es sich bei dem Steuerpflichtigen, der diese Leistungen erbringt, nicht um eine Einrichtung des öffentlichen Rechts, sind

diese Umsätze nur steuerfrei, wenn sie „unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“.

35

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung einer Vorschrift des Unionsrechts nicht nur ihr Wortlaut, sondern auch ihr Zusammenhang und die Ziele zu berücksichtigen, die mit der Regelung, zu der sie gehört, verfolgt werden. Die Begriffe, mit denen die in Art. 132 MwStSystRL aufgeführten Steuerbefreiungen umschrieben sind, sind insoweit eng auszulegen, da diese Befreiungen Ausnahmen vom allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Leistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Die Auslegung dieser Begriffe muss jedoch den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht, und mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden. Diese Regel einer engen Auslegung bedeutet also nicht, dass die zur Definition der Steuerbefreiungen im Sinne von Art. 132 MwStSystRL verwendeten Begriffe in einer Weise auszulegen sind, die den Befreiungen ihre Wirkung nähme. Diese Auslegungsregeln finden auf die spezifischen Bedingungen Anwendung, von denen die Gewährung der in Art. 132 MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiungen abhängig gemacht wird, und insbesondere auf diejenigen, die die Eigenschaft oder die Identität des Wirtschaftsteilnehmers betreffen, der die von einer Befreiung erfassten Leistungen erbringt (EuGH-Urteil vom 7. April 2022 C-228/20, I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 33-35, m.w.N.). Der Zweck der Gesamtheit der Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL besteht darin, bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Leistungen zu erleichtern, indem die höheren Kosten vermieden werden, die entstünden, wenn diese Leistungen der Mehrwertsteuer unterworfen wären (EuGH-Urteil vom 5. März 2020 C-211/18, Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 25).

36

b) Die Klägerin kann sich hinsichtlich ihrer in 2014 erbrachten Leistungen für die Inanspruchnahme der begehrten Steuerbefreiung grundsätzlich unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL berufen, da die nationale Regelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG aufgrund des darin enthaltenen sozialversicherungsrechtlichen Bedarfsvorbehalts nicht den unionsrechtlichen Vorgaben entsprach (vgl. hierzu EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 70; BFH-Urteile vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, UR 2019, 377, Rn. 74 f.; vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 19 ff.; vom 18. März 2015 XI R 38/13, a.a.O., Rn. 39 f.). Bei unmittelbarer Berufung auf Unionsrecht haben die nationalen Gerichte zu prüfen, ob die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen in dem jeweiligen Artikel eingeräumten Ermessens 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 (vgl. EuGH-Urteil vom 15. November 2012 C-174/11, Zimmermann, UR 2013, 35, Rn. 33, m.w.N.). Die Prüfung erstreckt sich auch darauf, inwieweit das Ermessen überschritten ist und inwieweit nicht (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, a.a.O., Rn. 83; vom 28. Juni 2017 XI R 23/14, BFH/NV 2017, 1561).

37

c) Die Klägerin erbringt – was zwischen den Parteien unstrittig ist – Krankenhausbehandlungen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL. Die Begriffe der „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL einerseits und „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL andererseits sind grundsätzlich inhaltsgleich (EuGH-Urteile CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 28, 30; vom 10. Juni 2010 C-86/09, Future Health Technologies, UR 2010, 540, Rn. 36, 37, 38, 47; vom 21. März 2013 C-91/12, PFC Clinic, UR 2013, 335, Rn. 28). Erfasst werden dadurch – einem therapeutischen Zweck dienende – Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen erbracht werden (vgl. EuGH-Urteile vom 8. Juni 2006 C-106/05, L.u.P., UR 2006, 464, Rn. 27; CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 28; vom 13. Januar 2022 C-513/20, Termas Sulfurosas de Alcafache, UR 2022, 90, Rn. 26; BFH-Urteile vom 5. November 2014 XI R 11/13, UR 2015, 180, Rn. 19 und vom 26. Juli 2017 XI R 3/15, BStBl II 2018, 793, Rn. 17; BFH-Beschluss vom 11. Oktober 2017 XI R 23/15, BStBl II 2018, 109, Rn. 26). Die streitigen Krankenhausleistungen der Klägerin erfolgten mit der

erforderlichen therapeutischen Zielsetzung und waren medizinisch notwendig. Der Aufenthalt in der Einrichtung der Klägerin erfolgte jeweils nach einem entsprechenden ärztlichen Befund. Die Leistungserbringung war abhängig von einem medizinisch diagnostizierten Krankheitsbild.

38

d) Die Klägerin ist auch eine ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL.

39

aa) Gemäß dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL müssen zwei weitere kumulative Voraussetzungen vorliegen, damit Krankenhausbehandlungen, ärztliche Heilbehandlungen und damit eng verbundene Umsätze, die von einer Einrichtung angeboten werden, die keine Einrichtung des öffentlichen Rechts ist, von der Mehrwertsteuer befreit werden können (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 37). Die eine Voraussetzung bezieht sich auf die Eigenschaft der Einrichtung, die diese Leistungen erbringt, und verlangt, dass der Wirtschaftsteilnehmer eine Krankenanstalt, ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder eine andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art ist (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 38).

40

Zum Begriff „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ ist festzustellen, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. 1977, L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) die Bedingungen und Modalitäten dieser Anerkennung nicht festlegt. Es ist daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen eine solche Anerkennung den Einrichtungen gewährt werden kann (EuGH-Urteil vom 6. November 2003 C-45/01, Dornier, UR 2003, 584, Rn. 64). Die zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie ergangene Rechtsprechung kann als Grundlage für die Beantwortung des Streitgegenständlichen Falles herangezogen werden, da Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie und Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL in gleicher Weise auszulegen sind (EuGH-Urteil Future Health Technologies, UR 2010, 540, Rn. 27).

41

Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL umfasst nach der Rechtsprechung des EuGH nur Einrichtungen „mit sozialer Zweckbestimmung wie der, die menschliche Gesundheit zu schützen“ (EuGH-Urteile CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 58; L.u.P., UR 2006, 464, Rn. 22; Dornier, UR 2003, 584, Rn. 47). Das Anerkennniserfordernis, bezieht sich dabei auf alle in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL genannten Einrichtungen, nicht nur auf „andere Einrichtungen gleicher Art“ (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 48). Die Anerkennung setzt nach der Rechtsprechung des EuGH kein förmliches Verfahren voraus und muss sich nicht unbedingt aus innerstaatlichen Vorschriften mit steuerrechtlichem Charakter ergeben (EuGH-Urteile I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 41; CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 61; Dornier, UR 2003, 584, Rn. 61). Es ist grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaats, die Regeln aufzustellen, nach denen eine solche Anerkennung den Einrichtungen gewährt werden kann, die sie beantragen. Insoweit verfügen die Mitgliedstaaten über ein Ermessen (EuGH-Urteile CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 63 und L.u.P., UR 2006, 464, Rn. 42). Beansprucht ein Steuerpflichtiger für sich die Eigenschaft als ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, haben die zuständigen Behörden die Grenzen des ihnen durch die letztgenannte Bestimmung eingeräumten Ermessens bei der Anwendung der unionsrechtlichen Grundsätze, insbesondere des Grundsatzes der Gleichbehandlung, zu beachten, der im Mehrwertsteuerbereich im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt (EuGH-Urteile CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 64; Dornier, UR 2003, 584, Rn. 69; L.u.P., UR 2006, 464, Rn. 48). In diesem Zusammenhang haben die nationalen Behörden nach dem Unionsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte mehrere Gesichtspunkte zu berücksichtigen, zu denen das mit den Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und den Umstand, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, gehören

(EuGH-Urteile I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 61; CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 65; Dornier, UR 2003, 584, Rn. 73; vom 10. September 2002 C-141/00, Kügler, UR 2002, 513, Rn. 58).

42

bb) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze stellt die Klägerin eine ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung gleicher Art dar. Sie ist im Besitz der für ihre Tätigkeit nach nationalem Recht allein erforderlichen Genehmigung, der gewerbeordnungsrechtlichen Genehmigung nach § 30 Abs. 1 GewO zum Betrieb einer Privatkrankenanstalt. Ihre Tätigkeit dient – bezogen auf den Kreis der hier strittigen medizinisch indizierten Leistungen – auch dem Gemeinwohl, da sie der Gesundheit der von ihr behandelten Patienten dient; nur zu 4,51% erbrachte die Klägerin auch Leistungen ohne medizinische Indikation. Andere Steuerpflichtige, die dieselben Tätigkeiten ausüben und aus diesem Grunde in unmittelbarem Wettbewerb zur Klägerin stehen, kamen im Streitjahr ebenfalls in den Genuss der von der Klägerin begehrten Umsatzsteuerbefreiung, namentlich die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehenden sowie nach den Vorschriften des SGB V zugelassenen Krankenhäuser (vgl. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG). Ob und inwieweit die von der Klägerin in Rechnung gestellten Beträge zu einem Großteil von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen wurden, kann an dieser Stelle dahinstehen. Dass nur einer von mehreren für die Anerkennung maßgeblichen Gesichtspunkten nicht vorliegt, spricht nicht gegen eine Anerkennung. Die Anerkennung setzt – worauf die Klägerin zu Recht hinwies – nicht voraus, dass alle für die Anerkennung in Betracht kommenden Gesichtspunkte kumulativ erfüllt sind (BFH-Urteil vom 25. April 2013 V R 7/11, BStBl II 2013, 976, Rn. 28). Der bloße Umstand, dass die Kosten dieser Leistungen nicht vollständig von den Trägern der Sozialversicherung übernommen werden, rechtfertigt keine unterschiedliche Behandlung der Leistungserbringer in Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht (EuGH-Urteil Dornier, UR 2003, 584, Rn. 75). Auch im EuGH-Urteil CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 71 betont der EuGH, dass die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nicht regelmäßig auszuschließen ist, wenn die Kosten der Dienstleistungen von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit nicht erstattet werden, da es sich hierbei um einen Gesichtspunkt handelt, der in die Abwägung einzubeziehen ist und etwa durch die Notwendigkeit, die Gleichbehandlung sicherzustellen, wettgemacht werden kann.

43

e) Die streitgegenständlichen Krankenhausleistungen der Klägerin sind jedoch nicht unter Bedingungen erbracht worden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.

44

aa) Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL definiert die Aspekte der betreffenden Leistungen nicht genau, die für die Beurteilung verglichen werden müssen, ob die Heilbehandlungen unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen erbracht werden und ob diese Bestimmung demzufolge anwendbar ist (vgl. EuGH-Urteile Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 24 und I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 73).

45

Auch insoweit weist der EuGH darauf hin, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie und der im Wesentlichen gleichlautende Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der MwStSystRL in gleicher Weise auszulegen sind, so dass die Rechtsprechung des EuGH zur erstgenannten Bestimmung als Grundlage für die Auslegung der zweitgenannten dienen kann (vgl. EuGH-Urteil Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 23).

46

Aus dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ergibt sich, dass zum einen die Bedingungen, unter denen die Leistungen in einem Krankenhaus erbracht werden, mit den Bedingungen, unter denen die Leistungen in einer Einrichtung des öffentlichen Rechts erbracht werden, nicht identisch, sondern vergleichbar sein müssen, und dass zum anderen diese Bedingungen sozialen Charakter haben müssen (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 76). Durch die Voraussetzung der „in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen“ soll verhindert werden, dass die von privaten Einrichtungen angebotenen Leistungen von der Steuer befreit werden, wenn diese Einrichtungen nicht Verpflichtungen mit sozialer Zielsetzung unterliegen, die mit denen vergleichbar sind, die für Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 77).

47

Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL zielt dabei insbesondere darauf ab, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und diese Behandlungen dem Einzelnen zugänglicher zu machen, was auch die Zugänglichkeit einer qualitativ hochwertigen Behandlung impliziert (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 78). Bei der Beurteilung, ob die Leistungen privater Krankenhäuser unter Bedingungen erbracht werden, die mit den Bedingungen für Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, sind daher zunächst die regulatorischen Bedingungen zu berücksichtigen, die nach den anwendbaren Rechtsvorschriften für die öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser hinsichtlich der erbrachten Leistungen mit dem Ziel gelten, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen, und die geeignet und erforderlich sind, um dieses Ziel zu erreichen (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 79, 83).

48

Der EuGH hat vor diesem Hintergrund Gesichtspunkte, wie den Gemeinwohlcharakter der Leistung (EuGH-Urteil Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 26), eine etwaige Preisregulierung (EuGH-Urteil Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 27-30), die Kostenübernahme durch das System der sozialen Sicherheit (EuGH-Urteile CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 69 und 70 und Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 31) sowie die Modalitäten der Berechnung der Tagessätze (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 83) als berücksichtigungsfähig angesehen. Nach dem EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 82 können im Rahmen der Abwägung auch die Leistungsfähigkeit des privaten Krankenhauses in Sachen Personal, Räumlichkeiten und Ausstattung sowie die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung als weitere Kriterien berücksichtigt werden, wenn die öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser vergleichbaren Betriebsführungsindikatoren unterliegen und diese zur Erreichung des Ziels beitragen, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen.

49

bb) Der Vergleich ist dabei mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu ziehen.

50

(1) Dies ergibt sich bereits aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL („Krankenhausbehandlungen ..., die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von ... anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden“). Dies bestätigte auch schon das EuGH-Urteil Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 20 (abweichend hierzu für einen Vergleich auch zu Vertragskrankenhäusern noch BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 25; für einen Vergleich auch mit anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtung gleicher Art im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, EuGH-Urteil Termas Sulfurosas de Alcafache, UR 2022, 90, Rn. 42). Von einem Vergleich allein zu Einrichtungen des öffentlichen Rechts geht auch der Generalanwalt Hogan aus (vgl. seine Schlussanträge vom 23. September 2021 zum EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), Celex-Nr. 62020CC0228, juris, Rn. 87). Dem hat sich der EuGH in seinem Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 79 (erneut) angeschlossen. Er fordert daher, dass bei der Beurteilung der sozialen Vergleichbarkeit die Finanzgerichte „zunächst die Bedingungen zu berücksichtigen haben, die nach den anwendbaren Rechtsvorschriften für die öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser hinsichtlich der erbrachten Leistungen mit dem Ziel gelten, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen, und die geeignet und erforderlich sind, um dieses Ziel zu erreichen“.

51

(2) Krankenhäuser werden in verschiedenster Trägerschaft betrieben, was für deren sozialrechtliche Zulassung nach § 108 SGB V nicht von Bedeutung ist. Zu den zugelassenen Krankenhäusern zählt zunächst die Gruppe der Universitätskliniken (§ 108 Nr. 1 SGB V). Dabei handelt es sich um Anstalten des öffentlichen Rechts (Art. 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Universitätsklinika des Freistaates Bayern (Bayerisches Universitätsklinikagesetz – BayUniKlinG –). Diese Kliniken sind der jeweiligen Universität zugeordnet (Art. 2 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BayUniKlinG) und dienen gemäß Art. 2 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 BayUniKlinG primär der universitären Forschung und Lehre und dem wissenschaftlichen Fortschritt, nicht

der Krankenversorgung der Bevölkerung. Bei den unter § 108 Nr. 2 SGB V fallenden sog. Plankrankenhäusern kann es sich demgegenüber um öffentliche (z.B. kommunale Krankenhäuser), freigemeinnützige (kirchliche Krankenhäuser, gGmbH) oder private Einrichtungen handeln. Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz – KHG –) wird eine Vielfalt der Krankenhausträger gerade angestrebt. Den Bereich der zugelassenen Krankenhäuser runden die sog. Vertragskrankenhäuser (§ 108 Nr. 3 SGB V) ab. Dabei handelt es sich um Krankenhäuser, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben. Eine Aussage zur Trägerschaft ist hierdurch nicht getroffen. In der Regel handelt es sich jedoch Krankenhäuser in privater Trägerschaft.

52

(3) Unabhängig von der Trägerschaft der Einrichtung unterfallen alle zugelassenen Krankenhäuser hinsichtlich der Abrechnung ihrer Krankenhausleistungen dem sog. DRG-Fallpauschalensystem und damit den Regelungen des KHG bzw. des Gesetzes über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz – KHEntgG –), vgl. § 1 Abs. 1 KHEntG. Es kann daher zumindest hinsichtlich des Vergleiches der Berechnungen der Kosten und damit auch hinsichtlich der sich hierdurch ergebenden Höhe der Kosten dahinstehen, ob dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL folgend nur auf Einrichtungen des öffentlichen Rechts abzustellen ist, oder ob der Vergleich auch zu nicht in öffentlicher Trägerschaft stehenden Plan- und/oder Vertragskrankenhäusern zu ziehen ist.

53

cc) Prüfungsmaßstab im Rahmen der Prüfung der sozialen Vergleichbarkeit sind primär die Regelungen des KHG und des KHEntG.

54

Dem EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 79 zufolge sind bei der Beurteilung der sozialen Vergleichbarkeit „zunächst die Bedingungen zu berücksichtigen, die nach den anwendbaren Rechtsvorschriften für die öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser hinsichtlich der erbrachten Leistungen mit dem Ziel gelten, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen, und die geeignet und erforderlich sind, um dieses Ziel zu erreichen.“

55

Nach § 1 Abs. 1 KHEntG werden die voll- und teilstationären Leistungen der DRG-Krankenhäuser nach den Regelungen des KHG und des KHEntG vergütet. Zweck ist die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser, um eine qualitativ hochwertige, patienten- und bedarfsgerechte Versorgung der Bevölkerung mit leistungsfähigen digital ausgestatteten, qualitativ hochwertig und eigenverantwortlich wirtschaftenden Krankenhäusern zu gewährleisten und zu sozial tragbaren Pflegesätzen beizutragen, § 1 Abs. 1 KHG.

56

Entgegen Erdbrügger (MwStR 2022, 88, Tz. 4.2.3.1) kommt es dem EuGH insoweit nicht darauf an, dass es sich dabei um (allein) für öffentlich-rechtliche Einrichtungen geltende „besondere Anforderungen“ handelt. Daher kann entgegen der Annahme Erdbrüggers nicht davon ausgegangen werden, „dass es für öffentlich-rechtliche Einrichtungen keine besonderen Anforderungen an die Leistungserbringung gibt“ und daraus gefolgert werden, „dass für private Krankenhäuser ebenfalls keine besonderen Anforderungen verlangt werden dürfen“, sodass „im Ergebnis sämtliche Krankenhausheilbehandlungen von der Umsatzsteuer zu befreien wären“ (Erdbrügger, MwStR 2022, 88, Tz. 4.2.3.1 und 5.). Dies würde die Tatbestandsmerkmale der Anerkennung und der sozialen Vergleichbarkeit leerlaufen lassen, zumal der EuGH in seinem Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 37 gerade darauf hingewiesen hat, dass es sich hierbei um zwei weitere – neben die Voraussetzung der Krankenhausbehandlung tretende – Tatbestandsmerkmale des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL handelt. Zudem führt Erdbrügger im Weiteren selbst aus, dass Plankrankenhäuser selbst im Bereich der sog. Selbstzahler nur „wenigen Anforderungen“, nämlich dem sog. Höchstpflegesatz nach § 17 Abs. 1 Satz 5 KHG unterliegen würden.

57

dd) Unter Berücksichtigung der vorstehenden Grundsätze hat die Klägerin nach Ansicht des erkennenden Senats ihre Krankenhausleistungen im vorliegenden Fall in sozialer Hinsicht nicht unter vergleichbaren Bedingungen wie die Krankenhäuser erbracht, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen.

58

(1) Zu berücksichtigen war diesbezüglich zum einen, dass sich die Klägerin anderer Abrechnungsmodalitäten bediente als Einrichtungen des öffentlichen Rechts und alle sonst nach § 108 SGB zugelassenen Krankenhäuser.

59

(a) Aus dem Ziel der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiung ergibt sich, dass die Kosten der von privaten Krankenhäusern erbrachten Leistungen, die zulasten der Patienten gehen, zu berücksichtigen sind. Insoweit erweist sich dem EuGH zufolge als relevant, ob die Tagessätze in einem privaten Krankenhaus und in einem öffentlich-rechtlichen Krankenhaus in vergleichbarer Weise berechnet werden (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 80, 81, 83). Damit sind die Abrechnungsmodalitäten der Klägerin solchen gegenüber zu stellen, denen sich ein in Bayern ansässiges öffentlich-rechtliches Krankenhaus in 2014 bedienen durfte.

60

Hierzu ist eine Vergleichsberechnung zu erstellen, nach der die von der Klägerin berechneten Entgelte mit den Entgelten für allgemeine Krankenhausleistungen nach Maßgabe des KHEntgG oder der Verordnung zur Regelung der Krankenhauspfllegesätze (Bundespfllegesatzverordnung – BPfIV –) zu vergleichen sind, wobei im vorliegenden Fall aufgrund des Streitjahres und des Tätigkeitsgebiets der Klägerin lediglich die Regelungen des KHEntgG einschlägig waren (vgl. § 17b Abs. 1 Satz 1 KHG; vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, a.a.O., Rn. 33, das zwar zur älteren Rechtslage des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. i.V.m. § 67 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) ergangen ist; soweit es darum geht, einen Vergleich der Abrechnungsmodalitäten durchzuführen, sind die Aussagen jedoch gleichermaßen gültig). Eine Einbeziehung der Entgelte für sog. Wahlleistungen in die Vergleichsberechnung kommt entgegen der Ansicht Erdbrüggers (MwStR 2022, 88, Tz. 4.2.3.2) nicht in Betracht, da der Bereich der Wahlleistungen grundsätzlich separat abgerechnet und damit neben dem Bereich der mit den DRG-Fallpauschalen vergüteten Krankenhausleistungen steht (vgl. BFH-Urteil vom 26. August 2010 V R 5/08, BStBl II 2011, 296; § 17 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG).

61

(b) Im Gegensatz zur Klägerin, die bei der Bestimmung ihrer Entgelte nicht den Regelungen des KHEntgG unterliegt (vgl. § 1 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KHEntgG, § 5 Abs. 1 Nr. 2 KHG), sondern der Privatautonomie folgend in den Modalitäten ihrer Abrechnung frei ist, mussten im Streitjahr alle zugelassenen Krankenhäuser unabhängig von der Trägerschaft der Einrichtung und damit auch die öffentlich-rechtlichen Einrichtungen ihre Krankenhausleistungen gegenüber den Patienten oder deren Kostenträgern (Gesetzliche Krankenkasse – GKV –, Private Krankenkasse – PKV –, Beihilfe) mit den sich aus dem KHEntgG ergebenden verschiedenen Entgelten (Fallpauschalen, Zusatzentgelten, Zu- und Abschläge usw.) abrechnen. Hierzu zählen vor allem die sog. DRG-Fallpauschalen (vgl. § 7 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG) nach dem auf Bundesebene – vom Spitzenverband Bund der Krankenkassen und dem Verband der Privaten Krankenversicherung gemeinsam mit der Deutschen Krankenhausgesellschaft – vereinbarten Entgeltkatalog (§ 9 KHEntgG, § 17b Abs. 1 Satz 4 KHG).

62

(c) Die Fallpauschale ergibt sich aus der Multiplikation der sich aus dem bundeseinheitlichen Entgeltkatalog ergebenden Bewertungsrelation mit dem LBFW (§ 7 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 KHEntgG). Die erforderliche Bewertungsrelation ist grundsätzlich aus Anlage 1 zum Fallpauschalen-Katalog zu entnehmen. Der Katalog gliedert sich in zwei Teile. Teil a enthält die Bewertungsrelationen bei Versorgung durch Hauptabteilungen. Dieser unterscheidet zwischen den Bewertungsrelationen bei „normalen“ Hauptabteilungen oder mit Beleghebammen. Teil b enthält die Bewertungsrelationen bei Versorgung durch Belegabteilungen, wobei eine Differenzierung stattfindet hinsichtlich der Bewertungsrelation bei Belegoperator, bei Belegoperator und Beleganästhesist, bei Belegoperator und Beleghebamme und bei Belegoperator, -anästhesist und -hebamme. Im Anwendungsbereich des KHEntgG wird einem Krankenhaus die Behandlung von Belegpatienten nicht mit denjenigen Fallpauschalen, die für Hauptabteilungen gelten, vergütet, sondern mit einer geringeren Fallpauschale für Belegabteilungen, da die Pauschale keine ärztliche Behandlung umfasst

(vgl. § 18 Abs. 2 Satz 1 KHEntgG) und die Krankenhäuser für ihren eigenen Leistungsteil an der belegärztlichen Versorgung zusätzlich eine Kostenerstattung durch den Belegarzt nach § 19 Abs. 1 KHEntgG erhalten (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, a.a.O. Rn. 38).

63

(d) Damit konnten die in Bayern ansässigen Universitätskliniken und öffentlich-rechtlichen Plan- und Vertragskrankenhäuser (wie auch sonst alle nach § 108 SGB zugelassenen Krankenhäuser) im Streitjahr der Abrechnung ihrer Krankenhausleistungen lediglich den bayerischen LBFW i.H.v. 3.188 EUR zu Grunde legen. Ein mit der Klägerin hinsichtlich des eingesetzten Personals vergleichbares Krankenhaus hätte als Multiplikator grundsätzlich die Bewertungsrelation aus Anhang 1 Teil b Spalte 5 (Bewertungsrelationen bei Versorgung durch Belegoperateur und Beleganästhesist) zum FPV 2014 anwenden müssen.

64

(e) Abweichend hiervon hat die Klägerin einen höheren selbst festgelegten Basisfallwert verwendet. Zudem hat sie die vergleichsweise höheren Bewertungsrelationen aus Anhang 1 Teil a Spalte 4 (Bewertungsrelationen bei Versorgung durch Hauptabteilungen) zum FPV 2014 angewendet, obwohl die operierenden Ärzte nicht bei ihr fest angestellt waren und sie von ihnen eine Nutzungspauschale erhalten hat, sodass sie im Gegensatz zu „normalen“ Krankenhäusern weniger Personalaufwand und zusätzliche Einnahmen hatte, die ihre Personal- und Sachaufwendungen (z.B. Kosten für Verpflegung, Räumlichkeiten, Gerätschaften, Pflegepersonal usw.) überdies verringerten. Zwar war der Klägerin der Ansatz der höheren Bewertungsrelation aus Gründen der Privatautonomie möglich, doch wurden ihre Tagessätze dadurch nicht in vergleichbarer Weise berechnet wie bei einer mit ihr vergleichbaren öffentlich-rechtlichen Einrichtung bzw. einem zugelassenen Krankenhaus. Damit trifft das Vorbringen der Klägerin, sie habe ihre Abrechnung nach dem gesetzlich vorgesehenen Vergütungssystem durchgeführt, nicht zu.

65

(f) Überdies hat die Klägerin entgegen der im Rahmen des DRG-Fallpauschalen-Systems geltenden Regelungen für ihr Zweibettzimmer zusätzlich 50 EUR je Berechnungstag abgerechnet. Die voll- und teilstationären Leistungen der DRG-Krankenhäuser werden nach KHEntgG und dem KHG vergütet, § 1 Abs. 1 KHEntgG. Krankenhausleistungen sind insbesondere ärztliche Behandlung, auch durch nicht fest angestellte Ärztinnen und Ärzte, Krankenpflege, Versorgung mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, die für die Versorgung im Krankenhaus notwendig sind, sowie Unterkunft und Verpflegung; sie umfassen allgemeine Krankenhausleistungen und Wahlleistungen, § 2 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG. Die voll- und teilstationären allgemeinen Krankenhausleistungen werden grundsätzlich durch ein von den Vertragsparteien nach § 11 Abs. 1 KHEntgG gemeinsam vereinbartes Erlösbudget nach § 4 KHEntgG vergütet. Dieses umfasst für voll- und teilstationäre Leistungen die Fallpauschalen nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KHEntgG und die Zusatzentgelte nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KHEntgG. Mit den Entgelten nach § 7 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG werden alle für die Versorgung des Patienten erforderlichen allgemeinen Krankenhausleistungen – und damit bereits eine notwendige Unterbringung des Patienten – vergütet, § 7 Abs. 1 Satz 2 KHEntgG. Als Wahlleistungen können daneben nur „andere als die allgemeinen Krankenhausleistungen“ gesondert berechnet werden, § 17 Abs. 1 Satz 1 KHEntgG. Dabei sind „allgemeine Krankenhausleistungen“ nach § 2 Abs. 2 KHEntgG die Krankenhausleistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung des Patienten notwendig sind. Medizinisch notwendig ist regelmäßig nur die „niedrigste“ Zimmerkategorie, bei der Klägerin also im Doppelzimmer. Eine separat abrechenbare Wahlleistung kann nach vorstehenden Grundsätzen im vorliegenden Fall damit nur die Einzelzimmerbelegung betreffen. Zu einer gesonderten Abrechnung des Doppelzimmers wäre ein mit der Klägerin vergleichbar ausgestattetes zugelassenes Krankenhaus nicht berechtigt gewesen. Auch insoweit weicht sie hinsichtlich der Berechnungsmodalitäten von zugelassenen bzw. öffentlich-rechtlichen Einrichtungen ab.

66

(g) Überdies müsste ein mit der Klägerin vergleichbares Krankenhaus im Rahmen des DRG-Fallpauschalen-Systems aufgrund der fehlenden Teilnahme an der Notfallversorgung niedrigere Einnahmen, als nach den DRG-Fallpauschalen ermittelt, hinnehmen. Nach § 4 Abs. 6 KHEntgG ist – soweit nichts Abweichendes vereinbart wurde – insoweit ein Abschlag i.H.v. 50 EUR je vollstationärem Fall vorzunehmen. Dies hat die Klägerin unterlassen, obwohl sie keine Notfallversorgung anbot. Insoweit weicht ihre Abrechnungspraxis ebenfalls von der in zugelassenen bzw. öffentlich-rechtlichen Einrichtungen ab.

67

(2) Gegen eine Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht spricht ferner, dass die Klägerin von ihren Patenten deutlich höhere Vergütungssätze verlangte, als es einem zugelassenen Krankenhaus möglich gewesen wäre. Um insoweit einen Vergleich ziehen zu können, hat der erkennende Senat beispielhaft die Kosten der drei Operationen gegenübergestellt, zu denen die Klägerin die Kostenvorschläge bzw. die Rechnungen vorgelegt hat.

68

(a) Im Falle des Kostenvorschlages vom xxx 2014 handelt sich um die Operation xxx welche der Fallgruppe X12Y des DRG-Fallpauschalen-Kataloges zugeordnet ist. Die hier errechneten Kosten wurden laut Kontoauszug vom Patienten auch in gleicher Höhe bezahlt. Für die Fallgruppe X12Y („Komplexe Eingriffe am ...“) weist der für 2014 gültige Fallpauschalen-Katalog folgende Bewertungsrelationen aus: Bewertungsrelation bei

- Versorgung durch Hauptabteilungen:	1,0xy
- Versorgung durch Hauptabteilungen mit Beleghebammen:	xxx
- Belegoperateur:	xxx
- Belegoperateur und Beleganästhesist:	0,6xy
- Belegoperateur und Beleghebamme:	xxx
- Belegoperateur, -anästhesist und -hebamme:	xxx

69

Laut vorgelegtem Kostenvorschlag vom xxx 2014 hat die Klägerin für die geplante Operation der Fallgruppe X12Y xxx EUR abgerechnet. Dies entspricht einer Multiplikation ihres Basisfallwertes von 4.998 EUR mit einer DRG-Pauschale von 1,xy. Der Kostenvorschlag weist darauf hin, dass die Honorare für die stationären ärztlichen Leistungen, wie Operateur und Anästhesie nach den Bestimmungen der GOÄ abgerechnet werden und nicht in den allgemeinen Klinikleistungen der Klägerin enthalten sind. Es wird ferner erwähnt, dass hierzu eine gesonderte Rechnung gelegt wird. Hieraus wird deutlich, dass die Klinikleistungen der Klägerin unter Einsatz von Belegärzten und Beleganästhesisten erbracht werden. Hierfür sieht der DRG-Fallpauschalen-Katalog abweichend von der Abrechnung der Klägerin lediglich eine Bewertungsrelation von 0,6xy vor. Dies entspräche unter Zugrundelegung des klägerischen Fallbasiswertes einem Entgelt i.H.v. xxx EUR. Unter Zugrundelegung des für 2014 in Bayern geltenden LBFW ergäbe sich hingegen ein noch geringeres Entgelt i.H.v. xxx EUR. Eine zugelassene Klinik hätte damit für die gleiche Operation über 60% weniger in Rechnung stellen dürfen (... = 60 %).

70

(b) Im Falle des Kostenvorschlages vom xxx 2014 wurden seitens der Klägerin für die geplante Operation der Fallgruppe X34Y xxx EUR abgerechnet. Dies entspricht einer Multiplikation ihres Basisfallwertes mit einer DRG-Pauschale von 2,xy, die ebenfalls der Hauptabteilung entnommen wurde, obgleich der DRG-Fallpauschalen-Katalog beim Einsatz von Belegoperateuren und Beleganästhesisten lediglich eine Bewertungsrelation von 1,xy vorsieht. Unter Zugrundelegung des klägerischen Fallbasiswertes ergäbe sich hierdurch ein Entgelt i.H.v. xxx EUR. Unter Zugrundelegung des für 2014 in Bayern geltenden LBFW ergäbe sich ein Entgelt i.H.v. xxx EUR, also für den Patienten um 50% geringere Kosten im Vergleich zu dem von der Klägerin abgerechneten Betrag.

71

(c) Mit der Rechnung vom xxx 2014 rechnete die Klägerin eine Operation der Fallgruppe X56Y i.H.v. xxx EUR ab. Dies entspricht eine Multiplikation ihres Basisfallwertes mit einer DRG-Pauschale von 0,6xy, die ebenfalls der Hauptabteilung entnommen wurde, obgleich der DRG-Fallpauschalen-Katalog beim Einsatz von Belegoperateuren und Beleganästhesisten lediglich eine Bewertungsrelation von 0,4xy vorsieht. Unter Zugrundelegung des klägerischen Fallbasiswertes ergäbe sich hierdurch ein Entgelt i.H.v. xxx EUR. Unter Zugrundelegung des für 2014 in Bayern geltenden LBFW ergäbe sich ein Entgelt i.H.v. xxx EUR, also um 58% geringere Kosten im Vergleich zu dem von der Klägerin abgerechneten Betrag.

72

(d) Die Abrechnung von (mehr als) doppelt so hohen Kosten als jenen, die in zugelassenen Krankenhäusern anfallen, erachtet der erkennende Senat nicht mehr als sozial vergleichbar. Anders als von der Klägerin angenommen, handelt es sich dabei nicht um einen unzulässigen Umkehrschluss aus der Rechtsprechung des BFH-Urteils vom 18. März 2015 XI R 38/13, a.a.O. Die fehlende soziale Vergleichbarkeit ergibt sich vorliegend nicht per se aus der Überschreitung der in zugelassenen

Krankenhäusern abrechenbaren Kosten, sondern aus dem Umstand, dass es aufgrund der von der Klägerin gewählten Abrechnungsmodi zu einer deutlichen Teuerung kam. Damit waren die Kosten nicht nur nicht mehr identisch, sondern auch nicht mehr vergleichbar im Sinne des EuGH-Urteils I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 76.

73

(e) Der Senat verkennt dabei nicht, dass dabei nur die Kosten von drei Operationen untersucht wurden. Nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung geht das Gericht jedoch davon aus, dass dies der allgemeinen Abrechnungspraxis entsprach. Die Abrechnung auf Basis eines Fallwertes von 4.998 EUR (ohne Differenzierung / Abweichung nach unten) und die Heranziehung der Bewertungsrelationen bei Versorgung durch Hauptabteilungen ist nicht allein aus den einzelnen Rechnungen ersichtlich, sondern ergibt sich explizit auch aus den als Formularverträgen aufgesetzten Klinikaufnahmeverträgen, die hinsichtlich der Abrechnungsmodalitäten darauf hinweisen, dass lediglich „dem Grunde nach in entsprechender Anwendung“ der DRGs abgerechnet wird. Dem wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage nicht widersprochen. Selbst wenn die Klägerin die für zugelassene Krankenhäuser verbindlichen Bewertungsrelationen bei Versorgung durch bei Belegoperateure und Beleganästhesisten angewandt hätte, wären die Kosten allein aufgrund des um 57% erhöhten klägerischen Fallbasiswertes von 4.998 EUR deutlich höher:

...

74

(f) Zu erhöhten Kosten kam es im vorliegenden Fall überdies dadurch, dass die Klägerin entgegen dem für zugelassene bzw. öffentlich-rechtlichen Krankenhäuser geltenden § 7 Abs. 1 Satz 2 KHEntgG in jedem Fall für die Unterbringung mindestens 50 EUR pro Patient und Berechnungstag mehr und entgegen § 4 Abs. 6 KHEntgG keinen Abschlag i.H.v. 50 EUR pro Patient infolge der fehlenden Notfallversorgung abrechnete.

75

(g) Die Klägerin konnte auch nicht zur Überzeugung des Gerichtes dartun, dass eine Anhebung des Basisfallwertes in 2014 um 1.810 EUR infolge des fehlenden Investitionskostenzuschusses im Streitjahr gerechtfertigt war.

76

(aa) Nach dem Grundgedanken der dualen Krankenhausfinanzierung, die der Konzeption des KHG 1972 zugrunde liegt, ist die Vorhaltung von Krankenhäusern eine öffentliche Aufgabe, die vom Staat zu finanzieren oder deren Finanzierung vom Staat zu gewährleisten ist. § 4 KHG sieht daher die wirtschaftliche Sicherung der Krankenhäuser auf zwei Wegen vor: Zur Deckung der Betriebskosten erhalten die Krankenhäuser leistungsgerechte Erlöse aus den Pflegesätzen (§ 2 Nr. 4, § 4 Nr. 2, §§ 16 ff KHG) – vorliegend in Form der sog. DRG-Fallpauschalen –, die nach Maßgabe des KHG auch Investitionskosten enthalten können, sowie Vergütungen für vor- und nachstationäre Behandlungen (§ 115a SGB V) und für ambulantes Operieren (§ 115b SGB V). Daneben werden gemäß § 4 Nr. 1 KHG die Investitionskosten (§ 2 Nr. 2 und 3 KHG) der Krankenhäuser von den Ländern entsprechend den bundesrechtlichen Vorgaben (§ 9 KHG) und den näheren landesrechtlichen Detailregelungen in den jeweiligen Landeskrankenhausgesetzen öffentlich gefördert (§ 4 Nr. 1, § 11 KHG). Dem Bayerischen Krankenhausgesetz (BayKrG) zufolge werden die Investitionskosten in Bayern grundsätzlich in Form einer Einzelförderung (Art. 11 BayKrG) und einer pauschalen Förderung (Art. 12 BayKrG) gewährt. Dieses duale Finanzierungssystem gilt jedoch nur für die sog. Plankrankenhäuser (vgl. § 8 Abs. 1 Satz 1 und 3 KHG, Art. 2 BayKrG; Wahl in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 108 SGB V (Stand: 30.07.2020), Rn. 20). Die Finanzierung von Universitätsklinik erfolgt demgegenüber aus Mitteln des Wissenschaftsministeriums. Wie § 5 Abs. 1 Nr. 1 KHG zeigt, umfasst diese Finanzierung auch die staatliche Investitionsförderung der Hochschulkliniken (Wahl in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 108 SGB V (Stand: 30.07.2020), Rn. 19).

77

(bb) Laut Tz. 2.3 Satz 2 der gemeinsamen Bekanntmachung der Bayerischen Staatsministerien für Umwelt und Gesundheit und der Finanzen vom 23. April 2013 Az.: 22c-K9342-2012/4-11 und 62 – FV 6800 – 010 – 13 424/13, Amtsblatt Nr. 6/2013 des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen (FMBl) vom 17. Mai 2013 (abrufbar auf der Verkündungsplattform des Freistaates Bayern) betreffen die in 2014 ausgezahlten Fördermittel der Krankenhausfinanzierung die im Staatshaushalt 2013 bewilligten Beträge, sodass insoweit die Daten des 39. Jahreskrankenhausbauprogramms 2013 des Freistaates Bayern (Anlage 1 zum FMBl Nr.

6/2013 vom 17. Mai 2013) maßgeblich sind. Hiernach beliefen sich die Gesamtsumme der Förderleistungen für Einzelbaumaßnahmen nach Art. 11 BayKrG auf 357,07 Mio. EUR, der Bedarf für die pauschale Förderung nach Art. 12 BayKrG auf 195,0 Mio. EUR und der voraussichtliche Bedarf für die weiteren gesetzlichen Leistungen nach dem KHG und Art. 13 bis 17 BayKrG auf 13,2 Mio. EUR. Nach Tz. 2.1.2 lfd. Nr. 88 (Seite 18) der Fachserie 12 Reihe 6.1.1 (Gesundheit; Grunddaten der Krankenhäuser) des Statistisches Bundesamts vom 14. September 2015 (veröffentlicht unter https://www.statistischebibliothek.de/mir/servlets/MCRFileNodeServlet/DEHeft_...29/2120611147004...15.pdf) waren in 2014 in Bayern 57.557 Betten nach dem KHG förderfähig.

78

(cc) Pro Planbett ergibt sich damit eine durchschnittliche Jahrespauschale von (195 Mio. EUR geteilt durch 57.557 Betten =) 3.388 EUR. Wie § 6 der Verordnung zur Durchführung des Bayerischen Krankenhausgesetzes (DVBayKrG) vom 14. Dezember 2007 (GVBl. S. 989) zeigt, ist dies aber nur ein grober Näherungswert. Die Pauschalmittel werden gemäß § 6 Abs. 2 DVBayKrG lediglich zu 40% aufgabenbezogen – also über Versorgungsauftrag und Behandlungskapazitäten – verteilt. Der mit 60% deutlich überwiegende Teil wird leistungsbezogen – d.h. nach konkret vereinbarten Fallzahlen, Fallschwere und Entgelten – vergeben. Außerdem ist zu beachten, dass beim aufgabenbezogenen Betrag unterschiedliche Gewichtungsfaktoren für Krankenhäuser der Schwerpunkt- und Maximalversorgung, für Grundversorgungs- und somatische Fachkrankenhäuser, für psychiatrische und psychosomatische Fachbereiche sowie für Belegabteilungen bei der Mittelverteilung zu berücksichtigen sind (vgl. § 6 Abs. 4 DVBayKrG). Selbst wenn man jedoch zugunsten der Klägerin von einer erhöhten Pauschalförderung von 5.000 EUR pro Bett in 2014 ausgehen würde, beliefen sich deren fiktive pauschale Förderung in 2014 auf (xy * 5.000 EUR =) xy00.000 EUR. Unter Berücksichtigung der in 2014 durchgeführten xy Operationen hätte demnach der Basisfallwert jeder Behandlung lediglich um (xy00.000 EUR: xy =) 123,68 EUR erhöht sein dürfen. Unter Berücksichtigung dessen ergäbe sich eine Erhöhung des Basisfallwertes auf (3.188 EUR + 124 EUR =) 3.312 EUR.

79

(dd) Anspruch auf eine Einzelförderung hätte die Klägerin nach Art. 11 BayKrG lediglich gehabt, wenn sie förderfähige Kosten – beispielsweise für einen Umbau oder Wiederbeschaffung großer medizinischer Geräte – gehabt hätte. Dass der Klägerin tatsächlich dem Grunde nach den Regelungen des BayKrG förderfähige Kosten entstanden sind, die diese – unter der fiktiven Betrachtung, dass sie ein förderfähiges Plankrankenhaus gewesen wäre – zu einer Einzelförderung in 2014 berechtigt hätte, hat diese nicht vorgetragen und ist auch den vorliegenden Akten nicht zu entnehmen. Daher kann die Betrachtung fiktiver Investitionskosteneinzelförderungen eine weitere Erhöhung des LBFW nicht rechtfertigen.

80

(ee) Selbst unter Berücksichtigung des Umstands, dass in manchen Bundesländern die Differenzierung zwischen Einzel- und Pauschalförderung abgeschafft wurde und damit ggfs. höhere Fördermittel auch ohne konkret nachgewiesene Baumaßnahmen denkbar wären, erscheint die von der Klägerin vorgenommene Erhöhung des Basisfallwertes nicht als gerechtfertigt. Laut Seite 96 der Veröffentlichung „Bestandsaufnahme zur Krankenhausplanung und Investitionsfinanzierung in den Bundesländern 2022“ der Deutschen Krankenhausgesellschaft – DKB – Bundesverband der Krankenhausträger in der Bundesrepublik Deutschland – zufolge (abrufbar unter https://www.dkgev.de/fileadmin/default/Mediapool/3_Service/3.5._Publikationen___Downloads/3.4.7._Bestandsaufnahme_im_Krankenhaus/2022_DKG_Bestandsaufnahme_KH-Planung_und_Investitionsfinanzierung.pdf) beliefen sich die KHG-Mittel je Fall und je Casemixpunkt – also ohne Differenzierung nach Einzel- und Pauschalförderung – in Bayern in 2020 auf 252,18 EUR. Der tabellarischen Übersicht für 2019 und 2020 sind für alle Bundesländer stets niedrige dreistellige Beträge (max. 262,10 EUR) zu entnehmen. Nach den Entwicklungen im Gesundheitswesen bzw. im Bereich dessen Finanzierung ist überdies davon auszugehen, dass die in 2014 geltenden Beträge sogar noch darunter lagen. Eine Erhöhung um 1.810 EUR, wie von der Klägerin vorgenommen, lässt sich daher mit dem Argument des Ausgleiches fehlender Investitionskosten nicht rechtfertigen. Zumal auch Vertragskrankenhäuser ohne diese Bezuschussung wirtschaften müssen und gleichwohl keine höheren Fallpauschalen abrechnen können. Möglich ist ihnen dies u.a. dadurch, dass sie – wie auch die Klägerin – regelmäßig spezialisierte Einrichtungen sind, die nicht an der 24h-Notfallversorgung teilnehmen, sodass ihnen erhöhte Kosten infolge des ständigen Vorhaltens von Personal und Gerätschaften erspart bleiben.

(h) Entgegen der Ansicht der Klägerin kann nach Überzeugung des Gerichtes auch der von ihr dargelegte – und vom FA nicht widersprochene – geringere Auslastungsgrad ihres Krankenhauses i.H.v. 39,36% die Erhöhung des Basisfallwertes nicht rechtfertigen. Der durchschnittliche Auslastungsgrad eines Krankenhauses in Deutschland lag in 2014 bei ca. 77,4%. Der durchschnittliche Auslastungsgrad eines Krankenhauses in privater Trägerschaft (zulassungsunabhängig) lag in 2014 mit 75,7% nur leicht unter dem allgemeinen Durchschnittswert, was darauf hindeuten könnte, dass die Trägerschaft allein nicht ausschlaggebend ist. Hingegen lag die Auslastung nicht zugelassener allgemeiner Krankenhäuser (trägerunabhängig) in 2014 bei durchschnittlich 43,7%; die reiner Belegkrankenhäuser bei durchschnittlich 53,6% (Übersicht „Krankenhäuser – Einrichtungen, Betten und Patientenbewegung“ des Statistisches Bundesamtes, Stand: 28. September 2023 siehe <https://www.destatis.de/DE/Themen/Gesellschaft-Umwelt/Gesundheit/Krankenhaeuser/Tabellen/gd-krankenhaeuser-jahre.html>). Die Durchschnittswerte der vergangenen Jahre zeigen, dass in nicht zugelassenen Einrichtungen durchweg deutlich niedrigere Werte (Auslastungsgrad in 2007 – 2022 zw. 34,4% und 51,1%;) vorliegen, dies also unter vergleichbaren Krankenhäusern üblich zu sein scheint. Gleiches gilt für Belegkrankenhäuser (Auslastungsgrad in 2007 – 2017 zw. 50,6% und 54,1%; seit 2018 keine Daten hierzu mehr veröffentlicht). Dies spricht dafür, dass die Frage der (fehlenden) Zulassung und des Umstandes, ob es sich um ein Belegkrankenhaus handelt, durchaus Auswirkungen auf die Auslastungsquote haben kann. Zwar ist es unter ökonomischen Aspekten nachvollziehbar, die Kosten pro Behandlung zu erhöhen, um bei schlechterer Auslastung und gleichbleibenden Fixkosten für Personal, Gerätschaften usw. gleichwohl wirtschaftlich arbeiten zu können. Dennoch sind – neben der Zulassung – eine Vielzahl von Ursachen für die geringe Auslastungsquote (z.B. Standortwahl, unzureichende Werbung, Auswahl der konkreten Belegärzte usw.) und – über eine Kostenerhöhung hinaus – auch eine Vielzahl von Lösungsmöglichkeiten hinsichtlich einer besseren Wirtschaftlichkeit (z.B. Kostenersparnisse wie weniger Pflegepersonal, kleinere Zimmer usw. statt der Generierung höherer Einnahmen) denkbar, sodass der pauschale Hinweis der Klägerin auf ihre im Streitjahr vorzufindende Auslastungsquote nicht zielführend ist. Zudem sieht das DRG-Fallpauschalen-System keine Möglichkeit vor, die abrechenbaren Kosten aufgrund einer geringeren Auslastung zu erhöhen. Damit könnten u.a. die hier zu vergleichenden öffentlich-rechtlichen bzw. zugelassenen Kliniken insoweit auch keine erhöhten Kosten verlangen.

(i) Soweit sich die Klägerin hinsichtlich der Überschreitung der Vergütungssätze auf die Rechtsprechung des FG Münster im Urteil vom 19. Dezember 2019, 5 K 519/18 U, a.a.O. beruft, welches durch das nachfolgende Urteil des BFH vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O. bestätigt wurde, wonach höhere Vergütungssätze als bei einem vergleichbaren Universitätsklinikum u.U. unbeachtlich sein können bzw. – so der BFH – diesem Umstand im Hinblick auf die unterschiedlichen Finanzierungsformen von Krankenhäusern (fehlender Investitionskostenzuschuss bei Privatkrankenhäusern) keine Bedeutung zukommt, ist dieser Fall nicht mit dem vorliegenden vergleichbar. In diesen Entscheidungen ging es um die Umsätze einer Klinik für Psychotherapie im Jahr 2009, deren Abrechnungsmodalitäten anders waren. Zwar war bereits im Jahr 2004 das System der Abrechnungsmodalitäten von Pflegesätzen auf die DRG-Fallpauschalen umgestellt worden. Dies betraf jedoch u.a. nicht psychiatrische und psychosomatische Einrichtungen (vgl. § 17b Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KHG, § 1 Abs. 1 Satz 1 BPfIV), die abweichend hierzu immer noch auf der Grundlage von tagesbezogenen Entgelten abrechnen konnten (vgl. § 17d Abs. 1 Satz 1 KHG). Im Urteilsfall lagen die klägerischen Pflegesätze der Höhe nach zwar über denen eines bestimmten Universitätsklinikums, aber unter denen eines anderen Universitätsklinikums, sodass das FG Münster befand, dass „sich die Vergütungssätze der Klägerin im Rahmen dessen (halten), was öffentlich-rechtliche und nach § 108 SGB V zugelassene Krankenhäuser üblicherweise berechnen“. Soweit Kliniken aber nach DRG-Fallpauschalen abrechnen müssen, wozu der Art nach auch der Betrieb einer Klinik zählen würde, wie sie von der Klägerin betrieben wird (xxx statt Psychotherapie), kommt eine derartige Spannweite bzw. ein solcher Vergleich mit unterschiedlich hohen Entgelten nicht (mehr) vor. Denn im Falle der Abrechnung nach dem DRG-Fallpauschalensystem gibt es nunmehr nur noch allgemein gültige Basisfallwerte in Abhängigkeit von Jahr und Bundesland. Auf die unterschiedliche Behandlung aufgrund unterschiedlicher Abrechnungssysteme hat der BFH in nachfolgenden Entscheidungen hingewiesen (BFH-Urteile vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, a.a.O., Rn. 61 f.; vom 17. November 2022 V R 23/20, UR 2023, 226, Rn. 22).

Überdies erscheint es nicht sachgerecht, die Aussage des BFH unabhängig hiervon über den damaligen Einzelfall hinaus Geltung zu verschaffen. Die Passage, auf die sich die Klägerin stützt (BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 27) lautet: „Ohne Bedeutung ist, ob die Klägerin höhere Vergütungssätze als ein vergleichbares Universitätsklinikum verlangte. Diesem Umstand kommt im Hinblick auf die unterschiedlichen Finanzierungsformen von Krankenhäusern keine Bedeutung zu. So sind Krankenhäuser, die nicht die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 67 der Abgabenordnung erfüllen, gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 2 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz) für die Investitionskosten des Krankenhausbetriebs nicht förderungswürdig und müssen diese aus den von ihnen vereinnahmten Vergütungssätzen bestreiten.“ Insoweit ist zu beachten, dass das duale Finanzierungssystem ausschließlich für die sog. Plankrankenhäuser gilt (siehe Tz. II. 2. Buchst. e Doppelbuchst. dd (2) (g) (aa) der Gründe). Das heißt, dass nicht nur Krankenhäuser, die die Zweckbetriebsvoraussetzungen des § 67 AO nicht erfüllen, gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 2 KHG, sondern nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KHG auch sämtliche Vertragskrankenhäuser, die – wie die Klägerin – regelmäßig in privater Trägerschaft stehen, auch nur nach DRG-Fallpauschalen abrechnen können, also ihren Abrechnungen keine erhöhten Bewertungsrelationen und/oder erhöhten Fallbasiswerte zugrunde legen können, obwohl sie an der Investitionskostenförderung ebenfalls nicht teilnehmen. Zudem kann die im Urteil des BFH getroffene Aussage, dass es „ohne Bedeutung ist, ob die Klägerin höhere Vergütungssätze als ein vergleichbares Universitätsklinikum verlangte“, nach Ansicht des erkennenden Senates unter Berücksichtigung der Ziele des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL und der hierzu ergangenen EuGH-Rechtsprechung nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus in der Weise verallgemeinert werden, dass jegliche Kostenüberschreitung ohne Rücksicht auf deren Ursache und ohne jegliche Begrenzung der Höhe nach zulässig sei. Dies ist mit der durch Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL bezweckten Kostenreduzierung und der daher vom EuGH geforderten Vergleichbarkeit der Höhe der geltend gemachten Entgelte mit denen öffentlicher Einrichtungen nicht in Einklang zu bringen. Auch unter Berücksichtigung der fehlenden Bezuschussung der Investitionskosten kann dem im vorliegenden Fall nicht gefolgt werden, da – wie bereits ausgeführt – eine etwaige Förderung aus öffentlichen Geldern keinesfalls so hoch ausgefallen wäre, dass sie im Rahmen der Beurteilung der Vergleichbarkeit eine Anhebung des Basisfallwertes um 1.810 EUR hätte rechtfertigen können.

84

(3) Gegen eine soziale Vergleichbarkeit spricht auch der Umstand, dass die Kosten der Leistungen der Klägerin nicht zu einem großen Teil von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden.

85

(a) Im Rahmen der Prüfung der sozialen Vergleichbarkeit ist dem EuGH zufolge auch zu prüfen, ob es für die von privaten Krankenhäusern erbrachten Leistungen eine Kostenübernahme durch das System der sozialen Sicherheit oder aufgrund von Vereinbarungen mit den Behörden eines Mitgliedstaats gibt, so dass die zulasten der Patienten gehenden Kosten ähnlich hoch sind, wie die Kosten, die von den Patienten öffentlicher Einrichtungen getragen werden (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 81, 83). Dabei verweist der EuGH u.a. auf sein Urteil CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 69, 70, wonach die Tatsache, dass „das staatliche System der sozialen Sicherheit ... keine finanzielle Unterstützung und keine Kostenübernahme gewährt“, berücksichtigt werden kann. In Rn. 65 dieser Entscheidung stellt er insoweit darauf ab, ob „die Kosten der fraglichen Leistungen ... zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden“.

86

(b) Das System der sozialen Sicherung besteht in Deutschland aus fünf zentralen Versicherungen: Kranken-, Arbeitslosen-, Pflege-, Renten- und Unfallversicherung (§§ 1, 4 SGB I). Gemäß § 193 Abs. 3 Versicherungsvertragsgesetz (VVG) besteht in Deutschland eine allgemeine Versicherungspflicht in der Krankenversicherung. Das deutsche Gesundheitssystem ist dabei zweigliedrig organisiert, bestehend aus der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV) und der privaten Krankenversicherung (PKV). In Deutschland waren laut Seiten 11 und 15 der 20. Auflage der vdek-Basisdaten des Gesundheitswesens (abrufbar unter https://www.vdek.com/presse/daten/_jcr_content/par/download_0/file.res/VDEK_Basisdaten015-016_210x280_RZ-X3_online.pdf) in 2014

- 86,6% in der in der GKV und

- 10,9% in der PKV versichert (davon sind 2014 48,3% beihilfeberechtigt)

- 2,6% waren keine dieser Gruppen zuordenbar (z.B. Anspruch auf Krankenversorgung als Sozialhilfeempfänger, Kriegsschadenrentner, Empfänger von Unterhaltshilfe aus dem Lastenausgleich, freie Heilfürsorge der Polizei und Bundeswehr, nicht krankenversicherte Personen).

87

(c) Da hinsichtlich der Kostenübernahme dem EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 61 folgend nur auf „Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit“ abgestellt werden soll, muss zwischen den verschiedenen Kostenträgern (GKV, PKV, Beihilfe) unterschieden werden.

88

(aa) Die im SGB V geregelte GKV, deren Träger gemäß § 4 Abs. 2 SGB V die Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen usw. sind, ist ein eigenständiger Zweig der Sozialversicherung (§§ 4 Abs. 2, 21 Abs. 2 SGB I). Gesetzlich vorgesehen bzw. eine Einrichtung der sozialen Sicherheit ist daher den Regelungen und der Systematik des Sozialgesetzbuches folgend nur die GKV bzw. die Krankenkassen (vgl. § 1, 2, 4, 11 des Ersten Buches des Sozialgesetzbuches – SGB I – und §§ 2, 4 SGB V). Dies bestätigen auch die EuGH-Urteile vom 16. März 2004 C-264/01, C-306/01, C-354/01 und C-355/01, AOK Bundesverband u. a., Gesundheits-Recht – GesR – 2004, 190, Rn. 47 ff.; vom 17. Februar 1993 C-159/91, Poucet und Pistre, Neue Juristische Wochenschrift □NJW□ 1993, 2597, Rn. 17 zur (fehlenden) Unternehmenseigenschaft von Sozialversicherungsträgern, wonach Einrichtungen, die bei der Verwaltung der öffentlichen Aufgabe der sozialen Sicherheit mitwirken, eine Aufgabe mit ausschließlich sozialem Charakter erfüllen, wenn deren Tätigkeit auf dem Grundsatz der nationalen Solidarität beruht, ohne Gewinnzweck ausgeübt wird und ihre Leistungen von Gesetzes wegen und unabhängig von der Höhe der Beiträge erbracht werden. Dies ist bei der GKV gegeben. Das System der GKV dient mithilfe der Sozialleistungen der Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit und sozialer Sicherheit (§ 1 Abs. 1 Satz 1 SGB I). Es beruht auf dem Grundsatz der Solidarität (§ 1 Satz 1 SGB V). Die GKV wird von den Krankenkassen getragen, die rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung sind (§ 4 Abs. 1 SGB V) und damit staatlicher Kontrolle und Aufsicht unterliegen. Abhängig Beschäftigte sind grundsätzlich in der GKV pflichtversichert (vgl. §§ 5 ff. SGB V). Die GKV beruht auf einem Sachleistungssystem (§ 2 Abs. 3 Satz 1 SGB V) und nicht auf der Erstattung der den Mitgliedern entstandenen Kosten. Die Leistungen sind hinsichtlich der zu den Pflichtleistungen gehörenden Behandlungskategorien im Wesentlichen identisch und variieren lediglich bei den freiwilligen zusätzlichen Behandlungsleistungen. Die Krankenkassen stehen in einem Solidaritätsverhältnis zueinander, in dessen Rahmen ein Ausgleich zwischen den Kassen stattfindet, um die finanziellen Unterschiede auszugleichen, die sich aus dem unterschiedlichen Umfang der versicherten Risiken ergeben (Risikostrukturausgleich). Das System der sozialen Sicherheit umfasst daher den Bereich der GKV (vgl. EuGH-Urteile vom 16. März 2004 C-264/01, C-306/01, C-354/01 und C-355/01, AOK Bundesverband u. a., GesR 2004, 190, Rn. 47 ff.; vom 17. Februar 1993 C-159/91, Poucet und Pistre, NJW 1993, 2597, Rn. 8).

89

(bb) Die PKV zählt hingegen nicht zu den insoweit maßgeblichen „Einrichtungen der sozialen Sicherheit“ (a.A. FG Köln-Urteil vom 13. April 2016 9 K 3310/11, a.a.O., Rn. 30 und Erdbrügger, MwStR, 2022, 88, Tz. 5). Private Krankenversicherungsunternehmen als die Träger der PKV werden als Aktiengesellschaften (AG) oder Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG) – und damit auf privatrechtlicher Basis – mit Gewinnerzielungsabsicht tätig, beruhen also nicht auf dem Grundsatz der Solidarität. Im Gegensatz zur GKV erbringen sie keine gesetzlich festgelegten und damit für alle Versicherten gleich geltenden, sondern individuell frei wählbare Leistungen, die je nach Tarif und Anbieter variieren. Die Beiträge in der PKV sind zudem nicht allein einkommensabhängig, sondern richten sich auch nach Alter und Gesundheitszustand des Versicherten, sind also risikoabhängig.

90

Das bestätigt auch das EuGH-Urteil CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 65, wonach der Umstand, ob „das staatliche System der sozialen Sicherheit“ keine Kostenübernahme gewährt, bei der Frage der Anerkennung berücksichtigt werden kann.

91

Für ein Abstellen bezüglich der Kostenübernahme allein auf den Bereich der GKV spricht auch die Formulierung des EuGH-Urteils Kügler, UR 2002, 513, Rn. 58 („von durch Gesetz errichteten

Krankenkassen oder von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen“). Zwar erging dieses Urteil zur Auslegung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie und damit der Vorgängervorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Jedoch gelten die in der Rechtsache Kügler insoweit getroffenen Aussagen dem EuGH-Urteil Dornier, UR 2003, 584, Rn. 73 zufolge auch für die Auslegung von Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechste Richtlinie und damit für die Auslegung des vorliegend streitgegenständlichen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL in Bezug auf die Anerkennung der dort genannten Einrichtungen (so auch EuGH-Urteile CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 65 und I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 61). Wie bereits ausgeführt, sind allein die gesetzlichen Krankenkassen, nicht aber die privaten Krankenversicherungen gesetzlich vorgesehen.

92

Auch das EuGH-Urteil L.u.P., UR 2006, 464, Rn. 54 sah eine Regelung, wonach für die Anerkennung verlangt wird, dass mindestens 40% der Leistungen Personen zugutekommen, die bei einem Träger der Sozialversicherung versichert sind, als unbedenklich an. Damit gab der EuGH zu verstehen, dass darauf abzustellen ist, inwieweit Leistungen an gesetzlich Krankenversicherte erbracht werden.

93

Gleiches ergibt sich aus dem EuGH-Urteil Zimmermann, UR 2013, 35, Rn. 35, 37, das zu § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. (die mit dem Betrieb ... der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze nicht öffentlich-rechtlicher oder anerkannter Einrichtungen) bzw. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie (eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen) erging. § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F. erforderte, dass die Pflegekosten in mindestens zwei Drittel der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind (sog. Sozialquote). Insoweit hat der EuGH darauf hingewiesen, dass die Zwei-Drittel-Grenze unionsrechtlich grundsätzlich unbedenklich sei (EuGH-Urteil Zimmermann, UR 2013, 35, Rn. 35). Sie könne – wie die 40%-Grenze des EuGH-Urteils L.u.P., UR 2006, 464 – bei der Frage der Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter berücksichtigt werden, da es insoweit u.a. darauf ankomme, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (EuGH-Urteil Zimmermann, UR 2013, 35, Rn. 31 m.w.N.). Durch das Erfordernis einer solchen Schwelle werde nämlich dem Bedürfnis entsprochen, bei der Anwendung dieser Vorschrift den sozialen Charakter von Einrichtungen anzuerkennen (EuGH-Urteil Zimmermann, UR 2013, 35, Rn. 37).

94

Zwar hat der EuGH im Urteil Zimmermann, UR 2013, 35, Rn. 57 in Bezug auf den Begriff der „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie entschieden, dass er grundsätzlich weit genug ist, um private Einheiten mit Gewinnerzielungsabsicht zu umfassen. Auch ist hinsichtlich der Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL und des streitgegenständlichen Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL seitens des EuGH in weiten Teilen ein Gleichlauf zu erkennen (vgl. bspw. EuGH-Urteil Dornier, UR 2003, 584, Rn. 73). Gleichwohl können die Grundsätze dieser Rechtsprechung insoweit nicht auf die Frage übertragen werden, ob auch private Krankenkassen hinsichtlich der Kostenübernahme zu berücksichtigen sind. In der Rechtsache Zimmermann ging es insoweit um die Bestimmung des Begriffs der „von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“, also um die Eigenschaft des Leistungserbringers. Demgegenüber stellt der EuGH hinsichtlich der im Rahmen der sozialen Vergleichbarkeit u.a. zu prüfenden Kostenübernahme auf „Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit“ ab (EuGH-Urteile I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 61 und CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 65 m.w.N.). Hierbei geht es nicht um die fraglichen Leistungserbringer, sondern darum, inwieweit deren Kosten von Dritten (Kostenträgern) übernommen werden.

95

(cc) Auch Beamte usw. unterliegen der allgemeinen Krankenversicherungspflicht, nicht aber der Versicherungspflicht in der GKV. Sie bekommen über die Beihilfe konkret angefallene Kosten in Krankheits-, Pflege- und Geburtsfällen usw. anteilig erstattet. Im Übrigen gilt der Grundsatz der Eigenvorsorge, sodass die darüber hinaus anfallenden Aufwendungen im Krankheitsfall grundsätzlich aus den Dienstbeziehungsweise Versorgungsbezügen zu bestreiten sind und hierfür eine (ergänzende) Krankenversicherung abgeschlossen wird. Damit handelt es sich bei der Beihilfe um eine ergänzende

Fürsorgeleistung des Dienstherrn für seine Beamten, Richter usw. und keine Sozialleistung. Beihilfestellen stellen damit keine Einrichtungen der sozialen Sicherheit dar (a.A. BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 23; FG Köln-Urteil vom 13. April 2016, 9 K 3310/11, a.a.O., Rn. 30 und Erdbrügger, MwStR, 2022, 88, Tz. 5). Gleichwohl gelten hier vergleichbare Regularien wie im Bereich der GKV. Auch bei der Beihilfe werden Leistungen aufgrund gesetzlicher Grundlage und damit für alle Berechtigten unter gleichen Bedingungen erbracht. Im Gegensatz zum Bereich der PKV steht keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern die Fürsorgepflicht des Dienstherrn im Vordergrund.

96

(d) Die von der Klägerin in Rechnung gestellten Beträge wurden von den Kostenträgern in unterschiedlicher Höhe übernommen.

97

(aa) Die GKV übernimmt keinerlei Kosten der von der Klägerin in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen. Zur Frage, inwieweit gesetzlich Krankenversicherte die Kosten erstattet bekommen, führt die Klägerin zwar nichts aus. Da im Bereich der GKV das sog. Sachleistungsprinzip gilt, wonach Versicherte der GKV die Leistungen grundsätzlich nur als Sach- und Dienstleistungen erhalten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 SGB V), besteht aber grundsätzlich kein Anspruch auf Kostenersatz. Damit können sich gesetzlich Krankenversicherte zwar auch in einer Privatklinik – wie der Klägerin – behandeln lassen, eine Kostenübernahme durch die Krankenkasse erfolgt jedoch grundsätzlich nicht. Eine Ausnahme – wie beispielsweise in § 2 Abs. 1a SGB V enthalten – kommt im Bereich der von der Klägerin durchgeführten Behandlungen regelmäßig nicht in Betracht; eine Ausnahme nach § 13 Abs. 2 SGB V – wie in dem den Urteilen des BFH vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 23 bzw. des vorausgegangenen FG Münster vom 18. März 2014 15 K 4236/11 U, EFG 2014, 1047, Rn. 5, 59 zugrundeliegenden Sachverhalt oder auch im Fall des FG Niedersachsen, das mit seinem Beschluss vom 2. März 2020 5 K 256/17, EFG 2020, 1787 seine Fragen dem EuGH vorlegte – wurde nicht vorgetragen und ist den Akten auch nicht zu entnehmen. Damit erhalten GKV-Versicherte keine Kostenerstattung hinsichtlich der von der Klägerin in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen.

98

(bb) Die Beihilfe übernimmt – in Abhängigkeit verschiedener Faktoren (Bewertungsrelation, Situation des Patienten hinsichtlich aktiver Beschäftigung oder Ruhestand bzw. Elternzeit usw.), regelmäßig nur etwa 1/4 bis 1/3 der von der Klägerin in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen. Bei Beihilfeberechtigten findet eine nur anteilige Kostenübernahme statt, da entsprechend Art. 96 Abs. 5 Satz 1 des Bayerischen Beamtengesetzes (BayBG) i.V.m. § 28 Abs. 2 Satz 1 der Verordnung über die Beihilfefähigkeit von Aufwendungen in Krankheits-, Geburts-, Pflege- und sonstigen Fällen (Bayerische Beihilfeverordnung – BayBhV –) hinsichtlich der allgemeinen Krankenhausleistungen die Kosten nur bis zur Höhe des Fallpauschalenentgelts beihilfefähig sind, was das Produkt aus dem zuletzt vereinbarten Bundesbasisfallwert (BBFW) mit der Bewertungsrelation gemäß Teil a, Spalte 4 des DRG-Fallpauschalenkatalogs (Versorgung durch Hauptabteilungen) oder gemäß Teil b, Spalte 4 des DRG-Fallpauschalenkatalogs (Versorgung durch Belegabteilungen) ist. Zugrunde gelegt wurde nach Recherche des FA bei der Bayerischen Beihilfestelle (vgl. in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Vergleichsberechnung anhand des Berechnungsmoduls „Webgrouper“ der DRG-Research Group) die obere Korridorgrenze des im Jahr 2014 gültigen BBFW, die sich auf 3.235 EUR belief (§ 1 Vereinbarung gemäß § 10 Abs. 9 KHEntgG für den Vereinbarungszeitraum 2014 zwischen dem GKV-Spitzenverband, Berlin, dem Verband der Privaten Krankenversicherung, Köln, – gemeinsam – und der Deutschen Krankenhausgesellschaft, Berlin vom 22. Oktober 2013). Dies gilt auch, soweit nicht bayerische Beihilfeberechtigte behandelt wurden (vgl. bspw. § 27 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Thüringer Beihilfeverordnung; § 21 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Niedersächsische Beihilfeverordnung).

99

Da der klägerische Basisfallwert 54,5% über der oberen Korridorgrenze des in 2014 gültigen BBFW liegt, kommt es folglich bei den Beihilfeberechtigten bereits insoweit zu einer Kürzung der beihilfefähigen Aufwendungen (unabhängig von der überdies für zugelassene Krankenhäuser nicht zulässigen Abrechnung des Zweibettzimmers und des fehlenden Abschlages nach § 4 Abs. 6 KHEntgG). Dies führt in Abhängigkeit der im Einzelfall anzuwendenden Bewertungsrelation zu einer nur anteiligen Berücksichtigung der Kosten durch die Beihilfe. Diese bewegt sich bei den seitens der Klägerin beispielhaft angeführten Abrechnungen in folgendem Rahmen:

DRG	Bewertungsrelation in Hauptabteilung (von Klägerin angewandt)	Bewertungsrelation bei Einsatz Belegoperator/- anästhesist (von zugelassenen Krankenhäusern in vgl. Konstellation anzuwenden)	in 2014 beihilfefähige Kosten (BBFW i.H.v. 3.235 EUR * Spalte 3)	tatsächlich in von Klägerin in Rechnung gestellte Kosten (eigener BFW i.H.v. 4.998 EUR * Spalte 2)	nicht von Beihilfe erstattungsfähig (Differenz Spalten 5 und 4)	Anteil nicht erstattungsfähiger Kosten (Spalte 6: Spalte 5 * 100)
1	2	3	4	5	6	7
X12Y	1,xy	0,6xy	xxx EUR	xxx EUR	xxx EUR	60%
X34Y	2,xy	1,xy	xxx EUR	xxx EUR	xxx EUR	49%
X56Y	0,6xy	0,4xy	xxx EUR	xxx EUR	xxx EUR	57%

100

Beihilfen werden als Vomhundertsatz der beihilfefähigen Aufwendungen (Bemessungssatz) oder als Pauschalen gewährt, § 46 Abs. 1 Satz 1 BayBhV, Art. 96 Abs. 3 Satz 1 BayBG. Der Bemessungssatz beträgt nach Art. 96 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Alt. 1 BayBG grundsätzlich 50%. Abweichend hierzu können sich nach Art. 96 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 BayBG erhöhte Vomhundertsätze ergeben (z.B. 70% bei der Behandlung während Elternzeit bzw. von Versorgungsempfängern oder Mehrfacheltern oder 80% bei Kindern). Hinsichtlich der Kostenübernahme der restlichen 20 – 50% der Aufwendungen entscheidet – soweit abgeschlossen – die private Krankenversicherung unabhängig hiervon in Abhängigkeit der im Einzelfall vereinbarten Tarifbedingungen. Damit beteiligt sich die Beihilfe regelmäßig nur zu etwa (50% von ca. 40 – 50% =) etwa 25% an den Kosten der von der Klägerin in Rechnung gestellten Kosten. Selbst wenn man zugunsten der Klägerin vom erhöhten Vomhundertsatz von 70% ausgehen würde, würde sich die Beihilfe regelmäßig nur zu etwa (70% von 40 – 50% =) max. 35% an den Kosten der Klägerin beteiligen. Der überwiegende Anteil der von der Klägerin in Rechnung gestellten Kosten wird daher nicht von der Beihilfe übernommen.

101

(cc) Private Krankenversicherungen übernehmen die von der Klägerin in Rechnung gestellten Krankenhausleistungen in Abhängigkeit der im Einzelfall geltenden Tarifbestimmungen ganz oder anteilig.

102

(aaa) Für den Bereich privat Krankenversicherter hat die Klägerin vorgetragen, dass die privaten Krankenversicherungen die Kosten der Behandlung der medizinisch indizierten Leistungen der Klägerin regelmäßig – zumindest anteilig – übernehmen würden und von ihren Behandlungen 83,19% auf PKV und Beihilfe entfallen würden. Sie hat damit nicht zur Überzeugung des Gerichts belegt, dass in den überwiegenden Fällen die Kosten durch diese Kostenträger getragen werden. Allein der Umstand, dass sie in diesem Umfang Patienten mit privater Krankenversicherung bzw. Beihilfeberechtigte behandelt hat, ist diesbezüglich allein nicht aussagekräftig, da dies eine stets 100%ige Kostenübernahme unterstellen würde, von der selbst die Klägerin nicht ausgeht.

103

(bbb) Auch in Verbindung mit den Kostenübernahmeverträgen hinsichtlich der drei in 2014 durchgeführten Behandlungen, in denen die jeweilige PKV eine Kostenübernahme jeweils in voller Höhe zugesagt hat, führt die Aussage zu keinem anderen Ergebnis. Die Kostenübernahmeverträge weisen zwar eine 100%ige Kostenübernahme hinsichtlich der gesamten von der Klägerin in Rechnung gestellten Kosten aus. Insoweit handelt es sich jedoch nur um exemplarische Einzelfälle. Auch die Klägerin trug vor, dass die PKV regelmäßig – und damit nicht immer – alle Kosten übernahm. Zudem wendet das FA insoweit auch mit Recht ein, dass nicht klar sei, inwieweit diese Vollfinanzierung auf eine Basisversicherung oder eine private – für den Patienten teurere – Zusatzversicherung zurück zu führen sei. Nur die Basisversorgung sei mit der Versorgung der GKV bzw. Beihilfe vergleichbar und daher beachtlich. Auf Nachfrage erklärte die Klägerin hierzu keine Aussage treffen zu können.

104

(ccc) Die Beantwortung der Frage kann jedoch aus o.g. Gründen dahinstehen, da der Bereich der PKV nicht zum insoweit zu berücksichtigenden Bereich der sozialen Sicherheit in Deutschland zählt.

105

(ddd) Selbst wenn man die Kostenübernahmen durch private Krankenversicherungen in die Betrachtung einbeziehen wollen würde, schließt sich der erkennende Senat diesbezüglich der vom FA vorgetragene Einschränkung an, dass insoweit nur auf die Versorgung abzustellen ist, die auch gesetzlich Krankenversicherten und Beihilfeberechtigten zusteht. Eine weitergehende Versorgung, die mit erhöhten Versicherungsprämien erkaufte wird, ist im Hinblick auf den mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verfolgten Zweck der Kostenreduzierung im Interesse des Patienten von der Betrachtung auszunehmen. Die Krankenhausleistungen sollen hierdurch gerade einer breiten Bevölkerungsmasse zugänglich gemacht werden. Soweit erhöhte Prämien erforderlich sind, um sich die Krankenhausleistung leisten zu können, widerspricht dies dem verfolgten Zweck. Es kann keinen Unterschied machen, ob der Patient (höhere) Kosten aufwenden muss, weil er vorab höhere Versicherungsprämien zahlen muss oder weil der Kostenträger nicht alles bezahlt.

106

Etwas anderes ergibt sich für den vorliegenden Fall – entgegen des Vortrages der Klägerin – auch nicht aus der Rechtsprechung des BFH vom 18. März 2015 XI R 38/13, a.a.O., Rn. 58 bzw. der Vorinstanz des FG Schleswig-Holstein vom 17. Juli 2013 4 K 104/12, EFG 2013, 1884, Rn. 49. Im Urteilsfall wurde die Steuerfreiheit von Leistungen eines nicht nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhauses beurteilt, welches jedoch aufgrund eines Strukturvertrages nach § 73a SGB V gesetzlich versicherte Patienten behandelte, sodass ca. 43% der Umsätze der Klägerin im Streitjahr mit der Behandlung dieser Patienten im Zusammenhang standen. Dabei erfolgte die Abrechnung sämtlicher Leistungen auf Grundlage des gesetzlichen Vergütungssystems für Ärzte und Krankenhäuser. Die Kosten für die Behandlung von Privatpatienten wurden von den privaten Krankenversicherungen übernommen, entsprachen jedoch ihrer Höhe nach – im Gegensatz zu dem hier vorliegenden Fall – denen der Behandlung gesetzlich versicherter Patienten. Damit kam es in diesem Fall auf eine Differenzierung hinsichtlich Basistarif usw. nicht an.

107

(dd) Damit wurde im vorliegenden Fall nicht zur Überzeugung des erkennenden Senats dargelegt, dass – entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben – das staatliche System der sozialen Sicherheit die Kosten für die von der Klägerin erbrachten Krankenhausleistungen zu einem großen Teil übernimmt.

108

(aaa) Im Bereich der GKV würde es – selbst wenn sich unter den von der Klägerin behandelten Selbstzahlern eine gesetzlich krankenversicherte Person befunden hätte – zu gar keiner Kostenübernahme kommen. Inwieweit im Streitjahr gesetzlich Krankenversicherte (inländische Selbstzahler) von der Klägerin behandelt wurden, kann daher dahinstehen.

(bbb) 69,28% der Patienten der Klägerin entstammten in 2014 dem Kreis privat Krankenversicherter ohne Beihilfeanspruch. Damit wurden die Kosten der fraglichen Leistungen zum großen Teil nicht von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen.

109

(ccc) Nur 13,91% der von der Klägerin im Streitjahr behandelten Patienten waren beihilfeberechtigt, was nach o.g. Grundsätzen eine anteilige, jedoch weit unterhäufige, Kostenübernahme nach sich zieht. Dies genügt – selbst wenn man den Bereich der Beihilfe aufgrund der bestehenden Parallelen zur GKV berücksichtigen wollen würde – nicht, um insoweit von einer sozialen Vergleichbarkeit ausgehen zu können. Denn an den von der Klägerin in Rechnung gestellten Kosten beteiligen sich die Beihilfestellen den gesetzlichen Vorgaben folgend selbst unter Zugrundelegung eines erhöhten Vomhundertsatzes (vgl. Art. 96 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 BayBG) nur zu max. 35%. Damit wurden weniger als 5% (bei allgemeinem Bemessungssatz von 50%: 25% von 13,91% = 3,48%; bei erhöhtem Bemessungssatz von 70%: 35% von 13,91% = 4,87%) der von der Klägerin in 2014 für ihre Krankenhausleistungen abgerechneten Kosten von deutschen Beihilfestellen übernommen.

110

(ddd) Dies genügt – selbst unter Berücksichtigung der Beihilfeberechtigten – nicht. Zwar müssen die Bedingungen dem EuGH zufolge nur vergleichbar und nicht identisch sein (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 76). Einschränkend hierzu fordert er aber gleichwohl, dass die Kosten „zum großen Teil“ von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden

(EuGH-Urteile I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 61 und CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 65 m.w.N.).

111

(eee) Etwas anderes ergibt sich entgegen des Vortrags der Klägerin auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 23. Der BFH stellt in diesem Urteil primär auf die gesetzlich Krankenversicherten (nicht die PKV) ab, deren Kosten durch die Sozialversicherungsträger, d. h. insbesondere die Krankenkassen, überwiegend vollständig oder mit (geringen) Abschlägen (bspw. wegen Eigenbehalt i.H.v. 10 EUR pro Übernachtung zahlen, §§ 31 Abs. 4, 61 SGB V) getragen wurden (vgl. vorausgehendes Urteil des FG Münster 18. März 2014 15 K 4236/11 U, a.a.O., Rn. 5, 59). Damit ist der vorliegende Fall aber nicht vergleichbar. Zum einen wurden im Streitjahr durch die Klägerin keine gesetzlich Krankenversicherten mit Erstattungsanspruch gegenüber der GKV behandelt. Zum anderen stünde aufgrund der von der Klägerin angebotenen Behandlungen (orthopädische statt psychotherapeutischen Leistungen und dem deshalb anzuwendenden DRG-Fallpauschalensystem) und der von ihr durchgeführten Abrechnungspraxis (aufgestockter BFW, erhöhte Bewertungsrelationen) auch keine vergleichbare – nahezu vollständige – Kostenübernahme durch die GKV im Raum. Hinsichtlich der Frage, ob ein Großteil der Leistungen von Einrichtungen der sozialen Sicherheit getragen wurden, lässt der BFH einen 35%igen Anteil gesetzlich Krankenversicherter genügen. Darauf, dass „darüber hinaus auch Beihilfeberechtigte mit Kostenerstattungsanspruch im Krankenhaus der Klägerin behandelt wurden“, kam es dem BFH offensichtlich nicht entscheidend an. Denn diese machten im Urteilsfall den Großteil der behandelten Personen (40%) aus, vgl. FG Münster 18. März 2014 15 K 4236/11 U, a.a.O., Rn. 5. Hätte er hierauf abstellen wollen, hätte er eine andere Formulierung gewählt bzw. beide Bereiche aufaddiert o.ä. Auch hiervon ist der vorliegende Streitfall weit entfernt, selbst wenn man den Bereich der Beihilfeberechtigten in die Betrachtung einbeziehen würde, da unter 5% der Kosten von den Beihilfestellen getragen wurden.

112

Aus dem BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O., Rn. 23 ergibt sich überdies nicht, dass abweichend hierzu auf den Anteil der behandelten Fälle (statt Kosten) abgestellt werden muss. Denn zu einer Differenzierung diesbezüglich sah sich der BFH in seiner damaligen Entscheidung nicht veranlasst, da ihm der Anteil gesetzlich Krankenversicherter genügte. Dies kann jedoch vorliegend dahinstehen, da – gleich ob man auf 13,91% der Fälle oder unter 5% der Kosten abstellen würde – nicht von einem Großteil der Kostenübernahme im Sinne der EuGH-Urteile I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 61 und CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 65 m.w.N. auszugehen wäre.

113

(fff) Die von der Klägerin gewünschte Beschränkung der Betrachtung allein auf den Teilbereich der privat krankenversicherten Patienten (unter Berücksichtigung sämtlicher Leistungen der PKV) kommt – unabhängig von der Frage, ob dieser Bereich überhaupt in die Betrachtung einbezogen werden darf – im Hinblick auf die unionsrechtlichen Vorgaben nicht in Betracht. Der MwStSystRL geht es – nach der Rechtsprechung des EuGH – gerade darum, die Krankenhausleistungen einer möglichst breiten Bevölkerungsschicht zugänglich zu machen. Ein Großteil der deutschen Bevölkerung kann sich aber gerade nicht für eine Behandlung bei der der Klägerin unter Kostenübernahme durch das deutsche Sozialversicherungssystem entscheiden. In Deutschland erfolgt die Krankenversicherung grundsätzlich durch die GKV (vgl. § 5 ff. SGB V). Nur in begrenzten Ausnahmefällen kann sich ein Patient abweichend hierzu in der PKV versichern lassen. Dies steht jedoch grundsätzlich nicht in seiner freien Wahl. In die private Krankenversicherung kann vielmehr nur wechseln, wer durch seine Berufsgruppe nicht in der GKV versicherungspflichtig ist oder über der Versicherungspflichtgrenze verdient. Diese Voraussetzungen erfüllen in der Regel Selbständige, Beamte, Studenten, Rentner und gut verdienende Angestellte. Da die gesetzlich Krankenversicherten aufgrund der fehlenden Kostenübernahme de facto aus dem Patientenstamm der Klägerin ausscheiden und dieser deshalb nur aus PKV-Versicherten besteht (in- und ausländische Selbstzahler ausgenommen), käme man bei Beschränkung auf diesen Personenkreis nach Auffassung der Klägerin zu dem Ergebnis, dass – unabhängig von der Höhe und der Berechnung der Entgelte – in einem Großteil der Fälle stets von einer Kostenübernahme auszugehen wäre. Denn man würde den Kreis der beurteilten Fälle vorab auf die Teilmenge reduzieren, die sich infolge der Kostenübernahme durch einen Kostenträger für eine Behandlung bei der Klägerin „entscheiden konnte“. Diese Betrachtung ist daher nicht zielführend.

114

(4) Gegen eine soziale Vergleichbarkeit spricht auch die fehlende Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung.

115

(a) Das Kriterium der Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung kann dem EuGH zufolge in die Prüfung der sozialen Vergleichbarkeit einbezogen werden, wenn damit das Ziel verfolgt wird, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 83). Dieser Indikator geht auf die sozialrechtlichen Anforderungen zurück, die gemäß § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V an Krankenhäuser gestellt werden, die sich um den Abschluss eines Versorgungsvertrages nach § 108 Nr. 3 SGB V bemühen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, a.a.O., Rn. 84 ff.; § 4 Nr. 14 UStG a.F.). Die von § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V verlangte Gewähr für eine wirtschaftliche Krankenhausbehandlung ist Ausdruck des Wirtschaftlichkeitsgebots des § 12 SGB V. Danach müssen die Leistungen ausreichend, zweckmäßig und wirtschaftlich sein; sie dürfen das Maß des Notwendigen nicht überschreiten, § 12 Abs. 1 Satz 1 SGB V. Diesen Anforderungen muss die gesamte Leistungserbringung des Krankenhauses genügen. Der vorrangige Zweck des Wirtschaftlichkeitsgebots wird in § 4 Abs. 4 Satz 1 SGB V verdeutlicht, wonach die Krankenkassen bei der Durchführung ihrer Aufgaben und in ihren Verwaltungsangelegenheiten sparsam und wirtschaftlich zu verfahren und dabei ihre Ausgaben so auszurichten haben, dass Beitragssatzerhöhungen ausgeschlossen werden, es sei denn, die notwendige medizinische Versorgung ist auch nach Ausschöpfung von Wirtschaftlichkeitsreserven ohne Beitragssatzerhöhungen nicht zu gewährleisten (Heinz in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 12 SGB V (Stand: 15.06.2020), Rn. 22). Es geht damit im Kern – wie vom EuGH gefordert – um eine kostengünstige und gleichsam qualitative Behandlung durch ein Krankenhaus.

116

Da seit Einführung der DRG-Fallpauschalen die zugelassenen Krankenhäuser dieselben Fallpauschalen abrechnen, kann es dabei nicht allein auf die Höhe der für die einzelne Leistung geforderten Vergütung ankommen. Unwirtschaftlichkeit kann vorliegen, wenn die personelle oder sächliche Ausstattung wesentlich aufwendiger ist, als es der Versorgungsauftrag erfordert, oder wenn die Organisation des Krankenhauses sonstige unwirtschaftliche Strukturen erkennen lässt. Auch die Behandlungsweise selbst kann unwirtschaftlich sein, etwa weil der im Behandlungsfall betriebene Aufwand zu hoch ist, die Möglichkeiten wirtschaftlichen Alternativverhaltens nicht hinreichend genutzt werden oder die Behandlungsweise zu hohe Folgekosten außerhalb des Krankenhauses nach sich zieht. Gleiches gilt für die Abrechnungsweise (Wahl in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 109 SGB V, Stand: 13.07.2023, Rn. 85).

117

(b) Wie die Untersuchung des Abrechnungsmodus der Klägerin zeigt, rechnete diese deutlich höhere Kosten für ihre Behandlungen ab, als dies in öffentlich-rechtlichen Krankenhäusern üblich ist. Selbst unter Berücksichtigung des Fehlens von Investitionszuschüssen, die Plankrankenhäusern gewährt werden, arbeitet die Klägerin nicht zu vergleichbar günstigen Preisen. Der niedrigere Auslastungsgrad der Bettenauslastung mag zwar aus betriebswirtschaftlicher Sicht ein Grund für eine Preissteigerung sein, doch obliegt es der Betriebsführung im Interesse der Wirtschaftlichkeit der Führung des Krankenhauses gerade auf eine bessere Auslastung hinzuarbeiten. Hiervon geht auch die Klägerin selbst aus, wie das ... OP-Statuts der Klägerin ... zeigt. Hiernach gehört es zu den „allgemeinen Zielen“ im Rahmen der „wirtschaftliche Betriebsführung“ auf eine „Vermeidung von Leerlauf“ und „Vermeiden von kurzfristigen ungeplanten Schwankungen in der Auslastung“ hinzuwirken.

118

Auch wenn die Klägerin nur zwei Gründe vorgetragen hat, die aus betriebswirtschaftlicher Sicht die höheren Entgelte erforderlich machen konnten (fehlender Investitionskostenzuschuss, geringere Auslastung), so ist das Bestehen weiterer – von der Klägerin nicht benannter – Ursachen nicht auszuschließen. So zieht auch der von der Klägerin eingeräumte erhöhte Pflegeschlüssel (...) höhere Kosten nach sich, die die gebotene Wirtschaftlichkeit in Frage stellen bzw. über die vereinnahmten Entgelte zusätzlich erwirtschaftet werden müssen. Bereits hierdurch hat sie Leistungen erbracht, die das Maß des Notwendigen überschreiten und damit unwirtschaftlicher gearbeitet. Gleiches gilt überdies, soweit die Klägerin über die medizinisch notwendige Versorgung durch Fachärzte (vgl. ...) hinaus bestrebt ist, „über den Facharztstandard hinaus ... die Patienten mit dem Chefarztstandard eines Plankrankenhauses zu versorgen“ und bereit ist, insoweit den Belegärzten nach Tz. ... des jeweiligen Kooperationsvertrages „ein Entgelt entsprechend einem Chefarzt“ zu bezahlen.

119

Überdies hat die Klägerin keine Mehrbettzimmer, sondern – von einem Doppelzimmer abgesehen – ausschließlich Einzelzimmer vorgehalten. Auch dies führt zu einem schlechteren Kosten-Leistungsverhältnis. Im Gegensatz zu dem dem BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, a.a.O. zugrundeliegenden Sachverhalt, war dies im Fachbereich der Klägerin im vorliegenden Umfang nicht medizinisch notwendig. Die Klägerin begründet ihre diesbezügliche Entscheidung vielmehr grundsätzlich damit, dass ihre (Privat-)Kunden regelmäßig Anspruch auf eine derartige Unterbringung haben und daher darauf bestehen würden. Soweit sie sich insoweit auch darauf beruft, dass bspw. aufgrund multiresistenter Keime „in einigen Fällen“ Einbettzimmer von Nöten seien, kann dies kein Grund dafür sein, dass nahezu ausschließlich Einbettzimmer vorgehalten werden. Der Senat verkennt insoweit nicht, dass der Bereich der Wahlleistungen grundsätzlich separat abgerechnet und damit grundsätzlich neben dem Bereich der mit den DRG-Fallpauschalen vergüteten Krankenhausleistungen steht (vgl. BFH-Urteil vom 26. August 2010 V R 5/08, a.a.O.). Im vorliegenden Fall lag jedoch zumindest hinsichtlich der Unterbringung im Doppelzimmer keine echte Wahlleistung in diesem Sinne vor, da es keine günstigere bzw. nicht extra zu entgeltende Unterbringungsform bei der Klägerin gab.

120

Damit ist davon auszugehen, dass sowohl die personelle als auch die sächliche Ausstattung der Klägerin erheblich aufwendiger war, als es der Versorgungsauftrag erfordert, und die Betriebsführung der Klägerin deshalb – entgegen ihrer Annahme – aus sozialrechtlicher Sicht als nicht wirtschaftlich anzusehen ist (vgl. Wahl in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 109 SGB V, Stand: 13.07.2023, Rn. 85).

121

Da es bei der Frage der Wirtschaftlichkeit nach den unter Tz. II. 2. Buchst. e Doppelbuchst. dd (4) (a) benannten Grundsätzen nicht nur auf ein ausgewogenes Verhältnis von Leistung und Kosten und damit auch nicht um die Angemessenheit der Kosten an sich geht, sondern in die Betrachtung auch einzubeziehen ist, inwieweit die Leistungen und die hierdurch bedingten Kosten im Hinblick auf die medizinische Versorgung erforderlich sind, kommt es auf den Einwand der Klägerin, dass die vergleichsweise geringe Umsatzrendite der Klägerin für eine Angemessenheit der Kosten spreche, nicht an. Ob die Kostenerstattungen seitens der privaten Krankenversicherungen und der Beihilfestellen für ein ausgewogenes Kosten-Nutzen-Verhältnis sprechen, kann demnach überdies dahinstehen.

122

(5) Die Klägerin weist die für die soziale Vergleichbarkeit relevante Leistungsfähigkeit auf.

123

(a) Wenn damit das Ziel verfolgt wird, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen eine qualitativ hochwertige Behandlung zugänglicher zu machen, kann in die Prüfung der sozialen Vergleichbarkeit auch der Indikator der Leistungsfähigkeit einbezogen werden (EuGH-Urteil I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 83). Gewähr für eine leistungsfähige Krankenhausbehandlung bietet unter sozialrechtlichen Gesichtspunkten (vgl. hierzu § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V, BFH-Urteil vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, a.a.O., Rn. 84 ff.; § 4 Nr. 14 UStG a.F.) ein Krankenhaus, das zu einer Erbringung von Leistungen der Krankenhausbehandlung in der Lage ist, die in quantitativer wie in qualitativer Hinsicht den gesetzlichen und vertraglichen Anforderungen entspricht; wobei sich die Leistungsfähigkeit auf die gesamte Leistungserbringung des Krankenhauses bezieht und nicht nur Teilaspekte davon erfasst. Erforderlich ist also zumindest, dass es über eine dem anerkannten Stand der medizinischen Erkenntnisse entsprechende personelle, räumliche und medizinisch-apparative Ausstattung verfügt (näher hierzu Wahl in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, 4. Aufl., § 109 SGB V (Stand: 13.07.2023), Rn. 78).

124

(b) Die Klägerin verfügte über die insoweit erforderlichen Mindeststandards. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Garantie für eine ausreichende und dem jeweiligen medizinischen Standard entsprechende Rund-um-die-Uhr-Versorgung der Patienten in räumlicher, personeller und medizinisch-technischer Hinsicht gerade Gegenstand der gewerberechtlichen Zulassung war. Diese enthielt insoweit Mindestanforderungen, welche auf den gesetzlichen Bestimmungen sowie den Festlegungen und Empfehlungen der obersten Gesundheitsbehörden beruhen (vgl. Genehmigung ...), sodass ein Nichteinhalten dieser Vorgaben bekanntermaßen zu Sanktionen (z.B. Bußgeldverfahren, Strafanzeigen) bis hin zum Widerruf der

Genehmigung geführt hätte. Hierzu wurde jedoch weder vorgetragen, noch konnte derartige ermittelt werden.

125

Neben Operationssälen, waren ein Aufwachraum, Überwachungszimmer für die postoperative Patientenüberwachung sowie Räume für das Personal vorhanden. Zur medizinischen Versorgung der Patienten war im Streitjahr bis einschließlich März 2014 ein Arzt fest angestellt. Anschließend wurde die fachärztliche Versorgung durch Belegärzte sichergestellt. Dies entsprach den Vorgaben der gewerberechtlichen Genehmigung Fest angestelltes Pflegepersonal sorgte zudem für eine ausreichende Versorgung der Patienten nach den Operationen (vgl. Genehmigung ...). Durch ihre räumliche und technische Ausstattung (z.B. Notstromversorgung, Zentralsterilisation mit Instrumentenaufbereitung usw.) war es der Klägerin möglich, sämtliche von ihr angebotenen Behandlungen und Operationen in räumlicher und medizinisch-technischer Hinsicht inklusive der medizinisch notwendigen Vor- und Nachsorge durchzuführen. Auch ermöglichte das von der Klägerin vorgehaltene Personal eine umfassende Rund-um-die-Uhr-Betreuung aller Patienten der Klägerin (vgl. Genehmigung ...), wie auch der in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Dienstplan der Klägerin des Jahres 2014 belegt. Dass planmäßig in der Woche zwischen Weihnachten und Silvester nur eine eingeschränkte Versorgung unter Einsatz einer Rufbereitschaft vorhanden war, steht dem nach Ansicht des erkennenden Senats nicht entgegen. Gleiches gilt hinsichtlich der geplanten eingeschränkten OP-Zeiten. Auch wenn die Klägerin grundsätzlich nicht auf eine Notfallversorgung ausgerichtet war, was bekanntermaßen oftmals auch in anderen zugelassenen Spezialkliniken der Fall ist, so stellt sie den Vorgaben in der gewerberechtlichen Genehmigung folgend eine Rund-um-die-Uhr Betreuung der Patienten doch sicher. Regelungen zu Notfall-Operationen wurden getroffen (vgl. ...).

126

(c) Dass die Klägerin über mehr Pflegepersonal und keine Mehrbettzimmer verfügt und hinsichtlich der Ausstattung ihrer Zimmer mit Klimaanlage, Radio, Internet, Telefon und TV-Gerät, Minibar und eigener Nasszelle (ausgenommen des Doppelzimmers) ggfs. bessere Bedingungen aufweist als Einrichtungen des öffentlichen Rechts, lässt die Leistungsfähigkeit nicht entfallen, sondern steigert diese. Es kann daher dahinstehen, ob und inwieweit ein Vergleich zu den Wahlleistungen des Klinikums X geboten ist. Zwar handelt es sich bei diesem um eine Hochschulklinik und damit eine Anstalt des öffentlichen Rechts. Jedoch betrifft der in der mündlichen Verhandlung von der Klägerin vorgelegte Flyer nur die „nicht-ärztlichen Wahlleistungen am X“, wofür dementsprechend separate Kosten abgerechnet werden, die nicht im Rahmen o.g. Vergleichsberechnungen gewürdigt wurden. Gleiches gilt, soweit die Klägerin ihre Ausstattung mit den Leistungen der Y-Kliniken vergleicht. Diese befinden sich in kommunaler, also öffentlicher Trägerschaft. Die Ausführungen der Anlage 9 zur Klagebegründung betrifft jedoch ebenfalls nicht den „normalen“ Bereich des Klinikums, sondern die Ausstattung der sog. Komfortstationen und damit den Wahlleistungsbereich. Dahinstehen kann damit insoweit überdies der Vortrag der Klägerin, dass die verschiedenen Zimmerkategorien und die damit verbundene Preisgestaltung den Ausstattungsvergleich im Rahmen der sozialen Vergleichbarkeit ebenfalls stützen würden.

127

Überdies ist insoweit zu berücksichtigen, dass die Zurverfügungstellung eines Telefons und die Vermietung von Fernsehgeräten an Krankenhauspatienten sowie die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen dieser Patienten regelmäßig keine mit der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundenen Umsätze im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL darstellen. Angesichts des Zweckes, der mit der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiung verfolgt wird, können nur Dienstleistungen, die naturgemäß im Rahmen von Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen erbracht werden und im Prozess der Erbringung dieser Dienstleistungen zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind, „eng verbundene Umsätze“ im Sinne dieser Vorschrift darstellen. Nur solche Leistungen können sich nämlich auf die Kosten der medizinischen Behandlungen auswirken, die dem Einzelnen durch die in Rede stehende Steuerbefreiung zugänglich gemacht werden (EuGH-Urteile vom 1. Dezember 2005 C-394/04 und C-395/04, Ygeia, UR 2006, 171, Rn. 25 und Termas Sulfurosas de Alcafache, UR 2022, 90, Rn. 32; BFH-Urteil vom 26. August 2010 V R 5/08, a.a.O., Rn. 33). Für Dienstleistungen, die allein den Komfort und das Wohlbefinden der Krankenhauspatienten verbessern sollen, kann regelmäßig nicht die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL vorgesehenen Steuerbefreiung gewährt werden. Etwas anderes kann nur gelten,

wenn diese Leistungen zur Erreichung der therapeutischen Ziele unerlässlich sind, die mit den Krankenhausbehandlungen und den ärztlichen Heilbehandlungen verfolgt werden, in deren Rahmen sie erbracht werden (EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005 C-394/04 und C-395/04, Ygeia, UR 2006, 171, Rn. 29). Die Belastung von Leistungen, die keine Nebenleistungen sind, mit Mehrwertsteuer führt nicht zu einer Erhöhung der Kosten der Krankenhausbehandlung, deren Zugänglichkeit für den Einzelnen diese Vorschrift gewährleisten soll (EuGH-Urteil Ygeia, UR 2006, 171, Rn. 31). Zudem entspricht die Belastung derartiger Leistungen mit der Mehrwertsteuer dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, der es insbesondere verbietet, gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (EuGH-Urteil Ygeia, UR 2006, 171, Rn. 32). Für die Betrachtung der Vergleichbarkeit sind daher die Leistungen, die allein dem Komfort und dem Wohlbefinden der Patienten zugedacht und aus medizinischer Sicht nicht unerlässlich sind, aus der Betrachtung auszuklammern, da diese ohnehin der Besteuerung zu unterwerfen sind. Dies betrifft über das EuGH-Urteil hinaus nach Ansicht des erkennenden Senates auch die kostenlose Zurverfügungstellung des WLANs, die Nutzungsüberlassung des Safes oder eines Tiefgaragenstellplatzes, die Befüllung der Minibar, den Gepäckservice, ggfs. häufigeren Wäschewechsel, die Lieferung einer Tageszeitung, die Überlassung von Geschirr, Mikrowelle usw. Dass die Klägerin diese Leistungen teilweise nicht offen separat abrechnete, steht dem nicht entgegen. Für die Frage, ob es sich um eine eigenständige oder eine Nebenleistung handelt, ist die Abrechnungspraxis oder die Bezeichnung der Leistungen nicht entscheidend. Da diese Leistungen der Klägerin deren Leistungsfähigkeit ohnehin nicht schmälerten, konnte dies aber an dieser Stelle auch dahinstehen.

128

(6) Entgegen der Ansicht der Klägerin kann im Rahmen der Abwägung der Umfang nicht medizinisch indizierter Operationen nicht berücksichtigt werden, da die medizinische Indikation der Behandlungen bereits Grundvoraussetzung für die Eröffnung des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung ist. Somit kann es im Rahmen der Prüfung, ob Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze von einer Privatklinik unter sozial vergleichbaren Bedingungen wie die einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung erbracht wurden, nicht mehr auf die Prägung des Leistungsangebots z.B. durch medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen ankommen. Diese sind nicht Teil der Vergleichsmenge (BFH-Urteil vom 23. Januar 2019 XI R 15/16, a.a.O., Rn. 77-79).

129

(7) Den Beweisanträgen ... war nicht stattzugeben. Die Tatsachen waren – wenn überhaupt entscheidungserheblich – zumindest nicht beweiserheblich, da sie zwischen den Parteien unstrittig (geworden) waren (bspw. Tätigkeitsschwerpunkt und Ausstattung der Klinik, Bettenauslastungsquote, Umsatzrendite). Der Beweisantrag, dass die Klägerin die Entgelte für ihre stationären Leistungen nach dem DRG-Fallpauschalensystem abgerechnet hat, betrifft keinen Tatsachenvortrag, sondern eine rechtliche Wertung, welche nach den unter Tz. II.2 Buchst. e Doppelbuchst. dd (1) ausgeführten Feststellungen widerlegt wurde.

130

(8) Unter Abwägung der unterschiedlichen Kriterien kommt der erkennende Senat zu dem Schluss, dass die Leistungen der Klägerin im Streitjahr nicht unter in sozialer Hinsicht vergleichbaren Bedingungen im Sinne des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erbracht wurden. Die von der Klägerin angebotenen Leistungen weisen zwar den erforderlichen Gemeinwohlcharakter auf. Auch erfüllt der Leistungsumfang der Klägerin den rechtlichen Mindestumfang in personeller, räumlicher und medizinisch-technischer Hinsicht. Er geht jedoch in Teilen darüber hinaus (Pflugeschlüssel, Chefarztstandard), obwohl dies aus medizinischer Sicht nicht notwendig erscheint, sodass insoweit nicht von einer wirtschaftlichen Betriebsführung auszugehen ist. Im Gegensatz zu öffentlichen Einrichtungen unterliegt die Klägerin hinsichtlich der Abrechnungspraxis grundsätzlich keinen rechtlichen Vorgaben; auch hat sie sich nicht durch Abschluss etwaiger Verträge entsprechenden Regularien (z.B. Preisbindungen, Höchstgrenzen o.Ä.) unterworfen, sodass sie insoweit gerade keinen Verpflichtungen mit sozialer Zielsetzung im Sinne des EuGH-Urteils I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 77 unterlag. Die dadurch mögliche und von der Klägerin gewählte Abrechnungspraxis weicht in mehrfacher Hinsicht von den für öffentliche Einrichtungen geltenden Vorgaben ab (höherer BFW, höhere Bewertungsrelation, fehlender Abschlag nach § 4 Abs. 6 KHEntgG, Zweibettzimmerzuschlag). Die den Patienten in Rechnung gestellten Kosten überschreiten damit deutlich das, was in öffentlichen Einrichtungen verlangt werden könnte. Zudem können allein privat

Krankenversicherte im Rahmen der von ihnen gewählten und bezahlten Tarife auf eine überwiegende Kostenerstattung hoffen, was im Hinblick darauf, dass es sich bei den privaten Krankenversicherungen nicht um Einrichtungen der sozialen Sicherheit handelt, dem EuGH zufolge nicht ausreicht. Nach alledem spricht der überwiegende Teil der vom EuGH in seinen Urteilen CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 69 und 70, Idealmed III, UR 2020, 302, Rn. 32 und I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), UR 2022, 384, Rn. 83 erwähnten Kriterien gegen die soziale Vergleichbarkeit der Bedingungen. Dabei war, dem Sinn und Zweck der Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL folgend, vor allem die fehlende Kostenübernahme seitens der Einrichtungen der sozialen Sicherheit zu berücksichtigen.

131

Der Senat hat dabei das EuGH-Urteil CopyGene, UR 2010, 526, Rn. 71 auch hinsichtlich seiner Aussage beachtet, wonach die Ausführungen in seinen Rn. 69 und 70 „nicht bedeuten, dass eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie regelmäßig auszuschließen ist, wenn die Kosten der Dienstleistungen von den Einrichtungen der sozialen Sicherheit nicht erstattet werden“, da es sich um „einen Gesichtspunkt handelt, der in die Abwägung einzubeziehen ist und etwa durch die Notwendigkeit, die Gleichbehandlung sicherzustellen, wettgemacht werden kann.“ Denn der EuGH stellt insoweit im Weiteren darauf ab, dass, „wenn die Situation eines Steuerpflichtigen mit der anderer Wirtschaftsteilnehmer vergleichbar ist, die die gleichen Dienstleistungen in vergleichbaren Situationen erbringen, der bloße Umstand, dass die Kosten dieser Leistungen nicht vollständig von den Trägern der Sozialversicherung übernommen werden, keine unterschiedliche Behandlung der Leistungserbringer in Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht rechtfertigt. Im vorliegenden Fall war insoweit im Rahmen der Abwägung jedoch zu berücksichtigen, dass die Klägerin ihre Dienstleistungen gerade nicht in vergleichbaren Situationen erbringt, da sie hinsichtlich der Kostenbestimmung keinen für öffentliche Einrichtungen oder sonstige zugelassene Krankenhäuser geltenden vertraglichen oder gesetzlichen Beschränkungen nach dem KHG oder KEntgG unterliegt und außerdem standardmäßig Leistungen anbot, die über das Maß des medizinisch Notwendigen hinaus gingen (erhöhter Pflegeschlüssel, soweit möglich Einsatz von Ärzten mit Chefarztcharakter).

132

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

133

4. Die Revision wird zugelassen, weil der Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO vorliegt.

134

5. Da nach Auffassung des Senats keine Zweifel im Sinne des Art. 267 AEUV an den im Streitfall anzuwendenden unionsrechtlichen Bestimmungen bestehen, ist eine Vorlage an den EuGH nicht veranlasst.