Urteil vom 08. März 2012, V R 30/09

Steuerfreiheit heileurythmischer Leistungen - Nachweis der erforderlichen Berufsqualifikation - Abschnittsbesteuerung

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 14, UStG § 4 Nr 14, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c, SGB 5 § 140a, SGB 5 §§ 140aff, SGB 5 § 124 Abs 5, SGB 5 § 2 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 21. Juni 2009, Az: 12 K 179/06

Leitsätze

1. Zum Nachweis der bei richtlinienkonformer Auslegung von § 4 Nr. 14 UStG erforderlichen Berufsqualifikation aus einer "regelmäßigen" Kostentragung durch Sozialversicherungsträger genügt es nicht, dass lediglich einzelne gesetzliche Krankenkassen in ihrer Satzung eine Kostentragung für Leistungen der Heileurythmie vorsehen (Fortführung des BFH-Urteils vom 11. November 2004 V R 34/02, BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316) .

2. Der Befähigungsnachweis kann sich auch aus dem Abschluss eines Integrierten Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff. SGB V zwischen dem Berufsverband des Leistungserbringers und den gesetzlichen Krankenkassen ergeben. Dies setzt voraus, dass der Leistungserbringer Mitglied des Berufsverbands ist, der Integrierte Versorgungsvertrag Qualifikationsanforderungen für die Leistungserbringer aufstellt und der Leistungserbringer diese Anforderungen auch erfüllt .

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Steuerfreiheit der vom Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) in 1999 bis 2003 sowie 2005 bis 2006 (Streitjahre) erbrachten Leistungen auf dem Gebiet der Heileurythmie (Bewegungstherapie).

2 Im Anschluss an eine vierjährige Grundausbildung in Eurythmie absolvierte der Kläger vom 23. August 1993 bis zum 10. Dezember 1994 eine Ausbildung zum Heileurythmisten an der Schule für Eurythmische Heilkunst. Diese erteilte ihm hierüber am 10. Dezember 1994 ein "Abschluss-Zeugnis" und am 20. Februar 2007 ein "Heileurythmie-Diplom". Danach wird er von der Leitung der Schule für befähigt erklärt, "im Zusammenhang mit dem Arzt bei Erwachsenen und Kindern Heileurythmie anzuwenden". Seit 1995 ist der Kläger selbständig als Heileurythmist tätig. Die von ihm erbrachten Leistungen erfolgten stets auf ärztliche Anordnung und wurden größtenteils von einzelnen gesetzlichen Krankenkassen übernommen. Hinsichtlich der für die Kostentragung maßgeblichen Grundlage ist zwischen den Streitjahren bis 2005 und dem Streitjahr 2006 zu unterscheiden:

3 In den Streitjahren 1999 bis 2003 und 2005 erfolgte die Kostenübernahme durch einzelne Krankenkassen als Satzungsleistung bzw. aufgrund einer individuellen Vereinbarung:

4 Die Betriebskrankenkasse securvita (BKK) hatte die Heileurythmie seit 1997 als Satzungsleistung in ihren Leistungskatalog aufgenommen. Soweit Leistungen nicht der Eigenverantwortung der Versicherten zugerechnet werden müssen, gehörten nach § 13 Abs. 2 ihrer Satzung vom 19./20. November 1996 zu den gesetzlich vorgesehenen Leistungen (...): "2. Leistungen der anerkannten besonderen Therapieeinrichtungen (Homöopathie, Anthroposophische Medizin, Phytotherapie, Naturheilkunde)." Eine auf Unterlassen dieser Kostentragung gerichtete Verpflichtungsanordnung der Aufsichtsbehörde erklärte das Bundessozialgericht (BSG) mit Urteil vom 22. März 2005 B 1 A 1/03 R (BSGE 94, 221) für rechtswidrig.

5 Die IKK Hamburg (IKK) übernahm von April 1997 bis März 2005 die Behandlungskosten für heileurythmische Leistungen im Rahmen eines Modellprojekts zur Anthroposophischen Medizin nach §§ 63 ff. des Fünften Buches

Sozialgesetzbuch --Gesetzliche Krankenversicherung-- (SGB V). Auch insoweit handelte es sich um eine Satzungsleistung, da nach § 64 Abs. 4 SGB V i.V.m. § 194 Abs. 1 Nr. 3 SGB V die Leistungen im Rahmen von Modellprojekten in der Satzung der jeweiligen Krankenkasse zu regeln sind.

6 Die AOK X hatte eine Kostenübernahme für heileurythmische Leistungen nicht in ihren Leistungskatalog als Satzungsleistung aufgenommen, übernahm jedoch ausweislich der vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Anlage K 18 die Kosten aufgrund einer individuellen Vereinbarung mit dem Kläger.

7 Mit Wirkung zum 1. Januar 2006 schlossen die IKK und der Berufsverband Heileurythmie e.V. (BVHE), zu dessen Mitgliedern der Kläger gehört, einen "Vertrag zur Durchführung Integrierter Versorgung nach §§ 140a ff. SGB V über die Versorgung mit Anthroposophischer Medizin". § 6 dieses Vertrags regelt die Teilnahmevoraussetzungen für nicht-ärztliche Therapeuten dahingehend, dass diese ihre Teilnahme durch Unterzeichnung einer "Teilnahmeerklärung" anzeigen. Die Teilnahmeberechtigung wird nach Abs. 3 von dem jeweiligen Berufsverband erteilt, wenn der Heilmittelerbringer die in Abs. 4 genannten Voraussetzungen nachweist. Dies setzt voraus, dass sie speziell ausgebildet sind und hinsichtlich ihrer Ausbildung und Eignung durch den jeweiligen Berufsverband überprüft und anerkannt worden sind. Dabei ist die Überprüfung und Anerkennung durch den jeweiligen Berufsverband zwingend. Als speziell ausgebildet und damit teilnahmeberechtigt gelten Heilmittelerbringer mit der durch den entsprechenden Berufsverband ausgestellten Berechtigung zur Führung der Berufsbezeichnung sowie solche Heilmittelerbringer, die eine durch den entsprechenden Berufsverband bestätigte Gleichwertigkeit ihrer Qualifikation nachweisen können. Zur Erbringung von Leistungen nach diesem Vertrag ist der Heilmittelerbringer ab dem Zeitpunkt berechtigt, ab dem er die Teilnahmeberechtigung gemäß Absatz 3 vom jeweiligen Berufsverband erhält (Absatz 5).

8 Mit Wirkung zum 1. Juli 2006 schloss der BVHE zwei weitere Versorgungsverträge nach §§ 140a ff. SGB V: Einen mit der Betriebskrankenkasse des Bundesverkehrsministeriums (BKK BVM), den anderen mit beigetretenen gesetzlichen Krankenkassen (BKK BVM, BKK Ernst & Young, BKK Herkules, BKK Kassana, BKK R+V, KEH Ersatzkasse, mhplus BKK sowie TAUNUS BKK).

9 In dem mit der BKK BVM geschlossenen Versorgungsvertrag sind die Teilnahmevoraussetzungen für nicht-ärztliche Therapeuten inhaltsgleich zu dem mit der IKK geschlossenen Vertrag geregelt, insbesondere sieht auch dieser Vertrag vor, dass die Teilnahmeberechtigung vom jeweiligen Berufsverband bei Erfüllung der Qualifikationsvoraussetzungen erteilt wird (§ 6 Abs. 3) und der Heilmittelerbringer von dem Zeitpunkt an berechtigt ist, Leistungen nach diesem Vertrag zu erbringen, ab dem er die Teilnahmeberechtigung vom jeweiligen Berufsverband erhält.

10 Der mit Wirkung ab 1. Juli 2006 in Kraft getretene Vertrag mit beigetretenen gesetzlichen Krankenkassen regelt in § 2 Nr. 1, dass die "Leistungserbringung eine Zulassung des Leistungserbringers durch den jeweiligen Berufsverband voraussetzt". Die Durchführung der Behandlung darf nur hierfür analog den gemeinsamen Empfehlungen nach § 124 Abs. 4 SGB V von qualifizierten Therapeuten und in nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassenen Praxen erfolgen.

11 In den für die Streitjahre abgegebenen Umsatzsteuererklärungen erfasste der Kläger die als Heileurythmist erbrachten Leistungen nicht, da es sich seiner Ansicht nach um nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes 1999/2005 (UStG) steuerfreie Leistungen handelte.

12 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Jahre 1999 bis 2003 vertrat der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Ansicht, die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG lägen wegen fehlender Kassenzulassung des Klägers und wegen fehlender Aufnahme der Heileurythmie in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen nicht vor. Hierauf setzte das FA die Umsatzsteuer für 1999 bis 2003 mit den Bescheiden vom 14. Oktober 2005 fest. Außerdem änderte das FA die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Umsatzsteuerfestsetzungen 2005 und 2006 mit den Bescheiden vom 19. April 2007 (Umsatzsteuer 2005) und vom 8. Mai 2008 (Umsatzsteuer 2006). Die dagegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.

13 Das FG gab nur der Klage wegen Umsatzsteuer 2006 statt und wies die Klage im Übrigen als unbegründet ab. Zur Begründung führte es in seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" (EFG) 2009, 1877 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus:

14 Die bis einschließlich 2005 erbrachten Leistungen des Klägers seien steuerpflichtig, weil insoweit der berufliche Befähigungsnachweis fehle. Der Berufsstand des Heileurythmisten habe keine berufsrechtliche Regelung erfahren,

sodass von einer beruflichen Befähigung grundsätzlich nicht ausgegangen werden könne. Ein Befähigungsnachweis liege zwar auch vor, wenn die Leistungen des Unternehmers in der Regel von den Sozialversicherungsträgern finanziert würden. Grundlage hierfür sei in erster Linie eine Zulassung des jeweiligen Unternehmers oder seiner Berufsgruppe gemäß § 124 Abs. 2 SGB V, woran es im Streitfall fehle. Die vom Kläger erbrachten Leistungen seien auch nicht in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen aufgenommen worden. Unerheblich sei, ob den Patienten die Vergütungen für die Leistungen zu weit über 90 % nachträglich erstattet worden seien, weil im Zeitpunkt der Leistung nicht festgestanden habe, ob die Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen. An dieser Ungewissheit ändere sich auch in den Fällen des sog. Systemmangels nichts. Zu dessen Feststellung und den daraus zu ziehenden Konsequenzen seien allein die Gerichte befugt. Im Streitfall sei weder vom Kläger vorgetragen noch ersichtlich, dass eine gerichtliche Entscheidung vorliege.

15 Die Klage wegen Umsatzsteuer 2006 sei dagegen begründet, weil die Leistungen des Klägers als Regelleistungen im Sinne des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11. November 2004 V R 34/02 (BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316) vergütet worden seien. Maßgeblich hierfür seien der verbindliche Abschluss von Integrierten Versorgungsverträgen und die Mitgliedschaft des Klägers im Berufsverband Heileurythmie.

16 Die vom FG zugelassene Revision haben sowohl der Kläger als auch das FA eingelegt.

17 Der Kläger macht im Wesentlichen geltend, das FG habe ihm die Steuerfreiheit seiner in den Streitjahren 1999 bis 2003 und 2005 erbrachten Leistungen zu Unrecht versagt:

18 Hinsichtlich der Kostentragung für heileurythmische Leistungen habe sich die Sach- und Rechtslage --gegenüber dem die Jahre 1973 bis 1978 betreffenden BFH-Urteil in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316-- entscheidend geändert, da seit 1999 mehrere gesetzliche Krankenkassen die Kosten der Heileurythmie regelmäßig erstatteten: Die securvita als Satzungsleistung, die IKK im Rahmen eines Modellprojektes und die AOK X aufgrund einer Vereinbarung mit dem Kläger. Nach dem BFH-Urteil in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316 genüge für die Annahme einer regelhaften Kostenübernahme der Sozialversicherungsträger die Aufnahme der Leistung in die Satzung einzelner Krankenkassen. Die Kostenübernahme beruhe somit nicht mehr --wie früher-- auf Ausnahme- oder Ermessensentscheidungen der gesetzlichen Krankenkassen.

19 Dass die Heileurythmie nicht in das Leistungsverzeichnis der Heilmittel-Richtlinien des Gemeinsamen Bundesausschusses aufgenommen worden sei, hänge damit zusammen, dass der Bundesausschuss seine Beschlüsse nur auf Antrag fasse, die Berufsverbände der Leistungserbringer der Anthroposophischen Medizin und insbesondere der Berufsverband Heileurythmie aber nicht antragsberechtigt seien und daher eine Prüfung und Empfehlung über eine neue Behandlungsmethode i.S. des § 135 SGB V nicht in Gang setzen könnten. Das BSG habe in seinem Urteil in BSGE 94, 221 Rz 42 die Annahme eines "Systemversagens" als nicht fernliegend erachtet.

20 Soweit Krankenkassen in den Streitjahren die Kosten für die heileurythmischen Leistungen des Klägers trugen, hätten sie diese ganz überwiegend bzw. ausschließlich als Regelleistung übernommen, was sich aus der hohen Kostenübernahmequote von 95 % bis 98 % bei allen Patienten dieser gesetzlichen Krankenversicherungen ergebe. Entgegen der Ansicht des FA sei die Regelhaftigkeit der Kostenübernahme nicht danach zu bestimmen, ob alle Krankenkassen bundesweit und einheitlich die Kosten für die Leistungen übernehmen, sondern danach, ob die Leistung seitens der jeweils übernehmenden Kasse als Regelleistung angesehen und finanziert werde. Nur diese Auslegung entspreche dem Zweck des § 4 Nr. 14 UStG, der in der Entlastung der Kostenträger von der Umsatzsteuer liege. Entscheidend sei allein, wie die Kasse selbst die Leistung auffasse und darstelle, ob als Einzelfall-Ausnahmeentscheidung oder als Regelleistung ohne Einzelfallprüfung. Bei allen Kassen, die heileurythmische Leistungen finanzierten, sei Letzteres der Fall gewesen. Die gegenteilige Auffassung des FA führe dazu, dass nur die Aufnahme von Leistungen in den bundesweiten Leistungskatalog das Erfordernis der regelhaften Kostenübernahme erfüllen könne, obwohl nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Aufnahme der Leistungen in die Heilmittel-Richtlinien lediglich ein Indiz für die Annahme der beruflichen Befähigung darstelle.

21 Soweit das FA allein auf die Aufnahme in das bundesweit einheitliche Leistungsverzeichnis der Heilmittel-Richtlinien abstelle, berücksichtige es nicht die Möglichkeit von Satzungsleistungen nach § 194 Abs. 1 Nr. 3 SGB V. Die Aufnahme als Satzungsleistung selbst sei zwar freiwillig, mit der Aufnahme in die Satzung verpflichte sich die Kasse jedoch zu diesen Leistungen gegenüber ihren Versicherten. Im Falle von Satzungsleistungen seien die Regelungen naturgemäß nicht bundesweit einheitlich, sondern kassenindividuell. Gleichwohl erfüllten auch solche Satzungsleistungen nach dem BFH-Urteil in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316 das Erfordernis der regelhaften Kostenübernahme.

22 Dass eine regelhafte Kostenübernahme auch beim Abschluss eines Vertrags einer einzelnen Krankenkasse mit einem Leistungserbringer vorliege, ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 10. März 2005 V R 54/04 (BFHE 210, 151, BStBl II 2005, 669). Darin sei vom BFH nicht beanstandet worden, dass das FG die berufliche Qualifikation des Klägers u.a. auf der Grundlage eines Ernährungsberatungsvertrags mit nur einer Krankenkasse sowie seiner Tätigkeit für den Medizinischen Dienst der Krankenkassen bejaht habe. Der BFH habe insoweit auf die Erfüllung der Qualifikationsvoraussetzungen von Versorgungsverträgen nach § 11 Abs. 2, § 23 Abs. 4, § 40, § 111 SGB V abgestellt.

23 Selbst wenn unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte kein Befähigungsnachweis für die Streitjahre 1999 bis 2003 und 2005 vorliege, ergebe sich dieser aus einer Rückwirkung des vom FG für das Streitjahr 2006 anerkannten beruflichen Befähigungsnachweises, da sich im Hinblick auf die berufliche Qualifikation des Klägers ab dem Jahr 2006 nichts geändert habe. Ebenso wie das FG Baden-Württemberg im Urteil vom 17. Juli 2007 1 K 490/04 (EFG 2007, 1910) aus der zeitweisen Aufnahme der Fußreflexzonenmassage in die Heilmittel-Richtlinien ein Fortwirken der beruflichen Qualifikation angenommen habe, sei im Streitfall spiegelbildlich von einer Rückwirkung der beruflichen Qualifikation auf die Streitjahre vor Inkrafttreten der Integrierten Versorgungsverträge auszugehen.

24 Im Übrigen verstoße eine Versagung der Steuerbefreiung für die Heileurythmie sowohl gegen die Ziele der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) als auch gegen den Neutralitätsgrundsatz:

25 Ziel des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG sei es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nicht, die Sozialversicherungssysteme zu entlasten, sondern die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und diese Behandlungen dem Einzelnen zugänglicher zu machen. Da nur diejenigen Heilbehandlungen steuerbefreit seien, die unter Berücksichtigung der beruflichen Ausbildung der Behandelnden eine ausreichende Qualität aufwiesen, müsse der Ausschluss eines bestimmten Berufs durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein, die sich auf die berufliche Qualifikation des Behandelnden und damit auf Erwägungen im Zusammenhang mit der Qualität der erbrachten Leistungen beziehen. Damit nicht vereinbar sei es, die Steuerbefreiung an eine Kassenzulassung der Berufsgruppe der Heileurythmisten zu knüpfen. Im Hinblick auf die unterschiedliche Ausgestaltung der Krankenversicherungssysteme in den Mitgliedstaaten handele es sich bei der Voraussetzung einer regelhaft erbrachten Leistung der gesetzlichen Krankenkassen um kein zulässiges Kriterium. Die fehlende Kassenzulassung sage nichts über die berufliche Qualifikation eines Heileurythmisten und die Qualität seiner Leistung aus und sei somit als Kriterium ungeeignet. Dasselbe gelte für den Umstand, dass die Heileurythmie nicht Bestandteil der Heilmittel-Richtlinie sei, worauf sich das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) und der BFH stützten.

26 Der Neutralitätsgrundsatz verbiete es, dass Wirtschaftsteilnehmer mit gleichartigen Umsätzen unterschiedlich behandelt werden. Anthroposophische Ärzte nähmen Heileurythmiebehandlungen seit Jahrzehnten umsatzsteuerfrei vor und seien dafür eher weniger qualifiziert als ausgebildete Heileurythmisten. Zudem gehörten Heileurythmiebehandlungen durch Heileurythmisten in anthroposophischen Krankenhäusern seit jeher zum Therapieangebot und würden dort nach § 4 Nr. 14 UStG oder § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG als umsatzsteuerfrei anerkannt.

27 Für das Streitjahr 2006 habe das FG die Steuerfreiheit zu Recht bejaht, da die Heileurythmie in den Versorgungsverträgen ausdrücklich als deren Bestandteil erwähnt sei. Den Versicherten werde ein Rechtsanspruch auf die Leistungen garantiert. Auf der Grundlage dieser Verträge finde auch eine Qualitätssicherung in Bezug auf Ausbildung und Qualifikation der beteiligten Therapeuten statt. Zudem sähen § 1 Ziff. 3 und § 2 Ziff. 1 eine analoge Anwendung der §§ 124 ff. SGB V ausdrücklich vor; die Leistungserbringung setze also eine Zulassung des Leistungserbringers seitens des Berufsverbandes voraus.

28 Der Kläger beantragt,

1. das angefochtene Urteil des FG Baden-Württemberg vom 22. Juni 2009 aufzuheben, soweit es die Streitjahre 1999 bis 2003 (12 K 179/06) und 2005 (12 K 855/09) betrifft,

2. die Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 1999 bis 2003 vom 14. Oktober 2005 sowie für das Streitjahr 2005 vom 19. April 2007 und die Einspruchsentscheidungen vom 24. März 2006 und vom 29. Mai 2007 aufzuheben und die Umsatzsteuer auf 0 € festzusetzen,

3. Die Revision des FA betreffend das Streitjahr 2006 (12 K 2055/09) zurückzuweisen.

29 Das FA beantragt,

die Revision des Klägers hinsichtlich Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und 2005 zurückzuweisen und

hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

30 Das FG habe die Steuerfreiheit der Leistungen des Klägers in 2006 zu Unrecht bejaht, da Integrierte Versorgungsverträge keine einheitliche und verbindliche Regelung der Kostenübernahme durch alle gesetzlichen Krankenkassen enthielten. Es sei weiterhin von einem unterschiedlichen Leistungsverhalten der Kassen auszugehen. Eine klare Rechtsgrundlage bestehe nur für die Versicherungsnehmer bezüglich ihres Anspruchs auf Kostenübernahme von Heileurythmieleistungen, sofern sie bei bestimmten Krankenkassen versichert seien. Aus dem Urteil des BSG in BSGE 94, 221 lasse sich nicht ableiten, dass Heileurythmie generell zum Leistungsbereich der Krankenkassen gehöre.

31 Ein Beschluss des Bundesausschusses, wonach Leistungen eines Heileurythmisten zum Leistungsumfang der gesetzlichen Krankenkassen (§ 124, § 92 SGB V) zählten, sei nicht bekannt und lasse sich den Gründen des FG-Urteils nicht entnehmen. Auch nach Auskunft von AOK und BKK seien die Leistungen der Heileurythmie nicht Gegenstand der Heilmittel-Richtlinien.

32 Ob und inwieweit die Nichtaufnahme der Heileurythmie in den Leistungskatalog im Hinblick auf den Wandel der Erstattungspraxis von einzelnen Sozialversicherungsträgern seine Richtigkeit habe, liege außerhalb des Entscheidungsbereichs der Finanzbehörde. Diese könne lediglich anhand der gesetzlichen Regelungen des SGB V prüfen, ob die Leistungen in der Regel von Sozialversicherungsträgern finanziert würden.

33 Eine Steuerfreiheit der streitigen Umsätze sei unvereinbar mit dem Neutralitätsgrundsatz, da dies zur Folge hätte, dass gleichartige Leistungen wegen der regional unterschiedlichen Erstattungspraxis der einzelnen Krankenkassen für die Inanspruchnahme von Leistungen, die nicht im jeweils geltenden Leistungskatalog (§ 92 SGB V) enthalten sind, umsatzsteuerrechtlich unterschiedlich zu beurteilen wären.

34 Soweit der Kläger anführe, dass Heilpraktiker und Physiotherapeuten im Gegensatz zu Heileurythmisten ausdrücklich zu den nach § 4 Nr. 14 UStG befreiten Berufen zählten und darin eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung liege, könne dem nicht gefolgt werden. Auch wenn die Tätigkeit eines Heileurythmisten mit der Tätigkeit eines Physiotherapeuten vergleichbar sei und eine ähnliche Ausbildung bzw. ähnliche Ausbildungsbedingungen vorlägen, komme es darauf nicht mehr an. Bestimmendes Merkmal für die Definition der arztähnlichen Berufe sei nach Rz 37 und 40 des EuGH-Urteils vom 27. April 2006 C-443/04 und C-444/04, Solleveld (Slg. 2006, I-3617) die Qualifikation des Behandelnden. Der Heilpraktiker und der Physiotherapeut gehörten unstreitig zu den Berufen nach § 4 Nr. 14 UStG und hätten somit die Qualifikation, während der Heileurythmist die für § 4 Nr. 14 UStG erforderliche Qualifikation nicht besitze.

Entscheidungsgründe

II.

35 Die Revision des Klägers wegen Umsatzsteuer 1999 bis 2003 und 2005 ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des FA wegen Umsatzsteuer 2006 ist im Ergebnis begründet und führt mangels Spruchreife zur Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO).

36 Das FG hat die Steuerfreiheit der heileurythmischen Leistungen des Klägers für die Streitjahre 1999 bis 2003 und 2005 zu Recht verneint. Für das Streitjahr 2006 kann der Senat aufgrund der Feststellungen des FG nicht abschließend über die Steuerfreiheit der Umsätze des Klägers entscheiden.

37 1. Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit (UStG 1999: "im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes") und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker steuerfrei. Die Vorschrift setzt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG um, wonach "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden", steuerfrei sind.

38 § 4 Nr. 14 UStG setzt nach ständiger Rechtsprechung (vgl. zuletzt BFH-Urteile vom 18. August 2011 V R 27/10, BFH/NV 2011, 2214, und vom 2. September 2010 V R 47/09, BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195) bei richtlinienkonformer Auslegung voraus, dass der Unternehmer eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder arztähnliche Leistungen erbringt und er die dafür erforderliche berufliche Qualifikation besitzt, damit die Heilbehandlungen unter Berücksichtigung der beruflichen Ausbildung der Behandelnden eine ausreichende Qualität aufweisen (vgl. EuGH-Urteil Solleveld in Slg. 2006, I-3617 Rdnr. 37).

39 2. Heilbehandlungen i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG sind Tätigkeiten, die zum Zwecke der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden (EuGH-Urteile vom 6. November 2003 C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911, BFH/NV 2004, 40, Beilage 1 Rdnr. 48; vom 20. November 2003 C-212/01, Unterpertinger, Slg. 2003, I-13859, BFH/NV 2004, 111, Beilage 2). Diese Voraussetzungen lagen nach den Feststellungen des FG im Streitfall vor, denn die auf ärztliche Anordnung erbrachten heileurythmischen Leistungen des Klägers dienten dem Zweck der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen der Leistungsempfänger.

40 3. Der Nachweis der Qualifikation kann sich nach ständiger Rechtsprechung des Senats für die nicht unter die Katalogberufe fallenden Unternehmer insbesondere aus berufsrechtlichen Regelungen ergeben (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 6/07, BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679).

41 Eine berufsrechtliche Regelung über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung ist, wie das FG zu Recht festgestellt hat, für das Berufsbild des Heileurythmisten in Deutschland trotz entsprechender Initiativen der Berufsverbände bislang nicht erlassen worden. Die vom Kläger erworbene Qualifikation ("Abschluss-Zeugnis" bzw. "Heileurythmie-Diplom" mit Zulassung als Heileurythmist) kann somit nicht auf einer derartigen berufsrechtlichen Regelung beruhen und steht ihr auch nicht gleich, da sie nicht von staatlichen, sondern von einem privaten Ausbildungsinstitut verliehen wurde.

42 4. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des BVerfG (Urteil vom 29. Oktober 1999 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, BStBl II 2000, 155) kann der Nachweis der für die Leistungserbringung erforderlichen Berufsqualifikation auch aus einer "regelmäßigen" Kostentragung durch Sozialversicherungsträger folgen, wobei eine derartige Kostentragung durch gesetzliche Krankenkassen nach der Rechtsprechung des Senats nur dann von Bedeutung ist, wenn sie den Charakter eines Befähigungsnachweises hat (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.3.). Die Kostentragung kann sich im Einzelfall aus den Beziehungen der Krankenkassen zu den Leistungserbringern nach dem Vierten Kapitel des SGB V und damit aus den §§ 69 ff. SGB V ergeben. So ist z.B. die Aufnahme der betreffenden Leistungen in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen nach § 92 SGB V, der Abschluss eines Versorgungsvertrags nach § 111 SGB V oder die Zulassung des Unternehmers oder seiner Berufsgruppe nach § 124 SGB V als Indiz für das Vorliegen der erforderlichen Berufsqualifikation anzusehen (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.3.; in BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679, unter II.1.b).

43 Darüber hinaus ergibt sich der für die Steuerfreiheit erforderliche Befähigungsnachweis nach der Rechtsprechung des Senats auch daraus, dass der Behandelnde die Qualifikation hat, die in einem Versorgungsvertrag gemäß § 11 Abs. 2, § 40, § 111 SGB V für Leistungen von Fachkräften zur medizinischen Rehabilitation benannt ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 44/02, BFHE 208, 80, BStBl II 2005, 190). Steuerfreie Leistungen kommen danach in Betracht, wenn eine Rehabilitationseinrichtung aufgrund eines mit einer Krankenkasse geschlossenen Versorgungsvertrags gemäß § 11 Abs. 2, § 40, § 111 SGB V mit Hilfe von Fachkräften Leistungen zur medizinischen Rehabilitation erbringt. In diesem Fall sind regelmäßig sowohl die Leistungen der Rehabilitationseinrichtung als auch die Leistungen der Fachkräfte an die Rehabilitationseinrichtung steuerfrei, soweit diese Fachkräfte die in dem Versorgungsvertrag benannte Qualifikation haben. Ferner kann sich nach dem Senatsurteil in BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679 der berufliche Befähigungsnachweis auch aus einer Kostentragung nach § 43 SGB V in Verbindung mit einer "Gesamtvereinbarung" ergeben. Charakteristisch für die Kostentragung in diesen Fällen ist, dass vertragliche Vereinbarungen mit gesetzlichen Krankenkassen geschlossen und zur Leistungserbringung jeweils Fachkräfte eingebunden werden, die bestimmte Qualifikationsanforderungen zu erfüllen haben.

44 5. Nach diesen Grundsätzen liegt --entgegen der Auffassung des Klägers-- ein beruflicher Befähigungsnachweis in den Streitjahren 1999 bis 2003 und 2005 nicht vor:

45 a) Weder der Kläger selbst noch die Berufsgruppe der Heileurythmisten ist in den Streitjahren als Leistungserbringer von den gesetzlichen Krankenkassen nach § 124 SGB V zugelassen. Selbst in den aktuellen Empfehlungen des Spitzenverbandes der gesetzlichen Krankenversicherung zur einheitlichen Anwendung der

Zulassungsbedingungen nach § 124 Abs. 2 SGB V vom 18. Oktober 2010 sind die Heileurythmisten weder bei den zulassungsfähigen noch bei den nicht zulassungsfähigen Berufsgruppen genannt.

46 b) Der berufliche Befähigungsnachweis ergibt sich auch nicht daraus, dass die betreffenden Leistungen in den durch die Heil- und Hilfsmittel-Richtlinien gemäß § 92 SGB V konkretisierten Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen aufgenommen worden sind oder nach Maßgabe der Satzung der jeweiligen Krankenkasse gemäß § 194 Abs. 1 Nr. 3 SGB V übernommen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316, unter II.4.b bb).

47 aa) Insoweit hat das FG zu Recht entschieden, dass es sich bei den heileurythmischen Leistungen um keine Heilmittel im Sinne der Heilmittel-Richtlinien handelt und deren Kosten daher nicht von den gesetzlichen Krankenkassen getragen wurden.

48 bb) Das FG hat in seiner Entscheidung zwar nicht berücksichtigt, dass Satzungsleistungen neben den Leistungen aus den Heilmittel-Richtlinien die zweite Kategorie von Kassenleistungen bilden, auf die der Versicherte einen Anspruch hat und der berufliche Befähigungsnachweis daher auch aus einer Kostentragung nach Maßgabe der Satzung von Krankenkassen folgen kann (BFH-Urteil in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316, unter II.4. b bb).

49 Entgegen der Auffassung des Klägers reicht es insoweit aber nicht aus, dass --wie vorliegend in den Streitjahren 1999 bis 2003 und 2005-- nur einzelne Krankenkassen die heileurythmischen Leistungen als Satzungsleistung ersetzten, da dies keine regelmäßige Finanzierung der Sozialversicherungsträger im Sinne der Rechtsprechung des BVerfG und des erkennenden Senates darstellt:

50 (1) Ausweislich § 13 Abs. 2 Nr. 2 der Satzung der securvita vom 19./20. November 1996 gehörte zum Leistungskatalog der Versicherten auch die Anthroposophische Medizin und damit die Heileurythmie. Außerdem erstattete die IKK im Rahmen eines Modellprojekts zur Anthroposophischen Medizin nach §§ 63 ff. SGB V die Kosten heileurythmischer Leistungen.

51 (2) Leistungen eines Heileurythmisten werden aber nur dann im Sinne des BVerfG-Urteils in BVerfGE 101, 132, BStBl II 2000, 155 und des Senatsurteils vom 13. April 2000 V R 78/99 (BFHE 191, 441) "in der Regel von den Sozialversicherungsträgern finanziert", wenn ein Großteil der Träger gesetzlicher Krankenkassen eine Kostentragung in ihrer Satzung regelt. Dem steht nicht entgegen, dass die Heileurythmie als Teil der anthroposophischen Medizin nach § 2 Abs. 1 Satz 2 SGB V nicht als Heilmittel ausgeschlossen ist. Diese Vorschrift ermöglicht es den gesetzlichen Krankenkassen zwar, derartige Leistungen zu übernehmen, verpflichtet sie aber nicht dazu.

52 (a) Träger der gesetzlichen Krankenversicherung sind gemäß § 12 i.V.m. § 21 Abs. 2 des Ersten Buches Sozialgesetzbuch und § 4 Abs. 2 SGB V die Ortskrankenkassen (§§ 143 ff. SGB V), die Betriebskrankenkassen (§§ 147 ff. SGB V), die Innungskrankenkassen (§§ 157 ff. SGB V), die Landwirtschaftlichen Krankenkassen (§ 166 SGB V), die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See (§ 167 SGB V) und die Ersatzkrankenkassen (§ 168 SGB V). Die gesetzlichen Krankenkassen sind dezentral organisiert, ihre Zahl wechselt jährlich: Gab es im Streitjahr 1999 noch 455 gesetzliche Krankenkassen, ging ihre Zahl im Streitjahr 2000 auf 420, in 2003 auf 324 und im Streitjahr 2006 auf 267 zurück (vgl. Bundesministerium für Gesundheit, Daten des Gesundheitswesens 2011 unter 8.4: Zahl der gesetzlichen Krankenkassen).

53 (b) Der Senat kann nach den Umständen des Streitfalles offen lassen, wie viele gesetzliche Krankenkassen eine Kostentragung in ihre Satzung aufzunehmen haben, damit von einer regelmäßigen Finanzierung durch die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung auszugehen ist. Denn der Kläger hat lediglich dargelegt, dass dies --auch unter Berücksichtigung einer individuellen Vereinbarung mit der AOK X-- bei lediglich drei Krankenkassen der Fall war. Zur Annahme einer regelmäßigen Kostentragung durch "die Sozialversicherungsträger" genügt dies nicht. Soweit die Ausführungen im Senatsurteil in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316 (unter II.4.b bb und II.5.) dahingehend verstanden worden sind, dass bereits die Kostentragung in der Satzung einer gesetzlichen Krankenkasse genügen sollte, hält der Senat hieran nicht fest.

54 cc) Entgegen der Ansicht des Klägers ergibt sich der berufliche Befähigungsnachweis auch nicht aus einer Kostentragungspflicht der gesetzlichen Krankenkassen wegen "Systemversagens".

55 (1) Nach der Rechtsprechung des BSG kann sich eine Leistungsverpflichtung der gesetzlichen Krankenkassen ausnahmsweise ergeben, wenn die fehlende Anerkennung der Heilmethode auf einem Mangel des gesetzlichen Leistungssystems beruht (Systemversagen). Dies ist insbesondere der Fall, wenn die fehlende Anerkennung einer

neuen Untersuchungs- oder Behandlungsmethode darauf zurückzuführen ist, dass das Verfahren vor dem Gemeinsamen Bundesausschuss trotz Erfüllung der für eine Überprüfung notwendigen formalen und inhaltlichen Voraussetzungen nicht oder nicht zeitgerecht durchgeführt wurde oder zwar kein Antrag auf Anerkennung gestellt wurde, eine Überprüfung durch den Gemeinsamen Bundesausschuss wegen eines indikationsbezogenen Wirksamkeitsnachweises jedoch angezeigt gewesen wäre (BSG-Urteil vom 27. März 2007 B 1 KR 30/06 R, Die Sozialgerichtsbarkeit --SGb-- 2007, 287, Urteilssammlung für die gesetzliche Krankenversicherung 2007-36; BSG-Beschluss vom 9. November 2006 B 10 KR 3/06 B, juris). Die Annahme eines Systemversagens ist ausgeschlossen, solange vertraglich zugelassene Leistungserbringer zur Behandlung der bestehenden Erkrankung in ausreichender Zahl zur Verfügung stehen (Urteil des Landessozialgerichts Nordrhein-Westfalen vom 28. Februar 2008 L 5 KR 113/07, juris).

56 (2) Der Senat hält im Hinblick auf die dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze ein Systemversagen für ausgeschlossen. Abgesehen davon, dass der Kläger nicht dargelegt hat, dass die für eine Überprüfung durch den Bundesausschuss notwendigen formalen und inhaltlichen Voraussetzungen vorgelegen haben, ist weder vorgetragen noch für den Senat ersichtlich, dass vertraglich zugelassene Leistungserbringer zur Behandlung der Erkrankungen nicht in ausreichender Zahl zur Verfügung standen (Versorgungslücke).

57 Hinzu kommt, dass nur die Gerichte der Sozialgerichtsbarkeit einen Leistungsanspruch gegen die gesetzlichen Krankenkassen aufgrund Systemversagens feststellen können (vgl. BSG-Beschluss vom 21. März 2005 B 1 KR 16/04 B, juris; BSG-Urteil vom 28. März 2000 B 1 KR 11/98 R, BSGE 86, 54; SGb 2001, 436). Aus der veröffentlichten sozialgerichtlichen Rechtsprechung ergeben sich für ein Systemversagen bei heileurythmischen Leistungen keine Anhaltspunkte, insbesondere nicht aus dem vom Kläger angeführten BSG-Urteil in BSGE 94, 221. Darin hat das BSG lediglich zu den Grenzen aufsichtsbehördlichen Einschreitens bei besonderen Therapieeinrichtungen, zu denen auch die Heileurythmie gehört, eingehend Stellung genommen. Soweit der Kläger behauptet, aus Rz 42 dieses Urteils ergebe sich, dass das BSG die Annahme eines "Systemversagens" für nicht fernliegend erachte, ist dies dem Urteil nicht zu entnehmen. Im Zusammenhang mit einem Systemversagen hat das BSG vielmehr offen gelassen, welche Folgen für aufsichtsrechtliche Maßnahmen sich aus seinem Urteil vom 16. September 1997 1 RK 28/95 (BSGE 81, 54, 71 f.) ergeben. Selbst wenn sich die behauptete Aussage dem Urteil sinngemäß entnehmen ließe, enthielte sie jedenfalls nicht die für eine "regelhafte" Leistungspflicht der gesetzlichen Krankenkassen erforderliche Feststellung eines Systemversagens.

58 Im Übrigen wäre selbst die sozialgerichtliche Feststellung eines Systemversagens für heileurythmische Leistungen nur dann zu berücksichtigen, wenn die hieraus folgende Kostentragungspflicht der gesetzlichen Krankenkassen auch den Charakter eines Befähigungsnachweises hätte (Senatsurteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.3.).

59 dd) Der für die Steuerfreiheit heileurythmischer Leistungen erforderliche Befähigungsnachweis für die Jahre 1999 bis 2003 und 2005 kann auch nicht aus einer Rückwirkung des vom FG für das Streitjahr 2006 anerkannten Befähigungsnachweises abgeleitet werden.

60 (1) Nach dem auch im Umsatzsteuerrecht geltenden Abschnittsprinzip (vgl. BFH-Urteile vom 12. Juni 1975 V R 42/74, BFHE 116, 201, BStBl II 1975, 755; vom 25. November 1976 V R 98/71, BFHE 121, 550, BStBl II 1977, 448; vom 27. Juni 1991 V R 106/86, BFHE 165, 304, BStBl II 1991, 860; vom 18. Juni 1993 V R 101/88, BFH/NV 1994, 746) werden alle steuerrechtlich erheblichen Vorgänge für diesen Besteuerungszeitraum erfasst, ohne dass grundsätzlich eine Bindung an die Beurteilung in einem vorangegangenen Besteuerungszeitraum besteht oder für einen folgenden Besteuerungszeitraum eintritt (BFH-Urteil in BFHE 165, 304, BStBl II 1991, 860, unter II.1.; Birkenfeld in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch § 211a Rz 1). Liegen --wie im Streitfall-- die Voraussetzungen der Steuerfreiheit in den Streitjahren 1999 bis 2003 und 2005 nicht vor, kann das Fehlen von einzelnen Tatbestandsmerkmalen grundsätzlich nicht dadurch ersetzt werden, dass auf deren Vorliegen in einem späteren Veranlagungszeitraum (2006) rekurriert wird.

61 (2) Etwas anderes ergibt sich --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch nicht aus der Senatsrechtsprechung zur Rückwirkung von Bescheinigungen nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG (BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 25/08, BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15) sowie zur rückwirkenden Anerkennung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der Richtlinie 77/388/EWG (BFH-Urteil vom 18. Februar 2010 V R 28/08, BFHE 228, 474, BStBl II 2010, 876).

62 Im BFH-Urteil in BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15 beruhte die Rückwirkung auf dem Vorliegen eines --im Streitfall nicht vorhandenen-- Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10 der Abgabenordnung), im BFH-Urteil in BFHE 228, 474,

BStBl II 2010, 876 auf einer Bescheinigung der Bezirksregierung. Im Streitfall liegt keine (rückwirkende) Bescheinigung über die Befähigung des Klägers vor, die für die Steuerfreiheit im Streitjahr 2006 maßgeblichen Versorgungsverträge wurden erst mit Wirkung ab 1. Januar 2006 bzw. ab 1. Juli 2006 abgeschlossen.

63 (3) Auch die Berufung des Klägers auf die Ausführungen des FG Baden-Württemberg im Urteil vom 17. Juli 2007 1 K 490/04 (EFG 2007, 1910) führt nicht zur Annahme eines rückwirkenden Befähigungsnachweises. Anders als im Streitfall ging es dort nicht um die Rückwirkung eines Befähigungsnachweises, sondern um das Fortwirken der beruflichen Qualifikation nach Streichung der Fußreflexzonenmassage aus dem Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen, wobei der spätere Leistungsausschluss nicht auf der beruflichen Qualifikation der Behandelnden und der Qualität der erbrachten Leistungen beruhte.

64 ee) Die Versagung der Steuerbefreiung für heileurythmische Leistungen in den Streitjahren 1999 bis 2003 und 2005 verstößt nicht gegen Unionsrecht.

65 (1) Ohne Erfolg macht der Kläger insoweit geltend, das Erfordernis der regelhaften Finanzierung durch die gesetzlichen Krankenkassen stelle im Hinblick auf Ziel und Zweck des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG kein zulässiges Differenzierungskriterium dar, weil eine fehlende Kassenzulassung nichts über die berufliche Qualität des Heileurythmisten und die Qualität seiner Leistung aussagen. Abgesehen davon, dass die regelmäßige Finanzierung durch die gesetzlichen Krankenkassen nur Indizcharakter hat, ist die Verknüpfung zur Qualität der erbrachten Heilbehandlungsleistung nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats dadurch gewährleistet, dass einer Kostentragung nur dann indizielle Bedeutung zukommt, wenn diese den Charakter eines Befähigungsnachweises hat (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.3.).

66 (2) Die Steuerpflicht heileurythmischer Leistungen widerspricht auch nicht dem unionsrechtlichen Neutralitätsgrundsatz. Dieser besagt insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze ausführen, bei der "Erhebung" der Mehrwertsteuer und im Besteuerungsverfahren nicht unterschiedlich behandelt werden dürfen (vgl. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.2., m.w.N. zur Rechtsprechung des EuGH).

67 Von gleichartigen Leistungen in diesem Sinne ist bei Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nur insoweit auszugehen, als sie eine gleichwertige Qualität aufweisen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.2.; EuGH-Urteil Solleveld in Slg. 2006, I-3617 Rdnr. 40). Für heileurythmische Leistungen, für die kein Rechtsanspruch auf Finanzierung durch die gesetzlichen Krankenkassen besteht, fehlt ein Indiz für die erforderliche Qualifikation des Behandelnden. Da sich der Befähigungsnachweis auch nicht aus anderen Indizien ergibt, fehlt es damit im Ergebnis an der Gleichartigkeit der erbrachten Leistungen und ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz ist ausgeschlossen.

68 6. Für das Streitjahr 2006 kommt zwar eine Steuerfreiheit der heileurythmischen Leistungen nach § 4 Nr. 14 UStG in Betracht. Der Senat kann hierüber aber nicht abschließend entscheiden, da Feststellungen dazu fehlen, ob und ggf. ab welchem Zeitpunkt dem Kläger die Teilnahmeberechtigung an den Integrierten Versorgungsverträgen von seinem Berufsverband erteilt wurde.

69 a) Im Streitfall beruht die Kostentragung zwar weder auf einem Versorgungsvertrag gemäß § 11 Abs. 2, § 40, § 111 SGB V noch auf § 43 SGB V in Verbindung mit einer "Gesamtvereinbarung" (vgl. Ausführungen unter II.4.). Die für Versorgungsverträge und Gesamtvereinbarungen geltenden Grundsätze gelten jedoch auch für Integrierte Versorgungsverträge (§§ 140a ff. SGB V), die Berufsverbände von Leistungserbringern mit gesetzlichen Krankenkassen abschließen, sofern der jeweilige Berufsverband die Teilnahmeberechtigung der Leistungserbringer davon abhängig macht, dass die in den Verträgen enthaltenen Qualifikationsanforderungen erfüllt werden.

70 b) Ob diese Voraussetzungen im Streitfall vorliegen, kann der Senat mangels Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen.

71 aa) Die vom BVHE zu Beginn und im Laufe des Streitjahres abgeschlossenen Integrierten Versorgungsverträge mit gesetzlichen Krankenkassen betreffen die Versorgung mit Anthroposophischer Medizin, zu der auch die Heileurythmie gehört. Der Kläger war nach den Feststellungen des FG ordentliches Mitglied des BVHE und konnte damit als Leistungserbringer in die integrierte Versorgung mit Anthroposophischer Medizin einbezogen werden.

72 bb) Die Versorgungsverträge enthalten auch konkrete Qualifikationsanforderungen an die Leistungserbringer. Diese können nur dann zugelassen werden, wenn sie speziell ausgebildet sind. Als speziell ausgebildet und damit

teilnahmeberechtigt gelten Heilmittelerbringer mit der durch den entsprechenden Berufsverband ausgestellten Berechtigung zur Führung der Berufsbezeichnung (vgl. § 6 Nr. 4 des Versorgungsvertrags mit der IKK).

73 Der Kläger hatte im Anschluss an eine vierjährige Grundausbildung in Eurythmie ein eineinhalbjähriges Aufbaustudium in Heileurythmie absolviert. Aufgrund der Abschlussprüfung vom 28. November 1994 wurde ihm hierauf das Abschluss-Zeugnis verliehen sowie später das "Heileurythmie-Diplom" ausgestellt. Diese Ausbildung ist nach § 3 Nr. 1 der Satzung des BVHE anerkannt und berechtigt den Kläger, im Zusammenhang mit einem verordnenden Arzt bei Erwachsenen und Kindern Heileurythmie anzuwenden.

74 cc) Allerdings sind die Leistungserbringer --und damit auch der Kläger-- erst von dem Zeitpunkt an berechtigt, Leistungen nach den Integrierten Versorgungsverträgen zu erbringen, ab dem sie die Teilnahmeberechtigung von dem jeweiligen Berufsverband erhalten haben (§ 6 Nr. 5 des o.g. Versorgungsvertrags). Diese Teilnahmeberechtigung wird von dem jeweiligen Berufsverband erteilt, wenn der Leistungserbringer die in § 6 Nr. 4 des Versorgungsvertrags genannten Voraussetzungen nachweist und die Regelungen des Vertrags anerkennt. Dabei sind die Überprüfung und Anerkennung durch den jeweiligen Berufsverband zwingend.

75 Zur Anerkennung der Teilnahmeberechtigung durch den Berufsverband des Klägers enthält das Urteil des FG keine Feststellungen. Eine für die Leistungserbringung durch den Kläger erforderliche Anerkennung ergibt sich insbesondere nicht aus dem im Klageverfahren als Anlage K 17a vorgelegten Schreiben vom 7. Dezember 2007. Danach bestätigt der Berufsverband lediglich, dass der Kläger ordentliches Mitglied des Berufsverbands ist und an der Integrierten Versorgung mit der IKK und den anderen beigetretenen Kassen teilnimmt. Ab welchem Zeitpunkt dem Kläger die Teilnahmeberechtigung für die jeweiligen Versorgungsverträge erteilt wurde, lässt sich dem Schreiben nicht entnehmen. Die fehlenden Feststellungen wird das FG daher im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben.

76 7. Eine Vorlage an den EuGH zur Einholung einer Vorabentscheidung gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union ist nicht erforderlich, da die im Streitfall entscheidungserhebliche Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG durch die EuGH-Rechtsprechung (insbesondere EuGH-Urteile vom 10. September 2002 C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, und Solleveld in Slg. 2006, I-3617) bereits hinreichend geklärt ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de