

## **BVerfG: (Keine) Umsatzsteuerbefreiung für „Sanatorium“**

**Beschl. v. 31.5.2007 – 1 BvR 1316/04**

**Der Gesetzgeber bewegt sich im Rahmen des ihm verfassungsrechtlich zustehenden Gestaltungs- und Typisierungsraums, wenn er Krankenhäuser generell von der Umsatzsteuer befreit, sofern mindestens 40 % der jährlichen Pflage tage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet werden ( § 4 Nr. 16b UStG 1980).**

**(BFH – V R 53/00)**

### **Gründe:**

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Frage, ob die ärztlichen Leistungen, die in dem von der Beschwerdeführerin betriebenen Sanatorium erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit sind.

I.

2

1. Die Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten der Europäischen Union über die Umsatzsteuern werden vor allem durch die Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (ABI Nr. L 145, S. 1) - im Folgenden: Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - harmonisiert.

3

Die hier für den Bereich der Krankenhausbehandlung und ärztlichen Leistung wesentlichen Bestimmungen dieser Richtlinie über die zulässige Befreiung von der Umsatzsteuer lauten:

4

Artikel 13

5

Steuerbefreiungen im Inland

6

A. Befreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten

7

(1) Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von

Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, von der Steuer:

8

<...>

9

b) die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

10

c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden;

11

<...>

12

(2) a) Die Mitgliedstaaten können die Gewährung der unter Absatz 1 Buchstaben b), g), h), i), l), m) und n) vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

13

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

14

- Leitung und Verwaltung müssen im wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, die weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an den Ergebnissen der betreffenden Tätigkeiten haben.

15

- Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei

Tätigkeiten, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen Preise angewendet werden, die unter den Preisen liegen, die von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen für entsprechende Tätigkeiten gefordert werden.

16

- Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen.

17

<...>

18

2. Spätestens die Neufassung des Umsatzsteuergesetzes aus dem Jahr 1980 dient wesentlich dem Ziel, die europarechtlichen Harmonisierungsvorgaben insbesondere der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie umzusetzen.

19

Die für das Streitjahr 1986 maßgeblichen, insoweit seit der Fassung 1980 unveränderten Bestimmungen lauten:

20

§ 4

21

Steuerbefreiungen bei Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch

22

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

23

<...>

24

14. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Satz 1 bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach Satz 1 steuerfreien Umsätze verwendet werden. Die Umsätze

eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses sind mit Ausnahme der ärztlichen Leistungen nur steuerfrei, wenn die in Nummer 16 Buchstabe b bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht

25

<...>

26

16. die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, sowie der Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime eng verbundenen Umsätze, wenn

27

a) diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden oder

28

b) bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind oder

29

<...>

30

Der hier in Bezug genommene § 67 AO in der maßgeblichen Fassung des Jahres 1986 lautet:

31

§ 67

32

Krankenhäuser

33

(1) Ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflgetage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§§ 5, 6 und 21 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden.

34

(2) Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflégetage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

II.

35

Die Beschwerdeführerin betreibt in der Rechtsform der GmbH & Co. KG eine staatlich konzessionierte Krankenanstalt (Sanatorium). Sie bot im Streitjahr 1986 in erster Linie so genannte Regenerationskuren auf dem Gebiet der Naturheilkunde an.

36

In ihrer Umsatzsteuer-Erklärung 1986 begehrte die Beschwerdeführerin, von ihren Gesamtumsätzen die auf ärztliche und arztähnliche Leistungen entfallenden Umsätze nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 steuerfrei zu belassen.

37

Das zuständige Finanzamt entsprach diesem Antrag nicht. Weder die Voraussetzungen dieser Vorschrift noch die für eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 seien gegeben. Einspruch und Klage der Beschwerdeführerin hatten keinen Erfolg. Die Nichtzulassungsbeschwerde wies der Bundesfinanzhof zurück.

38

Auf die gegen das Urteil des Finanzgerichts und den Beschluss des Bundesfinanzhofs gerichtete Verfassungsbeschwerde hob das Bundesverfassungsgericht den Beschluss des Bundesfinanzhofs auf und verwies die Sache an diesen zurück (BVerfGE 101, 151). Dabei stellte es fest, dass die angegriffenen Entscheidungen die Beschwerdeführerin in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzen, weil sie dazu führten, dass die Beschwerdeführerin allein wegen ihrer Rechtsform als Personengesellschaft von der Umsatzsteuervergünstigung ausgeschlossen werde. Eine Steuerermäßigung nur für bestimmte Unternehmer widerspreche dem System der auf Überwälzung an den Verbraucher angelegten Umsatzsteuer. Systemgerecht sei nur die Vergünstigung im Interesse der Verbraucher, nicht einzelner Unternehmer. Der sachliche Grund der Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen und sonstige Heilberufe liege in dem Zweck, die Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer zu entlasten. Der umsatzsteuerliche Belastungsgrund und der umsatzsteuerliche Entlastungszweck hätten damit keinen Bezug zur jeweiligen Rechtsform unternehmerischer Betätigung. Der Bundesfinanzhof werde im Revisionsverfahren zu prüfen haben, ob es andere tragfähige Differenzierungsgründe gebe.

39

Der Bundesfinanzhof hat daraufhin die Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts zugelassen, sie aber mit dem nunmehr angegriffenen Urteil als unbegründet

zurückgewiesen. Zwar verletze das Urteil des Finanzgerichts die Beschwerdeführerin insoweit in ihrem Grundrecht aus Art. 3 Abs. 1 GG, als die Urteilsbegründung dazu führe, dass die Beschwerdeführerin allein deshalb von der Umsatzsteuerbefreiung in Bezug auf die von ihr erbrachten ärztlichen Leistungen ausgenommen sei, weil sie diese in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG erbringe. Gleichwohl habe das Finanzgericht im Ergebnis die begehrte Steuerbefreiung zu Recht abgelehnt, weil die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 nicht erfüllt seien und - unabhängig von der Rechtsform der Beschwerdeführerin aus anderen Gründen - auch eine Steuerbefreiung der Krankenhausumsätze nach § 4 Nr. 14 UStG 1980 nicht in Betracht komme. Denn die Beschwerdeführerin könne die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 nicht beanspruchen, da sie kein Arzt sei und auch keine Arztpraxis, sondern ein Krankenhaus betreibe. Umsätze aus dem Betrieb privater Krankenhäuser, die nicht von einem Arzt betrieben würden, fielen nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980. Dies ergebe sich aus der Gesetzesbegründung und einer richtlinienkonformen Auslegung der Vorschrift. § 4 Nr. 14 UStG 1980 erfasse nur diejenigen Heilbehandlungen, die außerhalb von Krankenhäusern in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Patient und Behandelndem erbracht würden. Umsätze von Krankenhäusern hingegen seien, auch soweit sie die ärztliche Heilbehandlung einschlossen, nur dann steuerfrei, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 in Verbindung mit § 67 AO erfüllten.

III.

40

Mit ihrer Verfassungsbeschwerde rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung ihres Grundrechts aus Art. 3 Abs. 1 GG durch das Urteil des Bundesfinanzhofs.

41

Der Bundesfinanzhof vertrete in dem angegriffenen Urteil die Auffassung, sie, die Beschwerdeführerin, sei kein Arzt im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG 1980, sie betreibe (lediglich) ein Krankenhaus. Damit stelle der Bundesfinanzhof unter Verstoß gegen die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts auf ihr Unternehmen und nicht auf die von ihr erbrachten Leistungen ab. Denn es könne eben nicht darauf ankommen, ob ein Arzt als natürliche Person ärztliche Leistungen erbringe oder wie in ihrem Fall eine GmbH & Co. KG.

42

Die Begründung des Bundesfinanzhofs sei in sich widersprüchlich. Einerseits führe der Bundesfinanzhof aus, dass die Steuerbefreiung in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG 1980 nicht nur von einem Angehörigen der dort bezeichneten Berufe (z.B. einem Arzt), sondern auch von einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beansprucht werden könne. Andererseits werde bei ihr aber nicht auf die erbrachte Leistung, sondern darauf abgestellt, dass sie kein Arzt sei. Damit verstoße der Bundesfinanzhof gegen die Ausführungen des Bundesverfassungsgerichts, wonach es nur auf die Leistung als solche, nicht aber auf die Person des Leistenden ankomme. Es dürfe auch

keinen Unterschied machen, ob die Leistungen innerhalb oder außerhalb eines Krankenhauses erbracht würden.

43

Wolle man gleichwohl auf § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 abstellen, würde sie ebenfalls in ihrem Anspruch auf Gleichbehandlung verletzt, denn die Vorschrift selbst erscheine verfassungswidrig. Die Bestimmung verlange für die Steuerbefreiung lediglich, dass mindestens 40 vom Hundert der Pflage tage auf Patienten entfielen, bei denen für die Krankenhausleistung kein höheres Entgelt als nach der Bundespflegesatzverordnung zulässig berechnet werde. Die Privilegierung bestehe also auch dann, wenn überwiegend, nämlich zu 60 vom Hundert der Pflage tage, ein höheres Entgelt berechnet werde. Das Bundesverfassungsgericht habe für die umsatzsteuerliche Privilegierung einzelner Unternehmer oder Umsätze besondere sachliche Gründe gefordert. Dass aber alle Umsätze von Krankenhäusern, auch wenn sie nur zu einem untergeordneten Teil von 40 vom Hundert mit Sozialversicherungsträgern abrechneten, zu einem übergeordneten Teil von 60 vom Hundert aber höhere Preise verlangten, umsatzsteuerlich insgesamt - nicht nur bezüglich der von den Sozialversicherungsträgern zu finanzierenden Leistungen - privilegiert seien, lasse sich nicht durch sachliche, schon gar nicht durch besondere sachliche Gründe rechtfertigen.

IV.

44

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen. Die Annahmeveraussetzungen des § 93 a Abs. 2 BVerfGG liegen nicht vor. Der Verfassungsbeschwerde kommt keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung zu; die von ihr aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen sind geklärt. Die Annahme der Verfassungsbeschwerde ist auch nicht zur Durchsetzung des von der Beschwerdeführerin hier allein geltend gemachten Anspruchs auf Gleichbehandlung angezeigt. Eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht erkennbar.

45

Soweit die Verfassungsbeschwerde gegen die Auffassung des Bundesfinanzhofs gerichtet ist, die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen seien in richtlinienkonformer Auslegung als in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Betrieb eines Krankenhauses erbracht zu verstehen und könnten deshalb grundsätzlich nur nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980, nicht aber nach § 4 Nr. 14 UStG 1980 von der Umsatzsteuer befreit werden, überprüft das Bundesverfassungsgericht nicht, ob dieser Standpunkt mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist (1.). Darüber hinausgehende, jenseits europarechtlicher Bindungen liegende Verstöße des Bundesfinanzhofs gegen Art. 3 Abs. 1 GG sind insoweit, auch mit Blick auf § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980, nicht erkennbar (2.). Die Verfassungsbeschwerde bleibt schließlich auch ohne Erfolg, soweit sie § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 als gleichheitswidrig rügt (3.).

46

1. a) Mit § 4 Nr. 14 UStG 1980 hat der Gesetzgeber Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie) und mit § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 den Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b der Richtlinie umgesetzt. Für die Abgrenzung der beiden Befreiungstatbestände - der Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin auf der einen und der aus einer Krankenhausbehandlung auf der anderen Seite - folgt der Bundesfinanzhof der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, wonach entscheidend auf den Ort der erbrachten Leistung abzustellen ist. Leistungen, die außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden, unterfallen danach der Befreiungsvorschrift des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, wohingegen Leistungen, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen bestehen, die üblicherweise ohne Gewinnerzielungsabsicht in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie zum Beispiel zum Schutz der menschlichen Gesundheit erbracht werden, nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie von der Umsatzsteuer befreit sind (Nr. 8 der Entscheidungsgründe des BFH unter Berufung auf EuGH, Urteil vom 23. Februar 1988, Rs. 353/85, Kommission/Vereinigtes Königreich, Slg. 1988, S. 817, Rn. 32 f.; Urteil vom 10. September 2002, Rs. C-141/00, Kügler GmbH, Rn. 36, Slg. 2002, S. I-06833 sowie Urteil vom 6. November 2003, Rs. C-45/01, Dornier-Stiftung, Slg. 2003, S. I-12911, Rn. 47). Der Bundesfinanzhof entnimmt der zitierten Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften schließlich auch den Grundsatz, dass sich die Befreiungstatbestände nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b und c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie prinzipiell gegenseitig ausschließen. Demnach findet nach seiner Auffassung auf Umsätze der Krankenhäuser, deren Steuerbefreiung sich nach den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 bestimmt, die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG 1980 grundsätzlich keine Anwendung.

47

b) Soweit mit einer Verfassungsbeschwerde angegriffene Behörden- oder Gerichtsentscheidungen auf europäischem Gemeinschaftsrecht oder auf diesem umsetzendem innerstaatlichem Recht beruhen, kann die Prüfung dieser Hoheitsakte durch das Bundesverfassungsgericht auf ihre Vereinbarkeit mit Grundrechten oder grundrechtsgleichen Rechten eingeschränkt sein. Denn über die Anwendbarkeit von abgeleitetem Gemeinschaftsrecht in Deutschland, das als Rechtsgrundlage für ein Verhalten deutscher Gerichte und Behörden im Hoheitsbereich der Bundesrepublik Deutschland in Anspruch genommen wird, übt das Bundesverfassungsgericht seine Gerichtsbarkeit nicht mehr aus und überprüft dieses Recht mithin nicht am Maßstab der Grundrechte des Grundgesetzes, solange die Europäischen Gemeinschaften, insbesondere die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, einen wirksamen Schutz der Grundrechte gegenüber der Hoheitsgewalt der Gemeinschaften generell gewährleisten, der dem vom Grundgesetz jeweils unabdingbar gebotenen Grundrechtsschutz im Wesentlichen gleich zu achten ist, zumal den Wesensgehalt der jeweiligen Grundrechte generell verbürgt (vgl. BVerfGE 73, 339 <387 102, 147 <162 ff.> ). Auch eine innerstaatliche Rechtsvorschrift, die eine Richtlinie in deutsches Recht umsetzt, wird nach diesen Grundsätzen insoweit nicht an den Grundrechten des Grundgesetzes gemessen, als das Gemeinschaftsrecht keinen Umsetzungsspielraum lässt, sondern zwingende

Vorgaben macht (vgl. BVerfG, Beschluss vom 13. März 2007 - 1 BvF 1/05 – Umdruck S. 24). Die Rücknahme der Prüfungsbefugnis des Bundesverfassungsgerichts endet allerdings dort, wo auch die Bindungswirkung der europarechtlichen Vorgaben endet. Jenseits dessen unterliegen die Entscheidungen von Behörden und Gerichten, auch wenn sie Gemeinschaftsrecht anwenden, der uneingeschränkten Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht.

48

c) In Anwendung dieser Grundsätze misst das Bundesverfassungsgericht das angegriffene Urteil des Bundesfinanzhofs nicht an den Grundrechten, so auch nicht an dem von der Beschwerdeführerin allein geltend gemachten Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG, soweit der Bundesfinanzhof die Leistungen der Beschwerdeführerin dem Steuerbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 zuordnet und für diese Leistungen daneben eine Befreiung nach § 4 Nr. 14 UStG 1980 grundsätzlich ausschließt. Denn Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b und c der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie läßt den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften insoweit keinen Spielraum bei seiner Umsetzung. Dies gilt sowohl im Hinblick auf den Gegenstand der Leistungen, die in diesem Zusammenhang von der Umsatzsteuer befreit werden dürfen, als auch in Bezug auf das Verhältnis der Befreiungstatbestände zueinander. Soweit Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie Umsetzungsspielräume im Hinblick auf die Präzisierung der Bedingungen eröffnet, unter denen private Krankenanstalten oder ähnliche Einrichtungen den Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, und diese Spielräume in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a näher umschreibt, werden hiervon die im vorliegenden Fall für die Zuordnung der Leistungen der Beschwerdeführerin zu dem Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 maßgeblichen Merkmale nicht erfasst.

49

Dass der Grundrechtsschutz, den das Gemeinschaftsrecht gegen die hier in Rede stehende Umsetzung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bietet, hinter dem des Grundgesetzes zurückbleibe, macht die Beschwerdeführerin selbst nicht geltend. Dafür bestehen auch keine Anhaltspunkte.

50

Für die in Anwendung bindender europarechtlicher Vorgaben erfolgte Zuordnung der Leistungen der Beschwerdeführerin zum Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 ist schließlich auch nicht deshalb gleichwohl die verfassungsgerichtliche Überprüfung eröffnet, weil der Bundesfinanzhof sich zur Begründung seiner Auffassung auch auf Erwägungen aus den Gesetzesmaterialien zu § 4 Nr. 14 UStG 1980 gestützt hat. Denn die zu dem gleichen Ergebnis führende richtlinienkonforme Auslegung des § 4 Nr. 14 und 16 Buchstabe b UStG 1980 ist für sein Urteil selbständig tragend.

51

Die Rücknahme der bundesverfassungsgerichtlichen Überprüfung gilt schließlich auch für die Frage der Tragfähigkeit der vom Bundesfinanzhof im Anschluss an die

Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften dafür angeführten Rechtfertigungsgründe, dass die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG 1980 generell von der Umsatzsteuer befreit sind, die Umsätze eines Krankenhauses, auch soweit sie ärztliche Leistungen betreffen, hingegen nur, wenn sie von gemeinnützigen Krankenhäusern nach Maßgabe des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 erbracht werden. Die Unterscheidung ist demzufolge dadurch sachlich gerechtfertigt, dass die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt nach § 4 Nr. 14 UStG 1980 regelmäßig außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem erbracht werden, während die ärztliche Behandlung durch Krankenhäuser regelmäßig aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen besteht, die in einer Vielzahl sonstiger Krankenhausleistungen eingebettet sind und mit diesen einheitlich umsatzsteuerrechtlich behandelt werden müssen.

52

2. Eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG ist auch nicht erkennbar, soweit der Bundesfinanzhof der Beschwerdeführerin die Berufung auf den Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 versagt. Nach dieser Vorschrift sind die Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses mit Ausnahme der ärztlichen Leistungen nur steuerfrei, wenn die in § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind.

53

a) Soweit § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 eine Ausnahme von den einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen der Steuerbefreiung bei der Krankenhausbehandlung im Hinblick auf die "ärztlichen Leistungen" des durch einen Arzt betriebenen Krankenhauses vorsieht, werden im rechtswissenschaftlichen Schrifttum Zweifel geäußert, ob die europarechtlichen Vorgaben der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie eine solche Sonderbestimmung zulassen (vgl. Kellersmann, UR 2000, S. 505 <515>; Husmann, in: Rau/Dürwächter, UStG, § 4 Nr. 14, Rn. 117, Stand: Mai 2006; Schmidbauer/Wittstock, UR 2005, S. 297 <301>).

54

Das Bundesverfassungsgericht ist indessen nicht zuständig für die Beantwortung der Frage der Vereinbarkeit einer innerstaatlichen Norm des einfachen Rechts mit den Bestimmungen des europäischen Gemeinschaftsrechts (vgl. BVerfGE 115, 276 <299 f.> ). Damit ist auch die Frage der Vereinbarkeit des § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 mit den Vorgaben der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht entzogen.

55

b) Soweit § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 die Umsätze eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses, die seine ärztlichen Leistungen betreffen, generell von der Umsatzsteuer befreit, setzt die Vorschrift jedenfalls keine bindenden Vorgaben aus der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie um. Damit unterliegen die Vorschrift und ihre

Anwendung durch die Gerichte der verfassungsgerichtlichen Überprüfung auf ihre Vereinbarkeit mit Grundrechten oder grundrechtsgleichen Rechten.

56

Die Erwägungen des Bundesfinanzhofs, mit denen er der Beschwerdeführerin die Berufung auf den Sonderbefreiungstatbestand des § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 versagt, sind, insbesondere vor dem Hintergrund der Entscheidung des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 10. November 1999 (BVerfGE 101, 151), im Ausgangspunkt zumindest missverständlich. Denn der Bundesfinanzhof hält § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 deshalb nicht für einschlägig, weil die Beschwerdeführerin "kein Arzt ist und auch keine Arztpraxis, sondern (lediglich) ein Krankenhaus betreibt" (Nr. 6 der Urteilsgründe). Diese Ausführungen könnten dahin verstanden werden, dass der Bundesfinanzhof letztlich wiederum mit Rücksicht auf die Rechtsform der Klägerin - juristische Person statt Arzt - die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift versagt hat. Das macht die Beschwerdeführerin auch geltend. Träfe dies zu, hätte der Bundesfinanzhof nicht nur erneut aus den vom Zweiten Senat in seiner Entscheidung vom 10. November 1999 genannten Gründen das Gleichbehandlungsgebot verletzt (vgl. BVerfGE 101, 151 <156 f.>), sondern auch gegen die von dieser Entscheidung ausgehende Bindungswirkung verstoßen.

57

Diese Bedenken erweisen sich indes im Ergebnis als unberechtigt. Der Verweis auf die fehlende "Arzt"-Eigenschaft bezieht sich offenbar nicht auf die Rechtsform sondern die Systematik der Befreiungstatbestände. Der Bundesfinanzhof stellt daher auch im weiteren Verlauf seiner Urteilsgründe ausdrücklich klar, dass er der Ansicht des Bundesverfassungsgerichts folgt, wonach der Beschwerdeführerin nicht lediglich mit Hinweis auf ihre Rechtsform die begehrte Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG 1980 versagt werden darf. Das stehe auch in Übereinstimmung mit seiner sonstigen Rechtsprechung zu dieser Vorschrift und der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (vgl. Nr. 9 der Entscheidungsgründe).

58

Tragender Grund für den generellen Ausschluss einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG 1980 ist nach Auffassung des Bundesfinanzhofs vielmehr die Zuordnung der Leistungen der Beschwerdeführerin zum Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980. Den vom Zweiten Senat des Bundesverfassungsgerichts in seinem Beschluss vom 10. November 1999 geforderten tragfähigen Differenzierungsgrund für die unterschiedliche Behandlung der verschiedenen Befreiungstatbestände (vgl. BVerfGE 101, 151 <157> ) sieht der Bundesfinanzhof in den hierfür bereits genannten (oben unter 1 c), den europarechtlichen Vorgaben entnommenen Rechtfertigungsgründen. Insoweit sind die Erwägungen des Bundesfinanzhofs indessen der verfassungsgerichtlichen Überprüfung entzogen.

59

Die Beschwerdeführerin macht mithin ohne Erfolg geltend, zu Unrecht vom Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 ausgeschlossen worden zu

sein. Denn die Zuordnung ihrer Leistungen zu dem Befreiungstatbestand des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Ob es daneben in einer nennenswerten Größenordnung eine Gruppe von Ärzten gibt, die für Umsätze wegen ärztlicher Leistungen aus dem Betrieb ihres Krankenhauses nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 eine Steuerbefreiung beanspruchen können, ohne dass diese Umsätze vorrangig dem § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 zugeordnet werden müssten, ist nicht erkennbar. Die Beschwerdeführerin hat dafür jedenfalls nichts substantiiert vorgebracht. Sie beschränkt sich vielmehr ohne Erfolg darauf, für sich selbst die Steuerprivilegierung nach § 4 Nr. 14 Satz 3 UStG 1980 zu beanspruchen.

60

3. Auch soweit die Beschwerdeführerin die Verfassungswidrigkeit des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 rügt, hat ihre Verfassungsbeschwerde keinen Erfolg. Sie beanstandet als sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung gegenüber anderen Krankenhausbetreibern, dass es nach dieser Bestimmung für die Umsatzsteuerbefreiung sämtlicher Umsätze eines Krankenhauses genügt, wenn – wie der in Bezug genommene § 67 AO es fordert - auch nur 40 vom Hundert der jährlichen Pflage in einem Krankenhaus im Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen nach der Bundespflegesatzverordnung berechnet werden, oder in einem Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, für ebenfalls mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflage den Patienten jedenfalls kein höheres Entgelt für Krankenhausleistungen berechnet wird. Mit dieser Unterscheidung hat der Gesetzgeber den ihm hier verfassungsrechtlich zustehenden Gestaltungs- und Typisierungsspielraum jedoch nicht überschritten.

61

a) Nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 sind Krankenhäuser von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllen. Mit dieser Regelung nutzt der Steuergesetzgeber den Spielraum, den Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe b und Abs. 2 Buchstabe a Anstrich 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ihm einräumt. Danach können die Mitgliedstaaten die Gewährung der Steuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen außerhalb öffentlicher Einrichtungen davon abhängig machen, dass staatlich genehmigte Preise nicht überstiegen werden. Ob der Gesetzgeber sich mit der in § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG 1980 in Verbindung mit § 67 AO getroffenen Regelung im Rahmen des ihm gemeinschaftsrechtlich eröffneten Handlungsspielraums hält, wird vom Bundesverfassungsgericht wiederum nicht überprüft (vgl. dazu bereits oben unter 2 a).

62

b) Die Unterscheidung der Krankenhäuser in § 4 Nr. 16 Buchstabe b in Verbindung mit § 67 Abs. 1 und 2 AO danach, in welchem Umfang sie in Höhe festgelegter Pflegesätze abrechnen, wird durch legitime, hinreichend gewichtige Sachgründe gerechtfertigt. Zweck dieser Steuerbefreiung ist es, die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten von der Umsatzsteuer zu entlasten (BFH, Urteil

vom 25. November 1993 – V R 64/89 –, BFHE 173, 242; Verweyen, in: Hartmann/Metzenmacher, § 4 Nr. 16 UStG 1980, Rn. 25; Birkenfeld, Umsatzsteuer-Handbuch, 2005, § 98 Rn. 15; so auch für die Umsatzsteuerbefreiung der ärztlichen Behandlung: BVerfGE 101, 151 <157> m.w.N.). Eine Besteuerung der ihnen gegenüber abgerechneten Leistungen würde ansonsten zu höheren Kosten der Sozialversicherung führen und liefe den Bestrebungen zur Kostendämpfung im Gesundheitswesen zuwider. Die in § 67 AO angesprochenen allgemeinen Krankenhausleistungen werden - im Gegensatz zu Wahlleistungen - im Regelfall von den Sozialversicherungsträgern übernommen. In der Konsequenz dieser Regelung liegt es, dass auch selbstzahlende Privatpatienten und deren Kostenträger durch die Umsatzsteuerbefreiung gefördert werden, sofern die von den Krankenhäusern berechneten Entgelte sich auch ihnen gegenüber im Kostenrahmen des § 67 AO bewegen, weil diese sich mit den allgemeinen Krankenhausleistungen begnügen (vgl. BFH, Urteil vom 25. November 1993 – V R 64/89 –, BFHE 173, 242).

63

Der beschriebene Zweck der Steuerbefreiung folgt auch aus der Entstehungsgeschichte des § 67 AO, der aus § 10 Gemeinnützigkeitsverordnung vom 24. Dezember 1953 (BGBl I 1953, S. 1592) - im Folgenden: GemV - hervorgegangen ist. § 10 GemV verlangte für die Steuerbefreiung eines Krankenhauses, dass dieses in besonderem Maße der "minderbemittelten Bevölkerung" diene (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 GemV). Die Steuerbefreiung hing von der Höhe der berechneten Pflegesätze (§ 10 Abs. 2 Nr. 1 GemV) sowie von der Anzahl der auf Kranke der Sozialversicherung, der Kriegsopferversorgung und der öffentlichen Fürsorge entfallenden Verpflegungstage oder der Höhe der von Selbstzahlern verlangten Pflegesätze und Gebühren ab (§ 10 Abs. 2 Nr. 2 GemV). Die Vorschrift wollte die Gesundheitskosten für Mitglieder der Sozialversicherungen niedrig halten. Diese Zwecksetzung übernimmt § 67 AO (vgl. die Begründung zu § 67 im Bericht und Antrag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags zum Entwurf einer Abgabenordnung, BTDrucks 7/4292, S. 22; Gersch, in: Klein, AO, 9. Auflage, § 67 Rn. 3).

64

Dass die Umsatzsteuerbefreiung den – privaten – Krankenhäusern mit der dargestellten, weiterführenden Zielsetzung zugute kommen soll, wird im Grundsatz auch von der Beschwerdeführerin nicht in Frage gestellt. Sachlich gerechtfertigt ist indes auch, dass die Umsatzsteuerbefreiung nach der gesetzlichen Regelung bereits dann für ein Krankenhaus insgesamt greift, wenn zumindest 40 vom Hundert der jährlichen Pflage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen oder jedenfalls keine höheren berechnet werden. Mit der Festlegung dieser prozentualen Grenze hält sich der Gesetzgeber im Rahmen des ihm hierbei zustehenden weiten Gestaltungs- und Pauschalierungsspielraums. Er knüpft damit an die in gleicher Höhe bereits in § 10 Abs. 2 Nr. 2 Gemeinnützigkeitsverordnung 1953 enthaltene Voraussetzung zur Bestimmung, ob eine Krankenanstalt in besonderem Maße dem geforderten Gemeinnützigkeitszweck dient, an. Substantiierte Anhaltspunkte dafür, dass die entsprechende Annahme im Hinblick auf die mit der Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhäuser verfolgten Gemeinwohlziele nicht in gleicher Weise gerechtfertigt wäre, sind von der Beschwerdeführerin nicht vorgetragen und auch sonst nicht erkennbar. Der

Standpunkt des Gesetzgebers, dass bei einer Abrechnung in etwa in Höhe der Selbstkosten, wie nach den Sätzen der Bundespflegesatzverordnung angestrebt, bei mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflage das jeweilige Krankenhaus insgesamt in erheblichem Umfang zur Kostenentlastung für die Sozialversicherungsträger beiträgt und damit der Kostendämpfung im Gesundheitswesen dient, ist nicht offensichtlich fehlsam. Zudem lässt sich die typisierte Grenze von 40 vom Hundert der Pflage einfach feststellen und überprüfen.

65

Diese Entscheidung ist unanfechtbar (§ 93 d Abs. 1 Satz 2 BVerfGG).