

Urteil vom 01. Dezember 2011, V R 58/09

Keine steuerfreie Heilbehandlung durch Vitalogisten

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 14

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Juni 2009, Az: 12 K 198/06

Leitsätze

NV: Ein Vitalogist erbringt mangels Berufsqualifikation keine nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Heilbehandlungsleistung.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war in den Streitjahren 1997 bis 2002 als Vitalogistin tätig. Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Klägerin umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringe und erließ entsprechende Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 2 Das Finanzgericht (FG) führte für die Klageabweisung an, dass die Leistungen der Klägerin mangels Berufsqualifikation nicht nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) steuerfrei seien. Die Leistungen der Klägerin als Vitalogistin seien nicht in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen aufgenommen worden.
- 3 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 1878 veröffentlicht.
- 4 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, die sie auf Verletzung materiellen Rechts stützt. Das FG habe § 4 Nr. 14 UStG unzutreffend ausgelegt und den Grundsatz steuerlicher Neutralität nicht beachtet. Die Steuerfreiheit diene der Senkung der Kosten ärztlicher Heilbehandlungen. Das FG habe zu Unrecht ausschließlich auf das Fehlen berufsrechtlicher Regelungen zur Vitalogie und die fehlende Erstattung durch die gesetzlichen Krankenkassen abgestellt. Es habe nicht geprüft, ob der Beruf des Vitalogisten dem des Krankengymnasten entspreche. Um den Anforderungen des § 124 Abs. 2 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) zu genügen, sei eine vergleichbare Ausbildung, Erlaubnis und Tätigkeit ausreichend. Ihre Berufsbezeichnung sei wettbewerbs- und namensrechtlich geschützt. Dass ihre Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V in den Streitjahren nicht zugelassen worden sei, sei unerheblich. Vergleichbar der "Vitametik" diene ihre Tätigkeit als Vitalogistin der Krankheitslinderung durch "Ausübung eines Impulses auf die Halsmuskulatur", wodurch eine nicht dem natürlichen Zustand des Körpers entsprechende Störung der Muskelanspannung mit dadurch bedingten Auswirkungen auf das Nervensystem minimiert werden könne. Das FG habe nicht geprüft, inwieweit sie, die Klägerin, aufgrund medizinischer Indikation nach ärztlicher Verordnung tätig geworden sei.
- 5 Nach der zu Art. 13 Teil A Buchst. c 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) ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) seien die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin steuerfrei, die unter Berücksichtigung der Qualifikation der Behandelnden eine ausreichende Qualität aufwiesen. Demgegenüber sei das FG auf ihre Ausbildung nicht eingegangen. Ein Ausschluss einzelner Berufe müsse durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein. Die Versagung der Steuerbefreiung verstoße gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität, da sie ihre Leistungen im Wettbewerb mit steuerfrei Leistenden erbringe. Ihre Leistungen seien qualitativ gleichwertig mit denen eines Chiropraktikers, eines Heilmasseurs und eines Krankengymnasten. Das FG habe auch nicht geprüft, ob sie eine zumindest arztähnliche Leistung erbracht habe. Dem FG hätten auch ärztliche Verordnungen für vitalogische Behandlungen vorgelegen.
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG vom 28. Juni 2005 aufzuheben und die Bescheide über die Umsatzsteuer 1997 bis 2002 und die Einspruchsentscheidung vom 4. April 2006 ersatzlos aufzuheben.

- 7** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8** Es liege bereits keine Heilbehandlung vor.

Entscheidungsgründe

- 9** II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Wie das FG zu Recht entschieden hat, sind die Leistungen der Klägerin nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei.
- 10** 1. Heilbehandlungsleistungen sind nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG nur steuerfrei, wenn der Unternehmer über eine Berufsqualifikation verfügt, die ihn zur Erbringung dieser Leistungen befähigt.
- 11** a) Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 der in den Streitjahren geltenden Fassung des UStG sind "die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes" steuerfrei. Diese Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG, wonach "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzähnlichen Berufe erbracht werden", steuerfrei sind. § 4 Nr. 14 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG auszulegen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 6/07, BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679, unter II.1., und vom 2. September 2009 V R 47/09, BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.1.).
- 12** b) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG nur steuerfrei, wenn sie von Personen erbracht werden, die die hierfür erforderlichen "beruflichen Befähigungsnachweise" (EuGH-Urteil vom 10. September 2002 C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30 Rdnr. 27) und damit die erforderlichen "beruflichen Qualifikationen" besitzen, damit die Heilbehandlungen unter Berücksichtigung der beruflichen Ausbildung der Behandelnden eine ausreichende Qualität aufweisen (EuGH-Urteil vom 27. April 2006 C-443/04 und C-444/04, Solleveld u.a., Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Rdnr. 37; BFH-Urteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.2.).
- 13** Es ist Sache der Mitgliedstaaten, die arzähnlichen Berufe zu bestimmen, wobei sich das ihnen dabei zustehende Ermessen nicht nur auf die Festlegung der für die Ausübung dieser Berufe erforderlichen Qualifikationen, sondern auch auf die Festlegung der spezifischen Heiltätigkeiten bezieht, die zu diesen Berufen gehören (EuGH-Urteil Solleveld u.a. in Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Rdnrn. 29 f.). Bei der Ausübung dieses Ermessens muss ein Ausschluss einzelner Berufe durch sachliche Gründe gerechtfertigt sein, die sich auf die beruflichen Qualifikationen des Behandelnden und damit auf Erfordernisse der Qualität der erbrachten Leistungen beziehen (EuGH-Urteil Solleveld u.a. in Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Rdnr. 37; BFH-Urteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.2.).
- 14** Weiter ist zu beachten, dass es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind dabei aber nur insoweit gleichartig, als sie für die Behandelten eine gleichwertige Qualität aufweisen. Schließt das nationale Recht einen Beruf von der Steuerfreiheit aus, liegt daher ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz nur vor, wenn die Personen, die diesen Beruf ausüben, für die Durchführung der Heilbehandlung nachweislich über berufliche Qualifikationen verfügen, die gewährleisten, dass diese Behandlungen denjenigen qualitativ gleichwertig sind, die von Personen erbracht werden, die nach nationalem Recht steuerfrei sind (EuGH-Urteil Solleveld u.a. in Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Rdnrn. 40 f.). Für die erforderliche Qualifikation kann schließlich die Tätigkeit in einem rechtlichen Rahmen, unter der Kontrolle eines Medizinischen Dienstes und gemäß spezifisch festgelegter Bedingungen sprechen, deren Einhaltung durch die Eintragung in ein hierfür vorgesehenes Register bescheinigt wird (EuGH-Urteil Solleveld u.a. in Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Rdnr. 46; BFH-Urteil in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.2.).
- 15** c) Auch für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG kommt es unter Berücksichtigung von Art. 13 Teil A Abs. 1

Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG darauf an, dass eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch einen Unternehmer erbracht wird, der über einen beruflichen Befähigungsnachweis und damit über die für die Leistungserbringung erforderliche Berufsqualifikation verfügt. Der Nachweis dieser Qualifikation kann sich nach ständiger Rechtsprechung des Senats aus berufsrechtlichen Regelungen oder aus einer Kostentragung durch gesetzliche Krankenkassen als Sozialversicherungsträger ergeben (vgl. z.B. zuletzt BFH-Urteil in BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679, unter II.1.b). Eine Kostentragung durch gesetzliche Krankenkassen ist aber nur dann von Bedeutung, wenn sie den Charakter eines Befähigungsnachweises hat. Dies 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 nach § 124 SGB V ein Indiz für das Vorliegen der erforderlichen Berufsqualifikation (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679, unter II.1.b, und in BFHE 231, 326, BStBl II 2011, 195, unter II.3.).

- 16** Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der Rechtsprechung des Senats, nach der die ärztliche Anordnung einer in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen aufgenommenen Leistung als Indiz dafür anzusehen sein kann, dass die Leistung eine entsprechende berufliche Befähigung voraussetzt (BFH-Urteil vom 11. November 2004 V R 34/02, BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316, unter II.4.b bb). Entgegen der Auffassung der Klägerin folgt hieraus insbesondere nicht, dass sich der berufliche Befähigungsnachweis bereits daraus ergibt, dass eine Leistung durch einen Arzt angeordnet wird. Maßgeblich ist vielmehr auch insoweit, ob aus der Kostentragung durch die gesetzliche Krankenkasse auf eine entsprechende Befähigung des Leistenden geschlossen werden kann, wenn es sich nicht um einen der in § 4 Nr. 14 UStG ausdrücklich genannten Berufe handelt (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2008 XI R 53/06, BFHE 221, 399, BStBl II 2008, 647, unter II.2.a cc). Ebenso kann sich die Klägerin für ihre Rechtsauffassung auch nicht auf das BFH-Urteil in BFHE 221, 399, BStBl II 2008, 647 zur sog. Hippotherapie berufen, da die Leistungen dort durch Krankengymnastinnen erbracht wurden, die über den erforderlichen Befähigungsnachweis verfügen (vgl. dort unter II.2.a cc der Urteilsgründe).
- 17** Entgegen der Auffassung der Klägerin reicht des Weiteren allein der Umstand, dass eine Berufsbezeichnung namens- und wettbewerbsrechtlich geschützt ist, für den Nachweis, ob die Personen, die diesen Beruf ausüben, die nach § 4 Nr. 14 UStG für die Durchführung von Heilbehandlungen erforderliche Qualifikation verfügen, nicht aus. Etwas anderes ergibt sich nicht aus den BFH-Urteilen in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316, unter II.4.; vom 12. August 2004 V R 18/02, BFHE 207, 381, BStBl II 2005, 227, unter II.3.e cc). Zwar setzt die Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V, die u.a. erfordert, dass der Betreffende "die für die Leistungserbringung erforderliche Ausbildung sowie eine entsprechende zur Führung der Berufsbezeichnung berechtigende Erlaubnis besitzt", nicht notwendig eine staatliche Erlaubnis voraus, sofern eine solche nicht vorgesehen ist. Unter der Voraussetzung, dass eine den Anforderungen einer staatlichen Prüfung für die Ausübung der Heilhilfsberufe vergleichbare Ausbildung einer beruflichen Organisation besteht, kann es für die Zulassung daher ausreichen, dass die Berufsbezeichnung beispielsweise durch Wettbewerbs- oder Namensrecht geschützt ist. Mit der Anknüpfung an die Zulassung des Leistenden oder jedenfalls seiner Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V ist sowohl dem Erfordernis des beruflichen Befähigungsnachweises als auch dem Umstand genügt, dass sich Heilberufe neu entwickeln, ohne dass sogleich eine einheitliche, alle Erbringer von Leistungen dieser Art gleichermaßen betreffende staatliche Berufsregelung geschaffen wird (BFH-Urteil in BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316, unter II.4.). Auch danach kommt die Annahme der erforderlichen beruflichen Befähigung nicht in Betracht, wenn weder der Unternehmer noch seine Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassen ist.
- 18** 2. Im Streitfall hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin nicht über die für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG erforderliche Berufsqualifikation verfügt.
- 19** Die Leistungen der Klägerin gehörten nicht zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen nach § 92 SGB V; es liegt weder ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V noch eine Zulassung nach § 124 SGB V vor.
- 20** Dass die Klägerin meint, ihre Leistungen seien denen eines Chiropraktikers, eines Heilmasseurs und eines Krankengymnasten qualitativ gleichwertig, reicht im Hinblick auf das eigenständige Erfordernis des beruflichen Befähigungsnachweises nicht aus. Umstände, aus denen sich ergeben könnte, dass die Tätigkeit der Klägerin im Hinblick auf ihre Berufsausbildung mit der Ausbildung dieser Personengruppen tatsächlich gleichwertig sein könnte, hat die Klägerin nicht vorgetragen. Die Ausführungen der Klägerin zur Ausbildung zum "Professional Straight Vitalist" reichen hierfür nicht aus.
- 21** 3. Unabhängig davon, ob der Vortrag der Klägerin als verfahrensrechtlich zulässige Aufklärungsrüge verstanden

werden könnte, scheitert eine diesbezügliche Rüge jedenfalls daran, dass die Klägerin nicht ausführt, aus welchen Gründen es ausgehend von der Rechtsauffassung des FG auf eine weitergehende Sachverhaltsaufklärung angekommen wäre.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de