Beschluss vom 04. September 2024, XI R 37/21

Steuerbarkeit von Geschäftsführungsleistungen einer Praxisgemeinschaft; Reichweite der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL (Rechtslage vor Inkrafttreten des § 4 Nr. 29 UStG)

ECLI:DE:BFH:2024:B.040924.XIR37.21.0

BFH XI. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 4 Nr 29, UStG § 4 Nr 14 Buchst d, UStG § 4 Nr 14 S 2, UStG § 4 Nr 14 S 2, UStG § 4 Nr 14 S 2, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst f, UStG VZ 2013 , UStG § 2 Abs 1 S 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. November 2021, Az: 5 K 62/19

Leitsätze

1. Eine zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks nach außen auftretende Praxisgemeinschaft ist Unternehmerin.

2. Eine aus Ärzten bestehende Praxisgemeinschaft, die Leistungen für die Führung ihrer eigenen Geschäfte bezieht, erbringt nicht zwangsläufig gleichzeitig Geschäftsführungsleistungen an ihre Mitglieder.

3. Eine aus Ärzten bestehende Praxisgemeinschaft, die mit einer bei ihr angestellten Arbeitnehmerin Reinigungsleistungen an ihre Mitglieder ausführt und steuerfreie Leistungen von Subunternehmern bezieht, um die bezogenen Leistungen unmittelbar an ihre Mitglieder für die Ausübung von deren ärztlicher Tätigkeit weiterzuleiten, kann sich für Besteuerungszeiträume vor Einführung des § 4 Nr. 29 UStG erfolgreich auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL berufen, wenn die Praxisgemeinschaft hierfür lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert und aufgrund der Gewährung der Steuerbefreiung keine Wettbewerbsverzerrungen drohen.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 11.11.2021 - 5 K 62/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Reichweite der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. d des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der im Streitjahr (2013) noch geltenden Fassung beziehungsweise der unionsrechtlichen Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Praxisgemeinschaft, wurde durch Vertrag über die Errichtung einer ärztlichen Praxisgemeinschaft (Gemeinschaftsvertrag) zum 01.01.2013 von den Gemeinschaftern der Klägerin (A und B), die beide Ärzte sind, nach § 3 des Gemeinschaftsvertrags zur gemeinsamen Nutzung von Praxisräumen, Einrichtungen und Personal errichtet. Am Vermögen der Klägerin waren die Gemeinschafter jeweils hälftig beteiligt. Das Anlagevermögen wurde der Klägerin von A überlassen. Eine ausdrückliche Vereinbarung über die Höhe der von den Gemeinschaftern zu leistenden Entgelte enthält der Gemeinschaftsvertrag nicht, sondern den Hinweis, dass die Klägerin nach dem Kostendeckungsprinzip arbeitet (§ 12 des Gemeinschaftsvertrags). Die Gemeinschafter leisteten zur Deckung der Kosten monatliche Beiträge. Die Klägerin fungierte als "reine Kostengemeinschaft" und sollte keine Gewinne erwirtschaften (§ 15 des Gemeinschaftsvertrags).

3 Die Geschäftsführung der Klägerin stand allein A zu. Rechtsgeschäfte im Zusammenhang mit dem alleinigen zivilrechtlichen Eigentum eines Gemeinschafters waren hiervon ausgenommen (§ 12 des Gemeinschaftsvertrags). Der Gemeinschaftsvertrag sah keine Regelung zur Vergütung für die von A erbrachten Geschäftsführungsleistungen vor. Allerdings vereinbarten die Gemeinschafter mündlich, dass A im Hinblick auf die Geschäftsführung eine Vergütung beanspruchen könne. Diese zahlte die Klägerin dem A (auch) im Streitjahr.

4 Jeder Gemeinschafter übte nach dem Gemeinschaftsvertrag seine ärztliche Tätigkeit in eigenem Namen und auf eigene Rechnung aus (§ 4 des Gemeinschaftsvertrags). Die Klägerin übernahm die zuvor bei A beschäftigten medizinischen Fachangestellten sowie eine Büro- und Rezeptionskraft. Zu den der Bürokraft übertragenen Aufgaben gehörte unter anderem die Abwicklung und Überwachung von Zahlungsvorgängen, die Abrechnung mit den privaten Krankenversicherungen, die Ausstellung von Rechnungen und die Organisation von Kursen. Die Bürokraft verwandte einen Teil ihrer Arbeitszeit auf Tätigkeiten wie Terminvergabe, Schreiben von Arztberichten oder Erstellung von Qualitätssicherungsberichten. Die übrige Arbeitszeit verwendete sie für Buchführungs- und Abrechnungsarbeiten. Über diese zeitlichen Anteile haben sich die Beteiligten im Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) tatsächlich verständigt. Weiter stellte die Klägerin eine Raumpflegerin ein, die die Praxisräume reinigte.

5 Darüber hinaus schloss die Klägerin mit einer Krankengymnastin (X) und einer Heilpraktikerin (Y) jeweils einen "Freier-Mitarbeiter-Vertrag", in dem sich X und Y jeweils verpflichteten, in den Praxisräumen der Klägerin Muskelentspannungstraining beziehungsweise psychologische Tätigkeiten auf eigene Verantwortung durchzuführen. Hierfür erhielten sie von der Klägerin jeweils eine Vergütung von 60 % der Erlöse. Die Abrechnungen gegenüber den Krankenversicherungen und gegenüber den Privatpatienten sollte "durch die Geschäftsführung der Praxis" vorgenommen werden.

6 Außerdem führte eine Diplompsychologin (Z) in den Praxisräumen der Klägerin als freie Mitarbeiterin psychologische Tätigkeiten aus. Hierfür erhielt sie von der Klägerin einen prozentualen Anteil der Vergütungen für Schmerzbewältigungs- und Muskelentspannungstraining.

7 A rechnete im eigenen Namen gegenüber den freien Mitarbeiterinnen durch Gutschriften ab. Umsatzsteuer wies er darin nicht aus. Die Klägerin zahlte die Vergütungen an X, Y und Z aus. Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder -Erklärungen für das Streitjahr gab die Klägerin nicht ab.

8 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung für das Streitjahr vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Klägerin als Unternehmerin anzusehen sei. Sie habe an ihre Gemeinschafter steuerbare Leistungen gegen Entgelt erbracht. Diese Leistungen seien umsatzsteuerpflichtig, soweit sie nicht in der steuerfreien Überlassung von Räumlichkeiten bestünden oder unmittelbar für steuerfreie Heilbehandlungen verwendet worden seien. Dies betreffe die Verwaltungstätigkeiten für die Gemeinschafter sowie Arbeiten bei der Erstellung der Abrechnungen, den Zahlungsverkehr, die Praxisorganisationsleistungen und die Raumpflege. Die Prüferin sah daher die mittels der Raumpflegerin erbrachten Leistungen in vollem Umfang und die durch A als Geschäftsführer der Klägerin sowie die durch die Bürokraft erbrachten Leistungen jeweils teilweise als steuerpflichtige Leistungen an. Als Bemessungsgrundlage zog die Prüferin die von der Klägerin hierfür verbuchten Aufwendungen heran.

9 Die Leistungen an Krankenversicherungen und Privatpatienten im Zusammenhang mit den von den freien Mitarbeiterinnen X, Y und Z durchgeführten Kursen und Behandlungen rechnete die Prüferin nicht der Klägerin, sondern dem A zu. Beim Schmerzbewältigungstraining handele es sich anders als beim Muskelentspannungstraining um eine steuerfreie Heilbehandlung. Diese Umsätze seien der Einzelpraxis des A zuzurechnen.

10 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung der Prüferin an und erließ am 12.02.2016 einen erstmaligen Umsatzsteuer-Jahresbescheid für 2013, in dem es die Umsatzsteuer dementsprechend festsetzte.

11 Mit Einspruchsentscheidung vom 04.03.2019 wies das FA den hiergegen eingelegten Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Die Klägerin sei keine reine Innengesellschaft. Sie habe mehrere Verträge mit Dritten in eigenem Namen abgeschlossen. Im Gemeinschaftsvertrag sei die Vertretung nach außen durch A vereinbart gewesen. Die Klägerin sei daher als Unternehmerin anzusehen. Sie könne sich nicht mit Erfolg auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL berufen, da dieser durch § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. richtlinienkonform umgesetzt worden sei. Es sei vorliegend unbeachtlich, dass die Bundesrepublik Deutschland diese Bestimmung ausschließlich im

Gesundheitsbereich und damit nicht weitreichend genug umgesetzt habe. Die Steuerpflicht folge aus einer eigenen, umsatzsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin. Die Erstellung von Leistungsabrechnungen gegenüber Krankenversicherungen, die Verwaltungstätigkeiten für die Gemeinschafter, die Abwicklung des Zahlungsverkehrs, die Praxisorganisation und die Raumpflege fielen nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. Auch die "für" die freien Mitarbeiterinnen vorgenommene Durchführung der Abrechnungen gegenüber der kassenärztlichen Vereinigung und gegenüber Privatpatienten sei nicht umsatzsteuerfrei.

12 Das FG gab der Klage statt; sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 623 veröffentlicht. Das FG setzte die Umsatzsteuer auf 0 € herab. Die Geschäftsführungstätigkeit des A für die Klägerin sei nicht steuerbar. Die übrigen Leistungen seien nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. steuerfrei.

13 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F.). Das Urteil widerspreche der Verwaltungsauffassung (Abschn. 4.14.8 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--). Das FG habe zu Unrecht angenommen, dass die Geschäftsführungstätigkeit des A für die Klägerin nicht umsatzsteuerbar sei, die Reinigungsleistungen, die die Klägerin durch die bei ihr beschäftigte Reinigungskraft an ihre Gemeinschafter erbracht habe, steuerfrei seien und die Klägerin weder Leistungen an die freien Mitarbeiterinnen erbracht noch dafür ein Entgelt bezogen habe.

14 Hinsichtlich der Geschäftsführung lasse das FG außer Acht, dass die Klägerin die von ihr entgoltenen Leistungen des A dem B zur Verfügung gestellt und damit sowohl eine Leistung ausgeführt als auch ein Entgelt dafür erhalten habe. Auch ein Gemeinschafter führe mit seiner Geschäftsführungsleistung gegen Entgelt eine steuerbare Leistung an eine Praxisgemeinschaft aus. Nichts anderes könne für eine Kostenteilungsgemeinschaft wie die Klägerin gelten, die die ihr gegenüber geleistete Geschäftsführungstätigkeit ihren Gemeinschaftern gegen Kostenerstattung zur Verfügung stelle. Außerdem sei die Geschäftsführungsleistung des A an die Klägerin teilweise nicht umsatzsteuerfrei. Nach der im UStAE niedergelegten Auffassung der Finanzverwaltung seien allgemeine Verwaltungsleistungen nicht steuerfrei, weil sie lediglich mittelbar der Ausführung von steuerfreien Umsätzen der Gemeinschafter dienten. Dazu zählten auch allgemeine Reinigungsleistungen. Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL sei als Ausnahmevorschrift eng auszulegen. Daraus folge, dass die Reinigungsleistungen als Teil der Gemeinkosten nicht unmittelbar Kostenelemente der dem Gemeinwohl dienenden, begünstigten Leistung seien und daher nicht unter die Steuerbefreiung fallen könnten. Auch sei von einer Wettbewerbsverzerrung auszugehen, weil andere Marktteilnehmer ihre gleichartigen Leistungen steuerpflichtig erbringen müssten. Gewerblichen Reinigungsunternehmen drohten Wettbewerbsnachteile, würden die von der Klägerin erbrachten Leistungen von der Umsatzsteuer freizustellen sein. Ergänzend weist das FA darauf hin, dass es sich bei den Reinigungsleistungen nicht um Leistungen im Sinne des Infektionsschutzgesetzes handele, die eine qualifizierte Hygienefachkraft erbringe. Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. e UStG komme daher ebenso wenig zur Anwendung. Die Raumpflegeleistungen seien ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 16.956,61 € der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

15 Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und den Rechtsstreit an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

16 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

17 Sie verteidigt die angefochtene Vorentscheidung. Ergänzend weist die Klägerin darauf hin, dass die angestellte Bürokraft keine anderen Verwaltungsleistungen erbracht habe, als zum Beispiel eine angestellte Bürokraft in einer Gemeinschaftspraxis erbracht hätte. Die Auffassung der Finanzverwaltung führe zu einem Wettbewerbsnachteil für Praxisgemeinschaften gegenüber anderen ärztlichen Organisationsformen (zum Beispiel einer Gemeinschaftspraxis). Bei einer Gemeinschaftspraxis behandele die Finanzverwaltung die Leistungen der angestellten Bürokräfte nicht als steuerpflichtige Leistungen der Gemeinschaftspraxis an ihre Gemeinschafter. Wäre die Rechtsauffassung des FA zutreffend, würden vergleichbare Leistungen einer Praxisgemeinschaft schlechter behandelt.

Entscheidungsgründe

II

...

18 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Leistungen der Klägerin, soweit sie überhaupt vorliegen, steuerfrei sind.

19 1. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin, die trotz ihrer Bezeichnung als Gemeinschaft zur Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks nach außen aufgetreten und damit eine Gesellschaft ist (vgl. dazu Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.10.2023 - XI B 25/23, BFH/NV 2024, 30, mit Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 22.11.2018 - V R 65/17, BFHE 263, 90 und vom 07.05.2020 - V R 1/18, BFHE 270, 146 sowie zum BFH-Beschluss vom 28.08.2023 - V B 44/22, BFHE 282, 67), selbst als Unternehmerin (§ 2 Abs. 1 Satz 3 letzter Halbsatz UStG) steuerbare Umsätze an A und B erbracht hat. Es hat gleichfalls zutreffend dahin erkannt, dass mögliche Geschäftsführungsleistungen des A an die Klägerin nicht dazu gehören.

20 a) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Dafür muss zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet; der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems führt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12.10.2023 - V R 11/21, BFHE 282, 151, BStBl II 2024, 276, Rz 15; vom 06.12.2023 - XI R 33/21, BFH/NV 2024, 615, Rz 33, m.w.N.).

21 aa) Dies gilt auch bei Leistungen, die eine Gesellschaft an ihre Gesellschafter ausführt (vgl. BFH-Urteile vom 05.12.2007 - V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b; vom 13.09.2022 - XI R 8/20, BFHE 277, 536, BStBl II 2023, 728, Rz 32 f.; vom 12.10.2023 - V R 11/21, BFHE 282, 151, BStBl II 2024, 276, Rz 19). Das maßgebliche Rechtsverhältnis kann auch in einem Gesellschaftsvertrag bestehen (vgl. BFH-Urteile vom 16.03.1993 - XI R 44/90, BFHE 171, 114, BStBl II 1993, 529, unter II.1.; vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 42).

22 bb) Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (vgl. BFH-Urteile vom 08.11.2007 - V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, unter II.1.b; vom 11.10.2022 - XI R 12/20, BFH/NV 2023, 274, Rz 26). Auch ist die Nutzung von Gegenständen des Gesellschaftsvermögens oder anderer Leistungen der Gesellschaft für eigene Zwecke der Gesellschafter als entgeltliche Leistung bereits dann steuerbar, wenn die Gesellschaft hierfür Aufwendungsersatz erhält (vgl. BFH-Urteil vom 05.12.2007 - V R 60/05, BFHE 219, 455, BStBl II 2009, 486, unter II.1.b bb). Die Qualifizierung der Zahlung des Gesellschafters im Gesellschaftsvertrag und die handelsbilanzielle Einstufung der Zahlung sind unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 01.02.2007 - V R 69/05, BFH/NV 2007, 1205, unter II.B.2.b bb). Entscheidend für das Vorliegen eines verbrauchsfähigen Vorteils ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass ein individueller Leistungsempfänger aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht (vgl. BFH-Urteile vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 53; vom 12.10.2023 - V R 11/21, BFHE 282, 151, BStBl II 2024, 276, Rz 15).

23 cc) Die Tatsache, dass bei einer Praxisgemeinschaft als Gesellschaft der Gesellschaftszweck zugleich Neigungen, Interessen oder gegebenenfalls Verpflichtungen der Gesellschafter befriedigt, begründet als solche keinen Leistungsaustausch im konkreten Individualinteresse der Gesellschafter (vgl. BFH-Urteile vom 29.10.2008 - XI R 76/07, BFH/NV 2009, 795, unter II.2.c aa; vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 54). Eine Zahlung eines Gesellschafters ist im Gesellschaftsverhältnis begründet und kein Entgelt für eine Leistung, wenn sie nur dazu dient, die Gesellschaft mit dem für ihre Tätigkeit notwendigen Kapital auszustatten (vgl. BFH-Urteile vom 05.12.2007 - V R 63/05, BFH/NV 2008, 996, unter II.1.a; vom 29.10.2008 - XI R 76/07, BFH/NV 2009, 795, unter II.2.b und II.2.c aa; vom 23.09.2020 - XI R 35/18, BFHE 271, 243, BStBl II 2022, 344, Rz 54).

24 b) Ausgehend davon hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahin erkannt, dass die Klägerin zwar Leistungen an ihre Gesellschafter A und B erbracht hat. Es ist ebenso zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin, soweit sie von A Geschäftsführungsleistungen bezogen hat, keine Leistungen an B (oder an A und B) ausgeführt hat.

25 aa) Das FG hat angenommen, dass die Klägerin als Unternehmerin steuerbare Leistungen an ihre Gesellschafter

erbracht hat, aber zu diesen Leistungen nicht die entgeltliche Geschäftsführungstätigkeit des A gehört. Die Geschäftsführungsleistungen des A dienten der Innenorganisation der Klägerin. Sie führten "nicht ohne weiteres" zu einer Leistungsabgabe durch die Klägerin.

26 bb) Diese tatsächliche Würdigung ist möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze, Erfahrungssätze oder die Grundsätze der Vertragsauslegung; sie bindet daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (vgl. dazu BFH-Urteile vom 13.09.2022 - XI R 8/20, BFHE 277, 536, BStBl II 2023, 728, Rz 27; vom 11.10.2022 - XI R 12/20, BFH/NV 2023, 274, Rz 23; vom 12.10.2023 - V R 11/21, BFHE 282, 151, BStBl II 2024, 276, Rz 16).

27 (1) Die Leistungen der Klägerin an A und B bestehen nach § 3 des Gemeinschaftsvertrags darin, ihren Gesellschaftern Praxisräume, Einrichtungen und Personal et cetera zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung zu stellen und hierfür Aufwendungsersatz zu erhalten. Dadurch verschafft sie ihren Gesellschaftern A und B den konkreten (verbrauchsfähigen) Vorteil, Praxisräume, Einrichtungen und Personal et cetera nutzen zu können.

28 (2) Dadurch, dass die Klägerin (möglicherweise steuerbare) Geschäftsführungsleistungen von A bezieht, verschafft sie A oder B keinen solchen Vorteil. Sie ist insofern, falls steuerbare Leistungen des A an die Klägerin vorliegen sollten, Leistungsempfängerin und nicht Leistende. A führt nicht die Geschäfte des B, sondern die Geschäfte der Klägerin. Sonst würde jede Gesellschaft, die Geschäftsführungsleistungen bezieht, dadurch auch eine Geschäftsführungsleistung an ihre Gesellschafter erbringen, was im Fall von A die Leistungsbeziehung, soweit sie besteht, in ihr Gegenteil verkehren würde (vgl. dazu allgemein BFH-Urteil vom 13.03.2008 - V R 70/06, BFHE 221, 429, BStBl II 2008, 997, unter II.2.); A wäre für dieselbe Leistung zugleich Leistender an die Klägerin und zugleich anteiliger Leistungsempfänger von ihr.

29 cc) Soweit die Ausführungen des FA dahin gehend verstanden werden könnten, dass der auf B entfallende, anteilige Aufwendungsersatz für die Geschäftsführung des A ein weiteres Entgelt des B für die Leistungen der Klägerin an B sei, weil die Klägerin als leistende Unternehmerin auch diesen Betrag vom Leistungsempfänger B für ihre Leistungen an B erhalte oder erhalten solle (Art. 73 MwStSystRL, jetzt auch § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), weil es sich um (auf B umgelegte) Kostenelemente der Umsätze der Klägerin handele und der Umstand, dass als Gegenleistung ein Aufwendungsersatz gewährt werde, lediglich die Bemessung des Entgelts betreffe, verweist der Senat zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Umsätze, deren weiteres Entgelt die Zahlungen des B sein könnten, auf seine weiteren Ausführungen (s. dazu unter II.2.).

30 c) Eine Divergenz zur Rechtsprechung des V. Senats des BFH in Bezug auf die Unternehmereigenschaft von Praxisgemeinschaften, die Räume anmieten und Personal anstellen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21.06.1990 - V R 94/85, BFH/NV 1992, 773; BFH-Beschluss vom 29.10.2013 - V B 58/13, BFH/NV 2014, 192), oder von Personenzusammenschlüssen im Immobilienbereich, die Arbeitnehmer beschäftigen (vgl. BFH-Beschluss vom 15.09.1995 - V B 59/95, BFH/NV 1996, 439), besteht nicht (vgl. auch allgemein zur Einstufung von nach außen auftretenden Personenzusammenschlüssen als Gesellschaft BFH-Beschluss vom 25.10.2023 - XI B 25/23, BFH/NV 2024, 30, m.w.N.).

31 2. Ebenso zutreffend hat das FG angenommen, dass die im Revisionsverfahren noch streitigen Leistungen der Klägerin an A und B umsatzsteuerfrei sind. Dies ergibt sich jedenfalls aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL, auf den sich die Klägerin unmittelbar berufen hat.

32 a) Nach § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG 1973/1980/1993/1999 bzw. § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. steuerfrei waren bis zum 31.12.2019 die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der in Satz 1 bzw. Buchst. a bezeichneten Berufe oder Einrichtungen im Sinne des Buchst. b waren, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach Satz 1 bzw. Buchst. a steuerfreien Umsätze verwendet wurden. Seit 01.01.2009 war zusätzlich erforderlich, dass die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten forderte.

33 b) Mit dieser Vorschrift hat der deutsche Gesetzgeber die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL (unionsrechtswidrig --vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kommission/Deutschland vom 21.09.2017 - C-616/15, EU:C:2017:721--) nur partiell umgesetzt.

34 c) Nach dem weiter gehenden Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL, auf den sich die Klägerin berufen hat, sind unter anderem die folgenden Umsätze steuerfrei:

> "f) Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit

ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;"

35 Der Zweck der Bestimmung besteht darin, bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände unter Vermeidung der höheren Kosten zu erleichtern, die entstünden, wenn diese Dienstleistungen und die Lieferung dieser Gegenstände der Mehrwertsteuer unterworfen wären (vgl. EuGH-Urteile DNB Banka vom 21.09.2017 - C-326/15, EU:C:2017:719, Rz 33; Aviva vom 21.09.2017 - C-605/15, EU:C:2017:718, Rz 28; Kommission/Deutschland vom 21.09.2017 - C-616/15, EU:C:2017:721, Rz 47). Außerdem soll jemand, der bestimmte Dienstleistungen anbietet, nicht Mehrwertsteuer entrichten müssen, wenn er genötigt ist, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlich sind (vgl. EuGH-Urteile Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing vom 11.12.2008 - C-407/07, EU:C:2008:713, Rz 37; Kommission/Deutschland vom 21.09.2017 - C-616/15, EU:C:2017:721, Rz 56; Infohos vom 20.11.2019 - C-400/18, EU:C:2019:992, Rz 36).

36 d) Die Voraussetzungen der unionsrechtlichen Steuerbefreiung liegen aufgrund der tatsächlichen Feststellungen des FG vor.

37 aa) Die Klägerin als Praxisgemeinschaft ist ein selbständiger Zusammenschluss von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist. Sie verlangt von ihren beiden Mitgliedern A und B lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten (Aufwendungsersatz).

38 bb) Das FG hat ferner zu Recht bejaht, dass die Leistungen der Klägerin für unmittelbare Zwecke der Ausübung der steuerfreien Tätigkeiten des A und B erbracht worden sind.

39 (1) Dienstleistungen, die von einem selbständigen Zusammenschluss von Personen erbracht werden, fallen nur dann unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL vorgesehene Steuerbefreiung, wenn sie unmittelbar zu den in Art. 132 MwStSystRL genannten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten beitragen (vgl. EuGH-Urteile DNB Banka vom 21.09.2017 - C-326/15, EU:C:2017:719, Rz 34; Aviva vom 21.09.2017 - C-605/15, EU:C:2017:718, Rz 29; Kommission/Deutschland vom 21.09.2017 - C-616/15, EU:C:2017:721, Rz 48, m.w.N.). Nicht befreit sind Dienstleistungen, die nicht für unmittelbare Zwecke der Ausübung der von der Steuer befreiten Tätigkeiten der Mitglieder eines Zusammenschlusses erbracht wurden (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Luxemburg vom 04.05.2017 - C-274/15, EU:C:2017:333, Rz 51). Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder auch steuerbare Tätigkeiten ausüben, sind nur befreit, wenn die Dienstleistungen unmittelbar für Zwecke der Tätigkeiten der Mitglieder erbracht werden, die von der Steuer befreit sind oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Luxemburg vom 04.05.2017 - C-274/15, EU:C:2017:333, Rz 53). Nicht befreit sind außerdem Dienstleistungen, die an Einheiten erbracht werden, die nicht Mitglied des selbständigen Zusammenschlusses von Personen sind (vgl. EuGH-Urteil Kaplan International colleges UK vom 18.11.2020 - C-77/19, EU:C:2020:934, Rz 38, 48 f., 51). Werden solche Leistungen sowohl an Mitglieder als auch an Nichtmitglieder erbracht, sind (nur) die Leistungen an die Mitglieder umsatzsteuerfrei (vgl. EuGH-Urteil Infohos vom 20.11.2019 - C-400/18, EU:C:2019:992, Rz 39, 42), während die Leistungen an Nichtmitglieder steuerpflichtig sind (vgl. EuGH-Urteil Infohos vom 20.11.2019 - C-400/18, EU:C:2019:992, Rz 43).

40 (2) Das FG ist von diesen unionsrechtlichen Grundsätzen ausgegangen (Rz 45 der Vorentscheidung) und hat den Streitfall in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahin gewürdigt, dass die im Revisionsverfahren noch streitigen Reinigungsleistungen der Klägerin und die Tätigkeiten der freien Mitarbeiterinnen unmittelbar für Zwecke der Ausübung der steuerfreien Tätigkeiten des A und B (Heilbehandlungen) erbracht worden sind (Rz 47 ff., Rz 60 der Vorentscheidung). Auch diese tatsächliche Würdigung ist aufgrund der festgestellten Tatsachen möglich und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).

41 (3) Im Übrigen entspricht die Auslegung des FG dem Zweck, dass Unternehmer nicht Mehrwertsteuer entrichten müssen, wenn sie genötigt sind, mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenzuarbeiten, die Tätigkeiten übernimmt, die zur Erbringung dieser Dienstleistungen erforderlich sind (s. dazu unter II.2.c). Hätten A (weiterhin) und B (neu) Reinigungsleistungen durch eine bei ihnen jeweils angestellte Reinigungskraft ausführen lassen, hätten sie keine Umsatzsteuer entrichten müssen, was bei A durch den Vergleich mit früheren Jahren besonders deutlich wird. Der Umstand, dass die Klägerin die Verträge übernommen

beziehungsweise abgeschlossen hat, rechtfertigt insoweit keine andere Beurteilung. Entsprechendes gilt für die mit der Klägerin in vertraglichen Beziehungen stehenden freien Mitarbeiterinnen, mit denen die Klägerin die für die Tätigkeit maßgeblichen Verträge abgeschlossen hat.

42 (4) Da nicht ersichtlich ist, dass B andere als steuerfreie Umsätze ausgeführt hätte, ist aus Sicht des Senats im Übrigen nicht erkennbar, für welche nicht steuerfreien Tätigkeiten des B die Leistungen der Klägerin erbracht sein sollten. Auch ist für den Senat nicht ersichtlich, dass die hier streitigen Umsätze unmittelbar für Zwecke der Geschäftsführungsleistungen des A ausgeführt sein könnten, soweit diese steuerbar und steuerpflichtig sein sollten.

43 cc) Das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung hat das FG geprüft und --ebenfalls in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise-- verneint (Rz 52 ff. der Vorentscheidung). Die Auffassung des FG steht auch im Einklang mit der von der Bundesrepublik Deutschland im Verfahren C-616/15 geäußerten Ansicht, dass im Gesundheitsbereich im Regelfall keine Wettbewerbsverzerrungen drohen (vgl. dazu Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet vom 05.04.2017 - C-616/15, EU:C:2017:272, Rz 45 ff.; EuGH-Urteil Kommission/Deutschland vom 21.09.2017 - C-616/15, EU:C:2017:721, Rz 19, 35).

44 e) Der Senat kann aufgrund der erfolgreichen Berufung der Klägerin auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL offenlassen, ob die Rechtsprechung des BFH zu § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG 1973/1980/1993/1999, § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. (vgl. BFH-Urteile vom 21.06.1990 - V R 94/85, BFH/NV 1992, 773, unter II.1.a; vom 20.08.1992 - V R 2/88, BFH/NV 1993, 204, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 29.10.2013 - V B 58/13, BFH/NV 2014, 192, Rz 9) in vollem Umfang den unter II.2.c genannten unionsrechtlichen Grundsätzen entsprach (vgl. dazu Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 14 Rz 206 ff.). Auf den diesbezüglichen Vortrag des FA kommt es daher nicht an.

45 f) Ob die durch eine Bürokraft erbrachten Leistungen trotz der unmittelbaren Berufung der Klägerin auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL steuerpflichtig sind, wie es das FG angenommen hat, und ob insoweit Wettbewerbsverzerrungen drohen würden, falls dies anders zu beurteilen wäre, bedarf vorliegend keiner Entscheidung. Das FG hat der Klage auch insoweit mit der Begründung stattgegeben, dass die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG) Anwendung findet.

46 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de