

Ermittlung der Rückzahlungsbeträge an Krankenkassen bei Rückforderung der Umsatzsteuer aus Zytostatikaherstellung in Krankenhausapotheken

Anmerkungen und Hinweise zur Mitteilung der Pressestelle des BGH

Nr. 17/2019 und den Urteilen v. 20.02.2019 in den Verfahren
VIII ZR 7/18; VIII ZR 66/18; VIII ZR 115/18 und VIII ZR 189/18

Der BGH hat in vier Revisionsverfahren durch Urteile vom 20.02.2019 zur Frage der Rückforderung von Umsatzsteuer bei der Herstellung von Zytostatika durch Krankenhausapotheken die Entscheidungen der jeweiligen Vorinstanz aufgehoben und die Verfahren zur Aufklärung weiterer Sachverhaltselemente an die Berufungsgerichte zurückverwiesen. Dabei geht der VIII. Zivilsenat davon aus, dass dem Krankenhausträger bei der steuerrechtlichen Rückabwicklung auf jeden Fall ein etwaig bezüglich der eingekauften Grundstoffe vorgenommener Vorsteuerabzug rückwirkend verloren geht und dieser nicht ohne weiteres mit dem Nettopreis gleichzusetzen ist.

Es ist in Fachkreisen bekannt, dass die Werte nach der Lauer-Taxe nicht die Einkaufspreise der Zytostatika-Bestandteile wiedergeben, da nahezu jeder Krankenhausträger spezielle Rabatte, Boni und/oder sonstige Sondervorteile erzielen kann, da sie Großabnehmer dieser Bestandteile sind. Die Krankenhausträger müssen daher bei der Ermittlung der ihnen konkret zuzurechnenden Vorsteuerkürzung ihre Eingangsrechnungen mit den erhaltenen Sonderkonditionen offenlegen, so dass die dadurch geschaffene Transparenz viele Krankenhausträger zwingen wird, zur Vermeidung der Offenlegung aller Sondervorteile, sinnvollen Vergleichsangeboten der Krankenkassen näher zu treten.

Der vom BGH andiskutierte Nachteil der Festsetzung von hohen Nachzahlungszinsen (§§ 233a, 238 AO) wird in vielen Fällen durch einen zu saldierenden Vorteil für den Verzicht auf eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 15a UStG für Anschaffungs- oder Herstellungskosten in neue Zytostatikagebäude, -labors oder andere damit zusammenhängende Vermögengegenstände (Abs. 1) sowie sonstige damit verbundene Leistungen (Abs. 3) für die Jahre 2005-2011 mehr als kompensiert, da diese anzurechnenden Vorteile nicht verjährt sind (Rechtsgedanke des § 215 BGB).

Es empfiehlt sich daher dringend, konkreten steuerberatenden Sachverstand zur Ermittlung des zu saldierenden Vor- und Nachteilsausgleichs in Anspruch zu nehmen, um nicht in weiteren Gerichtsverfahren vor den ordentlichen Gerichten oder den Sozialgerichten durch unvollständige Argumentation wertvolles Tatsachenmaterial zu verlieren oder konkret nachweisbare Gegenpositionen durch unvollständigen Vortrag verlustig zu gehen.

Dr. Daiber & Partner Stuttgart mbB
Dr. Karlheinz Autenrieth
Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

[\[Seite drucken\]](#)[\[Fenster schließen\]](#)

Bundesgerichtshof

Mitteilung der Pressestelle

Nr. 17/2019

Streit zwischen privaten Krankenversicherern und Krankenhäusern: Zu Unrecht für die Herstellung von Krebsmedikamenten gezahlte Umsatzsteuer kann unter Umständen teilweise zurückgefordert werden

Urteile vom 20. Februar 2019 – VIII ZR 7/18, VIII ZR 66/18, VIII ZR 115/18 und VIII ZR 189/18

Der Bundesgerichtshof hat heute entschieden, dass eine – tatsächlich nicht angefallene – Umsatzsteuer, die für patientenindividuell hergestellte Zytostatika im Rahmen einer ambulanten Krankenhausbehandlung seitens der Apotheke des Krankenhauses in Übereinstimmung mit der Sichtweise der maßgeblichen Verkehrskreise als Teil der geschuldeten Vergütung berechnet worden ist, unter bestimmten Voraussetzungen – abzüglich des nachträglich entfallenden Vorsteuerabzugs der Krankenhausträger – an die Patienten beziehungsweise an deren private Krankenversicherer zurückzugewähren ist. Dies ergibt sich aus einer gebotenen ergänzenden Vertragsauslegung der getroffenen Vereinbarungen.

Sachverhalt:

Den heute entschiedenen vier Fällen liegen Rückforderungsbegehren privater Krankenversicherer aus übergegangenem Recht der bei ihnen versicherten Patienten zugrunde. Die Patienten haben an den jeweiligen Krankenhausträger Umsatzsteuer für die durch die hauseigenen Apotheken patientenindividuell erfolgte Herstellung von Zytostatika (Krebsmedikamenten zur Anwendung in der Chemotherapie), die im Rahmen ambulanter Krankenhausbehandlungen verabreicht wurden, gezahlt. Für die Abgabe solcher Medikamente an in den Jahren 2012 und 2013 ambulant in den Krankenhäusern behandelte Patienten stellten die beklagten Krankenhausträger jeweils Rechnungen aus, die eine Umsatzsteuer in Höhe von 19 % auf den Abgabepreis entweder gesondert auswiesen oder miteinschlossen. Die Finanzbehörden und die maßgeblichen Verkehrskreise gingen zum damaligen Zeitpunkt von einer entsprechenden Umsatzsteuerpflicht aus. Den in den Rechnungsbeträgen enthaltenen Umsatzsteueranteil führten die beklagten Krankenhausträger an die zuständigen Finanzämter ab. Dass die Umsatzsteuerfestsetzungen bestandskräftig geworden seien, haben die Beklagten nicht geltend gemacht. Die Krankenversicherer der Patienten erstatteten diesen die Rechnungsbeträge nach Maßgabe der jeweils geschlossenen Versicherungsverträge vollständig oder anteilig.

Im Jahr 2014 erging ein Urteil des Bundesfinanzhofs (im Folgenden: BFH; veröffentlicht in BFHE 247, 369), wonach die Verabreichung individuell für den einzelnen Patienten in einer Krankenhausapotheke hergestellter Zytostatika im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten Heilbehandlung als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gemäß § 4 Nr. 16b UStG aF (= § 4 Nr. 14b UStG nF) steuerfrei ist. Im

Jahr 2016 folgte ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (III C 3 - S 7170/11/10004; UR 2016, 891), mit dem dieses unter entsprechender Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses klarstellte, dass der Entscheidung des BFH in der Finanzverwaltung gefolgt werde. Zugleich wies das Bundesministerium der Finanzen in dem genannten Schreiben unter anderem auf die Möglichkeit einer Berichtigung der wegen unrichtigen Ausweises der Steuer geschuldeten Beträge nach dem Umsatzsteuergesetz und auf einen dann eintretenden rückwirkenden Ausschluss der hierauf bezogenen Vorsteuerabzüge hin.

Bisherige Prozessverläufe:

Die Berufungsgerichte sind mit verschiedenen Begründungsansätzen zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangt, wobei sie sich im Schwerpunkt damit zu befassen hatten, welchen Inhalt die jeweiligen vertraglichen Preisabreden zwischen den Krankenhausträgern und den Patienten und welche Auswirkungen die Entscheidung des BFH und das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen auf diese Vereinbarungen haben.

In dem Verfahren **VIII ZR 7/18** hat das Berufungsgericht eine stillschweigend zustande gekommene Bruttopreisabrede bejaht, also die Umsatzsteuer als unselbständigen Vergütungsanteil bewertet. Es hat dann aber eine Anpassung des Vertrags wegen Störung der Geschäftsgrundlage angenommen und den beklagten Krankenhausträger zur vollständigen Rückzahlung der entrichteten Umsatzsteueranteile verurteilt. Demgegenüber ist das Berufungsgericht in der Sache **VIII ZR 66/18** von Nettopreisabreden ausgegangen und hat angenommen, dass der zu Unrecht gezahlte Umsatzsteueranteil infolge seiner Selbständigkeit von vornherein nicht geschuldet gewesen und daher nach Bereicherungsrecht zurückzugewähren sei. In dem Rechtsstreit **VIII ZR 115/18** hat das Berufungsgericht dem beklagten Krankenhausträger ein bis zur Grenze der Unbilligkeit bindendes Preisbestimmungsrecht zugestanden, das dieser in Form einer Bruttopreisabrede wirksam ausgeübt habe. Dementsprechend hat es einen Rückforderungsanspruch des klagenden Krankenversicherers verneint. In dem Verfahren **VIII ZR 189/18** hat sich das Berufungsgericht mit dem Charakter der Preisabreden nicht näher befasst, wegen einer Störung der Geschäftsgrundlage aber einen Rückforderungsanspruch bezüglich der zu Unrecht entrichteten Umsatzsteuer dem Grunde nach bejaht, diesen allerdings in der Höhe des drohenden Wegfalls des vorgenommenen Vorsteuerabzugs gekürzt.

Die Entscheidung des Bundesgerichtshofs:

Der unter anderem für das Kaufrecht zuständige VIII. Zivilsenat des Bundesgerichtshofs hat sämtliche Berufungsurteile aufgehoben und die Sachen an das jeweilige Berufungsgericht zurückverwiesen.

Die jeweils getroffenen Vereinbarungen zwischen Patient und Krankenhausträger über die Vergütung für die Verabreichung von Zytostatika sind als Bruttopreisabreden einzuordnen, bei denen der darin eingeschlossene – tatsächlich aber nicht angefallene – Umsatzsteueranteil nur einen unselbständigen und damit (anders als bei einer Nettopreisabrede) nicht automatisch rückforderbaren Vergütungsbestandteil darstellt. Denn die Annahme einer Nettopreisvereinbarung setzt eine – hier nicht gegebene – unmissverständliche Übereinkunft dahin voraus, dass der Umsatzsteueranteil nur gezahlt werden muss, wenn und soweit er steuerrechtlich geschuldet ist. Über die konkrete Höhe der (Bruttopreis-)Vergütungen haben sich die Vertragsparteien hier spätestens durch Rechnungstellung und vorbehaltlose Zahlung stillschweigend geeinigt. Anders als teilweise angenommen, wurde den Krankenhausträgern nicht ein Recht zu einer – bis zur Grenze der Unbilligkeit bindenden – einseitigen Preisbestimmung eingeräumt. Ein solches widerspräche dem (wirklichen oder mutmaßlichen) Willen und den Interessen der Beteiligten.

Die getroffenen Bruttopreisabreden hindern jedoch eine (teilweise) Rückforderung des gezahlten Umsatzsteueranteils nicht. Denn im Hinblick auf das Urteil des BFH aus dem Jahr 2014 und das diese Rechtsprechung (auch) rückwirkend für anwendbar erklärende Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom September 2016 ist es den Krankenhausträgern nunmehr möglich, die zunächst an das Finanzamt abgeführten Umsatzsteuerbeträge – ohne auf eine finanzgerichtliche Durchsetzung ihrer Ansprüche angewiesen zu sein – nachträglich zurückzufordern. Dies führt unter bestimmten Umständen dazu, dass die Preisvereinbarungen eine planwidrige Regelungslücke aufweisen, die im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung zu schließen ist. Hierfür ist maßgebend, ob die Vertragsparteien bei Kenntnis der – bereits zum Zeitpunkt der Vertragsschlüsse bestandenen – wahren Steuerrechtslage sowie der daran anknüpfenden rechtstatsächlichen Entwicklungen (Änderung der Steuerpraxis) als redliche Vertragsparteien hypothetisch

einen abweichenden Preis vereinbart hätten. Diese hypothetisch vereinbarte Vergütung ist, da dem Krankenhausträger bei der steuerrechtlichen Rückabwicklung auf jeden Fall ein etwaig bezüglich der eingekauften Grundstoffe vorgenommener Vorsteuerabzug rückwirkend verloren geht, nicht ohne weiteres mit dem Nettopreis gleichzusetzen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Vertragsparteien statt der angesetzten Vergütung hypothetisch einen um die Differenz zwischen Umsatzsteueranteil und vorgenommenem Vorsteuerabzug verminderten Preis vereinbart hätten.

Daher ist von den Berufungsgerichten – soweit noch nicht geschehen – zu klären, ob und in welcher Höhe auf die getätigten Umsätze bezogene Vorsteuerabzüge von den beklagten Krankenhausträgern vorgenommen worden sind. Dagegen haben die Berufungsgerichte keine Feststellungen zu dem den beklagten Krankenhausträgern bei einer Rückabwicklung entstehenden, von diesen jeweils nicht näher konkretisierten Verwaltungsaufwand zu treffen. Denn dieser hat für eine ergänzende Vertragsauslegung ebenso außer Betracht zu bleiben wie auch der Umstand, dass die Patienten die Umsatzsteuer nachträglich betrachtet für eine ungewisse Zeit "verauslagt" haben.

In bestimmten Fällen können dem Krankenhausträger allerdings erhebliche finanzielle Nachteile aus der Festsetzung von Nachzahlungszinsen (§§ 233a, 238 AO) auf den rückwirkend entfallenden Vorsteuerabzug drohen. Dies könnte dann der Fall sein, wenn die Krankenhausträger – wie in den Verfahren VIII ZR 115/18 und VIII ZR 189/18 – Rechnungen mit den in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 und 8, § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG vorgesehenen Angaben (Nettoentgelt, Steuersatz, Steuerbetrag) ausgestellt haben (gesonderter Umsatzsteuerausweis). Denn dann ist die Umsatzsteuer bis zu dem Zeitpunkt der Rechnungskorrektur und Berichtigung des Steuerbetrags gegenüber dem Finanzamt geschuldet (§ 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG) und somit von der Finanzverwaltung bis dahin nicht zugunsten des Krankenhausträgers zu verzinsen. Demgegenüber hätten die Krankenhausträger bei strikter Anwendung der Zinsvorschriften Zinsen auf die vorgenommenen (und nun rückwirkend entfallenden) Vorsteuerabzüge bereits 15 Monate nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung (2012, 2013) zu entrichten. Damit kann derzeit nicht ausgeschlossen werden, dass die zulasten der Krankenhausträger auf die nachzuentrichtenden Vorsteuerabzugsbeträge vom Finanzamt festzusetzenden Zinsen der Höhe nach einen Betrag erreichen, der der Differenz zwischen gezahlter Umsatzsteuer und entfallendem Vorsteuerabzug entspricht. Bei einer solchen Sachlage hätten die Vertragsparteien aller Voraussicht nach keine abweichenden Preisvereinbarungen getroffen, so dass eine ergänzende Vertragsauslegung ausschiede.

Es ist daher in den Verfahren VIII ZR 115/18 und VIII ZR 189/18 von den Berufungsgerichten – gegebenenfalls durch Einholung einer Auskunft der zuständigen Finanzämter – (weiter) zu klären, ob und in welcher Höhe diese im Rahmen ihrer Spielräume Nachzahlungszinsen erheben werden, die gegebenenfalls einer ergänzenden Vertragsauslegung und damit einem bereicherungsrechtlichen Rückforderungsanspruch der Patienten entgegenstünden.

Vorinstanzen:

VIII ZR 7/18

LG Kiel - 8 O 95/17 - Entscheidung vom 16. Juni 2017

OLG Schleswig - 4 U 69/17 - Entscheidung vom 20. Dezember 2017

und

VIII ZR 66/18

AG Aachen - 107 C 540/16 – Entscheidung vom 14. September 2017

LG Aachen - 6 S 118/17 – Entscheidung vom 9. Februar 2018

und

VIII ZR 115/18

AG Gelsenkirchen - 405 C 269/17 – Entscheidung vom 4. Juli 2017

LG Essen - 15 S 162/17 - Entscheidung vom 27. Februar 2018

und

VIII ZR 189/18

AG Bonn - 114 C 541/16 – Entscheidung vom 18. Juli 2017

LG Bonn - 5 S 99/17 – Entscheidung vom 22. Mai 2018

Karlsruhe, den 20. Februar 2019

Die maßgeblichen Vorschriften lauten:

§ 4 Nr. 14b UStG Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

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

[...]

14.

[...]

b) 1Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. 2Die in Satz 1 bezeichneten Leistungen sind auch steuerfrei, wenn sie von

aa) zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch,

bb) Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch teilnehmen oder für die Regelungen nach § 115 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch gelten,

[...]

erbracht werden und es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag oder die Regelung nach dem Sozialgesetzbuch jeweils bezieht, [...]

[...]

§ 14 UStG Ausstellung von Rechnungen

[...]

(4) 1Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten:

[...]

7. das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 10) sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,

8. den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt,

[...]

§ 14c UStG Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis

(1) 1Hat der Unternehmer in einer Rechnung für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen (unrichtiger Steuerausweis), schuldet er auch den Mehrbetrag. 2Berichtigt er den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger, ist § 17 Abs. 1 entsprechend anzuwenden. [...]

[...]

§ 15 UStG Vorsteuerabzug

(1) 1Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. [...]

[...]

(2) 1Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:

1.steuerfreie Umsätze;

[...]

§ 17 UStG Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) 1Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. [...] 7Die Berichtigungen nach den Sätzen 1 und 2 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. [...]

[...]

§ 233a AO Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen

(1) 1Führt die Festsetzung der Einkommen-, Körperschaft-, Vermögen-, Umsatz- oder Gewerbesteuer zu einem Unterschiedsbetrag im Sinne des Absatzes 3, ist dieser zu verzinsen. [...]

(2) 1Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist. [...] 3Er endet mit Ablauf des Tages, an dem die Steuerfestsetzung wirksam wird.

[...]

(3) 1Maßgebend für die Zinsberechnung ist die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die bis zum Beginn des Zinslaufs festgesetzten Vorauszahlungen (Unterschiedsbetrag). [...] 3Ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Steuerpflichtigen ist nur bis zur Höhe des zu erstattenden Betrags zu verzinsen; die Verzinsung beginnt frühestens mit dem Tag der Zahlung.

[...]

(5) [...] 2Maßgebend für die Zinsberechnung ist der Unterschiedsbetrag zwischen der festgesetzten Steuer und der vorher festgesetzten Steuer, jeweils vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge und um die anzurechnende Körperschaftsteuer. [...]

[...]

§ 238 AO Höhe und Berechnung der Zinsen

(1) 1Die Zinsen betragen für jeden Monat einhalb Prozent. [...]

[...]

Pressestelle des Bundesgerichtshofs
76125 Karlsruhe
Telefon (0721) 159-5013
Telefax (0721) 159-5501

[\[Seite drucken\]](#)

[\[Fenster schließen\]](#)