

# Urteil vom 26. Juli 2017, XI R 3/15

## Zur Steuerfreiheit heileurythmischer Heilbehandlungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.260717.XIR3.15.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst c, SGB 5 §§ 140a ff, SGB 5 § 140a, UStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 22. Oktober 2014, Az: 5 K 329/13

## Leitsätze

Der Nachweis der erforderlichen Berufsqualifikation kann sich aus der Zulassung des Heileurythmisten zur Teilnahme an den Verträgen zur Integrierten Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff. SGB V (i.d.F. vor dem Gesetz zur Stärkung der Versorgung in der gesetzlichen Krankenversicherung vom 16. Juli 2015) ergeben. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auf sämtliche heileurythmische Heilbehandlungsleistungen des Leistungserbringers .

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23. Oktober 2014 5 K 329/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war im Streitjahr (2010) als Heileurythmistin selbständig tätig. Ihr waren das "Diplom für Eurythmie" des Instituts für Waldorfpädagogik X sowie das "Heileurythmie-Diplom" der Schule für Eurythmische Heilkunst Y verliehen worden. Sie war Mitglied im Berufsverband Heileurythmie e.V. (BVHE) und seit dem 28. September 2009 "nach § 6 Absatz 3 des (Rahmen-)Vertrages zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff [des Fünften Buches Sozialgesetzbuch] SGB V vom 18.01.2006 (IKK Z) bzw. vom 16./28.06.2006 (Rahmenvertrag mit der BKK A sowie beigetretenen Krankenkassen) ... zur Teilnahme an den Verträgen zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff SGB V" (IV-Verträge) zugelassen.
- 2 Diese Teilnahmeberechtigung wird vom BVHE nur speziell ausgebildeten Heilmittelerbringern mit der durch den BVHE ausgestellten Berechtigung zur Führung der Berufsbezeichnung oder solchen Heilmittelerbringern, die eine durch den BVHE bestätigte Gleichwertigkeit ihrer Qualifikation nachweisen können, erteilt, wenn der Leistungserbringer die im IV-Vertrag genannten Voraussetzungen nachweist und die Regelungen des Vertrags anerkennt.
- 3 Sämtliche von der Klägerin im Streitjahr erbrachten Leistungen als Heileurythmistin erfolgten aufgrund ärztlicher Verordnungen. In ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung für das Streitjahr erklärte sie diese Umsätze mit 40.034 € als nach § 4 Nr. 14 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) steuerfrei.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte mit Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 20. Oktober 2011 diese Umsätze mit dem Bruttobetrag als steuerpflichtig.
- 5 Der Einspruch der Klägerin hatte nur soweit Erfolg, als das FA Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.500 € schätzte, Umsätze von 448,80 €, die die Klägerin im Rahmen von IV-Verträgen ausgeführt hatte, als steuerfrei behandelte und

im Übrigen die Umsatzsteuer aus den Nettobeträgen ermittelte. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 7. November 2013 als unbegründet zurück.

- 6** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es entschied, die Umsätze der Klägerin aus ihrer Tätigkeit als Heileurythmistin seien nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei. Als Mitglied im BVHE habe sie die im Versorgungsvertrag genannten Voraussetzungen nachgewiesen, die Regelungen des Vertrags anerkannt und sei seit dem 28. September 2009 zur Teilnahme an den IV-Verträgen zugelassen. Damit sei der berufliche Befähigungsnachweis erbracht, weshalb die von der Klägerin erbrachten heileurythmischen Heilbehandlungsleistungen auch in den Fällen von der Umsatzsteuer befreit seien, in denen die Erstattung der Leistungen durch die Krankenkassen daran gescheitert sei, dass diese mit dem BVHE (noch) keine entsprechenden IV-Verträge abgeschlossen haben.
- 7** Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 778 veröffentlicht.
- 8** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG.
- 9** Das FG habe die von der Klägerin ausgeführten Heilbehandlungsleistungen insgesamt als steuerfrei behandelt, obwohl die nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG erforderliche berufliche Qualifikation nur für den die IV-Verträge betreffenden Teil der Umsätze vorgelegen habe. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 8. März 2012 V R 30/09 (BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623) die bereits für Versorgungsverträge geltenden Grundsätze auf IV-Verträge übertragen. Da der Befähigungsnachweis der selbständigen Fachkräfte auf den Umfang der im Versorgungsvertrag vereinbarten Leistungen beschränkt sei und nur für diese Heilbehandlungsleistungen die Kosten von den Krankenkassen getragen würden, müsse das Gleiche für den Befähigungsnachweis und damit für den Umfang der Steuerbefreiung in den Fällen gelten, in denen die Fachkräfte in IV-Verträge eingebunden sind. Die Fachkraft erhalte bei entsprechendem Qualifikationsnachweis für den zwischen Berufsverband und Krankenkasse geschlossenen IV-Vertrag eine Teilnahmeberechtigung und erkenne damit die Regelungen des Vertrags an. Die Heilbehandlungsleistungen der Fachkraft seien Bestandteil des Versorgungsvertrages, weshalb der Qualifikationsnachweis auf die Leistungen aus dem jeweiligen IV-Vertrag beschränkt sei. Die außerhalb der IV-Verträge erzielten Umsätze seien steuerpflichtig, weil es sich insoweit nicht um eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit mit beruflichem Befähigungsnachweis handele. Entsprechend seien diese Leistungen auch nicht von Krankenkassen erstattet worden, obgleich eine ärztliche Verordnung vorlag.
- 10** Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12** Entgegen der Auffassung des FA könne die berufliche Befähigung des Leistungserbringers nicht geteilt und auf Umsätze aus den IV-Verträgen beschränkt, sondern nur einheitlich beurteilt werden. Aus dem BFH-Urteil vom 12. August 2004 V R 18/02 (BFHE 207, 381, BStBl II 2005, 227) ergebe sich nichts anderes. Ihre --der Klägerin-- einmal festgestellte berufliche Befähigung als Heileurythmistin erstrecke sich auf sämtliche Heileurythmie-Leistungen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die von der Klägerin im Streitjahr erbrachten Heilbehandlungsleistungen steuerfrei sind.
- 14** 1. Umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden.
- 15** a) Diese Vorschrift setzt Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in nationales Recht um. Danach befreien die

Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Steuer.

- 16** b) Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) und Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL sind in gleicher Weise auszulegen; daher kann auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG weiterhin zur Auslegung herangezogen werden (vgl. EuGH-Urteil *Future Health Technologies* vom 10. Juni 2010 C-86/09, EU:C:2010:334, Umsatzsteuer-Rundschau 2010, 540, Rz 26 f.). § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG ist im Lichte dieser Bestimmungen richtlinienkonform auszulegen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. Dezember 2002 V R 28/00, BFHE 201, 330, BStBl II 2003, 532; vom 1. April 2004 V R 54/98, BFHE 205, 505, BStBl II 2004, 681; vom 1. Oktober 2014 XI R 13/14, BFHE 248, 367, BFH/NV 2015, 451, Rz 16).
- 17** 2. Der Begriff "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" ist ein autonomer unionsrechtlicher Begriff (vgl. EuGH-Urteile *Unterpertinger* vom 20. November 2003 C-212/01, EU:C:2003:625, BFH/NV 2004, Beilage 2, 111, Rz 35; *D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services* vom 20. November 2003 C-307/01, EU:C:2003:627, BFH/NV 2004, Beilage 2, 115, Rz 53) und umfasst Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (EuGH-Urteil *L.u.P.* vom 8. Juni 2006 C-106/05, EU:C:2006:380, BFH/NV 2006, Beilage 4, 442, Rz 27; BFH-Urteil vom 12. August 2004 V R 27/02, BFH/NV 2005, 583).
- 18** Diese Voraussetzungen sind vorliegend nach den (unstreitigen) Feststellungen des FG erfüllt, da die jeweils auf ärztliche Verordnung hin erbrachten heileurythmischen Leistungen der Klägerin dem Zweck der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen der Leistungsempfänger dienen.
- 19** 3. Auch den für die Steuerbefreiung der Heilbehandlungsleistung erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweis (vgl. dazu allgemein EuGH-Urteil *Solleveld u.a.* vom 27. April 2006 C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, BFH/NV 2006, Beilage 3, 299; BFH-Urteile in BFHE 207, 381, BStBl II 2005, 227; vom 11. November 2004 V R 34/02, BFHE 208, 65, BStBl II 2005, 316; in BFHE 248, 367, BFH/NV 2015, 451, Rz 20) hat die Klägerin --wie das FG zutreffend angenommen hat-- erbracht.
- 20** a) Zwar ergibt sich ihre berufliche Qualifikation nicht aus berufsrechtlichen Regelungen (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 6/07, BFHE 225, 248, BStBl II 2009, 679; in BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623, Rz 40).
- 21** Wie das FG festgestellt hat, ist eine berufsrechtliche Regelung über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung für das Berufsbild des Heileurythmisten in der Bundesrepublik Deutschland bislang nicht erlassen worden. Die von der Klägerin erworbene Qualifikation ("Diplom für Eurythmie" des Instituts für Waldorfpädagogik X bzw. "Heileurythmie-Diplom" der Schule für Eurythmische Heilkunst Y) kann somit nicht auf einer derartigen berufsrechtlichen Regelung beruhen und steht ihr auch nicht gleich, da die Diplome nicht von staatlichen, sondern von privaten Ausbildungsinstituten verliehen wurden.
- 22** b) Der Nachweis der für die Leistungserbringung erforderlichen Berufsqualifikation der Klägerin ergibt sich auch nicht aus einer "regelmäßigen" Kostentragung durch Sozialversicherungsträger (vgl. hierzu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29. Oktober 1999 2 BvR 1264/90, BVerfGE 101, 132, BStBl II 2000, 155). Hiervon gehen die Beteiligten übereinstimmend aus.
- 23** c) Die Klägerin hat jedoch den Nachweis ihrer beruflichen Qualifikation durch ihre Teilnahmeberechtigung an den IV-Verträgen erbracht.
- 24** aa) Die für Versorgungsverträge und Gesamtvereinbarungen geltenden Grundsätze gelten auch für Integrierte Versorgungsverträge nach den §§ 140a ff. SGB V (i.d.F. vor dem Gesetz zur Stärkung der Versorgung in der gesetzlichen Krankenversicherung vom 16. Juli 2015, BGBl I 2015, 1211), 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 (BFH-Urteil in BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623, Rz 69).
- 25** bb) Die vom BVHE vor dem Streitjahr abgeschlossenen Integrierten Versorgungsverträge mit gesetzlichen Krankenkassen betreffen die Versorgung mit Anthroposophischer Medizin, zu der auch die Heileurythmie gehört.

- 26** Die Klägerin war nach den Feststellungen des FG ordentliches Mitglied des BVHE und konnte damit als Leistungserbringerin in die integrierte Versorgung mit Anthroposophischer Medizin einbezogen werden.
- 27** Sie erfüllte ferner die in den IV-Verträgen konkret benannten Qualifikationsanforderungen, da sie nach Erwerb des "Diploms für Eurythmie" des Instituts für Waldorfpädagogik X sowie des "Heileurythmie-Diploms" der Schule für Eurythmische Heilkunst Y seit dem 28. September 2009 zur Teilnahme an den IV-Verträgen zugelassen war.
- 28** cc) Hieraus ergibt sich der für die Steuerfreiheit erforderliche Befähigungsnachweis gleichermaßen wie für eine Rehabilitationseinrichtung, die auf Grund eines Versorgungsvertrags gemäß § 11 Abs. 2, §§ 40, 111 SGB V mit Hilfe von Fachkräften Leistungen zur medizinischen Rehabilitation erbringt, soweit diese Fachkräfte die in dem Versorgungsvertrag benannte Qualifikation haben (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 2004 V R 44/02, BFHE 208, 80, BStBl II 2005, 190, unter II.2.c, Rz 21 f.; in BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623, Rz 43, 69).
- 29** d) Die vom FA hiergegen erhobenen Einwendungen greifen nicht durch. Die angefochtene Vorentscheidung weicht nicht von dem BFH-Urteil in BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623 ab.
- 30** aa) Ist --wie vom FG im Streitfall festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO)-- die erforderliche berufliche Qualifikation nachgewiesen, erstreckt sich die Steuerbefreiung auf sämtliche erbrachten Heilbehandlungsleistungen (vgl. Michel, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 893). Anders als das FA meint, lässt sich die einmal nachgewiesene berufliche Qualifikation nicht teilen, soweit die nämlichen Leistungen --wie hier-- auf Basis der IV-Verträge und außerhalb der IV-Verträge erbracht wurden.
- 31** bb) Vor diesem Hintergrund hat der BFH mit Urteil in BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623 den Rechtsstreit an das FG zurückverwiesen und diesem (nur) aufgegeben festzustellen, ab welchem Zeitpunkt dem dortigen Kläger die Berechtigung zur Teilnahme an den IV-Verträgen erteilt worden war. Weitere Feststellungen hatte das FG nicht zu treffen, insbesondere nicht zu der Frage, welche bzw. in welchem Umfang dort Leistungen in Bezug auf IV-Verträge erbracht worden waren.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)