

Bundesfinanzhof

BFH, Urteil vom 30. 4. 2009 - V R 6/07; FG Rheinland-Pfalz

Funktionstraining, das von den Krankenkassen nach § 43 SGB V in Verbindung mit der "Gesamtvereinbarung über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining" vergütet wird, kann nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfrei sein.

UStG 1993 § 4 Nr. 14; Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c

Tatbestand

[1] I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war in den Streitjahren 1993 bis 1998 als Diplom-Sportlehrerin selbständig tätig und leitete Kurse zur Verbesserung der Körperhaltung und Entlastung des Bewegungsapparates, zur Organgymnastik für die Kräftigung der inneren Organe, zur Atemtherapie für die bessere Durchblutung der Organe, zum isometrischen Muskeltraining für die Vorsorge gegen Osteoporose und zum Funktionstraining (Trockengymnastik) in Rheumagruppen. Die Kosten für einige der Kurse wurden von Krankenversicherungen auf unterschiedlicher Rechtsgrundlage (§ 20 oder § 43 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch - SGB V -) getragen. Die Klägerin verfügte über eine sog. Rückenschulleiter-Lizenz des Deutschen Verbandes für Gesundheitssport und Sporttherapie.

[2] Da die Klägerin davon ausging, dass ihre Leistungen nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes 1993 (UStG) steuerfrei seien, gab sie keine Umsatzsteuererklärungen ab. Demgegenüber war der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) im Anschluss an eine Außenprüfung der Auffassung, dass umsatzsteuerpflichtige Leistungen vorliegen und setzte Umsatzsteuer für die Streitjahre 1993 bis 1995 mit Bescheid vom 4. Oktober 2000 und für die Streitjahre 1996 bis 1998 mit Bescheid vom 1. August 2000 fest. Für ihre Auffassung, dass ihre Leistungen als Heilbehandlungsleistung steuerfrei sind, legte die Klägerin im Einspruchsverfahren eine Vereinbarung zwischen einem Landesverband der Deutschen Rheuma-Liga und mehreren Krankenkassen über die Durchführung und Vergütung zum Funktionstraining in Rheumagruppen vor.

[3] Der hiergegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg.

[4] Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die von der Klägerin durchgeführten Kurse stellten Heilbehandlungen im engeren Sinne dar. Hierfür genüge, dass diese in den Leistungskatalog der Krankenkassen aufgenommen seien oder dass es sich zumindest um Maßnahmen handle, die nicht der persönlichen Lebensführung zuzuordnen seien und deren therapeutischer Nutzen nachgewiesen sei. Letzteres sei bei den Leistungen der Klägerin nicht fraglich, da ihre Leistungen nicht in der Anlage zu den Heilmittelrichtlinien über die nicht verordnungsfähigen Heilmittel (Maßnahmen der persönlichen Lebensführung, Maßnahmen ohne therapeutischen Nutzen sowie Maßnahmen bei nichtanerkannten Indikationen) aufgeführt seien. Dies gelte insbesondere für das von der Klägerin aufgrund einer der Vereinbarung mit der Deutschen Rheumaliga durchgeführte Funktionstraining, an dem ausschließlich an Rheuma erkrankte Personen aufgrund ärztlicher Verordnung teilgenommen hätten sowie für die Rückenschule, die

Organgymnastik, die Atemtherapie sowie das isometrische Muskeltraining, die im Rahmen vorbeugender Maßnahmen zur Gesundheitsförderung (Entlastung des Bewegungsapparates, Kräftigung der inneren Organe, Verbesserung der Durchblutung, Osteoporosevorsorge) stattgefunden hätten. Die Klägerin verfüge auch über die erforderliche berufliche Qualifikation. Zwar stehe ihr keine Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V zu. Der Nachweis der beruflichen Befähigung könne jedoch auf jede erdenkliche Art und Weise erbracht werden und sei im Streitfall zu bejahen, da die Klägerin als Diplom-Sportlehrerin ein in der Regel achtsemestriges Hochschulstudium abgeschlossen habe, in dessen Rahmen Grund- und vertiefende Kenntnisse u. a. in den Bereichen Sportmedizin, Sportpädagogik, Trainingslehre und Bewegungslehre erworben würden. Die DAK bezeichne Sportlehrer ausdrücklich als zur Leitung von Rückenschulkursen, Kursen in Organgymnastik und Osteoporosevorsorge qualifiziert. Diese Einschätzung werde durch den von der Klägerin vorgelegten Entwurf gemeinsamer und einheitlicher Handlungsfelder und Kriterien der Spitzenverbände der Krankenkassen zur Umsetzung des § 20 Abs. 1 und Abs. 2 SGB V n. F. vom 26. Januar 2000 bestätigt, wonach auch Diplom-Sportlehrern für bestimmte präventive Übungen auf dem Gebiet des Bewegungsverhaltens und der Bewegungsgewohnheiten die erforderliche "Anbieterqualifikation" zukomme. Ob die Kosten für die Kurse gemäß § 11 i. V. m. § 92 Abs. 1 SGB V in Verbindung mit den hierzu ergangenen Heilmittelrichtlinien in der für die Streitjahre jeweils einschlägigen Fassung ihrer Art nach von den Krankenkassen zu tragen waren, sei unerheblich.

[5] Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2007, 804 veröffentlicht.

[6] Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Nur im Hinblick auf das Funktionstraining in Rheumagruppen habe eine Bezuschussung durch einige Krankenkassen und eine Teilnahme erkrankter Personen aufgrund ärztlicher Verordnung vorgelegen. Die Kostenübernahme der Krankenkassen habe auf § 20 SGB V und § 43 SGB V beruht. Die tatsächliche Kostentragung durch die Krankenkassen reiche nicht aus, um von einer steuerfreien Leistung auszugehen. Die vom FG angenommene Steuerfreiheit widerspreche der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Die Klägerin verfüge schließlich nicht über die erforderliche Berufsqualifikation.

[7] Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

[8] Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

[9] Sie habe therapeutische Leistungen im Bereich der Rehabilitation erbracht und verfüge auch über die erforderliche berufliche Qualifikation. Sie habe im Bereich des Funktionstrainings Rheumakranke aufgrund ärztlicher Verordnung behandelt und im Rahmen der Osteoporosevorsorge ergänzende Leistungen zur Rehabilitation nach § 43 SGB V, nicht aber Leistungen zur Primärprävention nach § 20 SGB V erbracht. Der BFH habe im Urteil vom 25. November 2004 V R 44/02 (BFHE 208, 80, BStBl II 2005, 190) die Berufsqualifikation von Sporttherapeuten anerkannt. Der Befähigungsnachweis ergebe sich auch aus der Kostenerstattung nach § 43 SGB V.

Gründe

[10] II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG. Die Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Entscheidung darüber, ob die Leistungen der Klägerin über den für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG erforderlichen Heilbehandlungscharakter verfügen. Die Sache war daher an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

[11] 1. Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 der in den Streitjahren geltenden Fassungen des UStG sind "die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes" steuerfrei. Diese Vorschrift beruht gemeinschaftsrechtlich auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG, 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.

[12] Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG voraus, dass der Unternehmer eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder arztähnliche Leistungen erbringt und dass der Unternehmer die dafür erforderliche Qualifikation besitzt (ständige Rechtsprechung, vgl. z. B. Urteile des BFH vom 23. August 2007 V R 38/04, BFHE 217, 323, BStBl II 2008, 37, unter II. a; vom 30. Januar 2008 XI R 53/06, BFHE 221, 399, BStBl II 2008, 647, unter II. 2. a, m. w. N. zur Rechtsprechung des BFH und des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften - EuGH -). Im Einzelnen ist dabei Folgendes zu beachten:

[13] a) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienen der Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen (EuGH-Urteile vom 6. November 2003 C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911, BFH/NV Beilage 2004, 40 Randnr. 48; vom 27. April 2006 C-443/04 und C-444/04, Solleveld u. a., Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Randnr. 24, und vom 8. Juni 2006 C-106/05, LuP, Slg. 2006, I-5123, BFH/NV Beilage 2006, 442 Randnr. 26). Sie müssen einen therapeutischen Zweck haben (EuGH-Urteile vom 20. November 2003 C-307/01, Peter D'Ambrumenil, Slg. 2003, I-13989, BFH/NV Beilage 2004, 115 Randnr. 58; Solleveld u. a. in Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Randnr. 24, und LuP in Slg. 2006, I-5123, BFH/NV Beilage 2006, 442 Randnr. 29). Zu den Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gehören auch Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, wie vorbeugende Untersuchungen und ärztliche Maßnahmen an Personen, die an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, sowie Leistungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden (EuGH-Urteile vom 20. November 2003 C-212/01, Unterpertinger, Slg. 2003, I-13859, BFH/NV Beilage, 2004, 111 Randnrn. 40 f.; Peter D'Ambrumenil in Slg. 2003, I-13989, BFH/NV Beilage 2004, 115 Randnrn. 58 f., und LuP in Slg. 2006, I-5123, BFH/NV Beilage 2006, 442 Randnr. 29).

[14] Keine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin sind demgegenüber "ärztliche Leistungen", "Maßnahmen" oder "medizinische Eingriffe", die zu anderen Zwecken erfolgen (EuGH-Urteile vom 14. September 2000 C-384/98 D, Slg. 2000, I-6795, BFH/NV Beilage 2001, 31 Randnr. 18; vom 10. September 2002 C-141/00, Kügler, Slg. 2002, I-6833, BFH/NV Beilage 2003, 30 Randnr. 38; Unterpertinger in Slg. 2003, I-13859, BFH/NV Beilage 2004, 111 Randnrn. 39 und 41; Peter D'Ambrumenil in Slg. 2003, I-13989, BFH/NV Beilage 2004, 115 Randnr. 57).

[15] b) Die weiter erforderliche Berufsqualifikation kann sich nach der Rechtsprechung des Senats aus einer berufsrechtlichen Regelung ergeben. Indizien für das Vorliegen einer beruflichen Qualifikation sind dabei die Zulassung des jeweiligen Unternehmers oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe gemäß § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Sozialversicherung, die Aufnahme der betreffenden Leistungen in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen nach § 92 SGB V oder 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 (BFH-Urteil in BFHE 217, 323, BStBl II 2008, 37, unter II. a bb, m. w. N.).

[16] 2. Das Urteil des FG verletzt § 4 Nr. 14 UStG und war daher aufzuheben.

[17] a) Entgegen der Auffassung des FG haben Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe i. S. des § 20 SGB V keinen unmittelbaren Krankheitsbezug, weil sie lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheit von Gesundheitschancen erbringen sollen; sie sind daher keine Heilbehandlungsleistungen i. S. von § 4 Nr. 14 UStG (BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 V R 23/04, BFHE 211, 69, BStBl II 2005, 904, Leitsatz 2.). Eine Heilbehandlungsleistung in diesem Sinne ergibt sich entgegen der Auffassung des FG auch nicht daraus, dass die Leistungen der Klägerin weder der Befriedigung allgemeiner Lebensbedürfnisse dienen und sie auch nicht als Fitnessstrainingskurse anzusehen waren. Der erforderliche Heilbehandlungscharakter kann entgegen dem FG-Urteil auch nicht allein daraus abgeleitet werden, dass die Leistungen der Klägerin nicht in den Heilmittelrichtlinien über nicht verordnungsfähige Heilmittel aufgeführt waren.

[18] b) Der für die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG weiter erforderliche Qualifikationsnachweis kann entgegen dem FG-Urteil nicht auf jede erdenkliche Art und Weise erbracht werden. Es reicht für den erforderlichen Befähigungsnachweis entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht aus, dass sie Diplom-Sportlehrerin ist. Die Klägerin kann sich insoweit nicht auf das Urteil des Senats in BFHE 208, 80, BStBl II 2005, 190 berufen. Denn der Senat hatte den damaligen Streitfall zur Aufklärung, ob ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V, ggf. im Zusammenhang mit anderen Vorschriften des SGB V, vorliegt, und damit zur Klärung des Befähigungsnachweises an das FG zurückverwiesen.

[19] 3. Die Feststellungen des FG erlauben keine abschließende Entscheidung, so dass die Sache an das FG zurückzuverweisen war. Bei der Prüfung, ob es sich bei den von der Klägerin erbrachten Leistungen um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin und damit um Leistungen zur Diagnose, Behandlung, Heilung oder Vorbeugung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen oder um diesen gleichgestellte Leistungen zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit handelt (s. oben II. 1.), wird im zweiten Rechtsgang Folgendes zu berücksichtigen sein:

[20] a) Krankenkassen konnten nach § 43 SGB V Nr. 1 in seiner in den Streitjahren geltenden Fassung als ergänzende Leistung "den Rehabilitationssport fördern, der Versicherten ärztlich verordnet und in Gruppen unter ärztlicher Betreuung ausgeübt wird". Mit Wirkung ab 1. Januar 2000 und damit nach Ablauf der Streitjahre wurde diese Vorschrift dahingehend ergänzt, dass "dies auch für das Funktionstraining [gilt]". Nach der amtlichen Gesetzesbegründung (BTDrucks 14/1245, S. 66) wurde durch "die Gleichstellung des Funktionstrainings mit dem Rehasport ... das Recht der derzeitigen Praxis angepasst". Dieser Hinweis bezog sich auf eine am 1. Januar 1994 in Kraft getretene Gesamtvereinbarung über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining, die durch die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung, Rentenversicherung und Kriegsopferversorgung unter Beteiligung der Kassenärztlichen Vereinigung (Gesamtvereinbarung) auf der Grundlage von § 5 Abs. 6 des Gesetzes über die Angleichung der Leistungen zur Rehabilitation abgeschlossen worden ist (abgedruckt in "Die Betriebskrankenkasse" 1993, 681; zu den Motiven der Gesetzesänderung vgl. auch Schmidt, in Peters, Handbuch der Krankenversicherung, SGB V § 43 Rz 31).

[21] Durch die Gesamtvereinbarung sollte sichergestellt werden, dass Rehabilitationssport und Funktionstraining als ergänzende Leistung zur Rehabilitation nach einheitlichen Grundsätzen gewährt und gefördert werden. Nach § 3 Abs. 1 der Gesamtvereinbarung umfasste das Funktionstraining mit den Mitteln der Krankengymnastik und der Ergotherapie bewegungstherapeutische Übungen, die als Gruppenbehandlung unter fachkundiger Anleitung und Überwachung vor allem durch Krankengymnastinnen/-gymnasten abgehalten werden. Zweck des Funktionstrainings war es insbesondere, bei chronisch Kranken die Krankheitsverläufe günstig zu beeinflussen, die Leistungsfähigkeit zu verbessern oder mindestens einer Verschlechterung vorzubeugen und damit das Ziel der Rehabilitation zu erreichen oder zu sichern. Nach § 3 Abs. 3 der Gesamtvereinbarung gehörten Übungen ohne medizinische Notwendigkeit nicht zum Funktionstraining. Es konnte sich nach § 5 der Gesamtvereinbarung um Trocken- oder Wassergymnastik handeln. Die Durchführung des Funktionstrainings oblag nach § 7 der Gesamtvereinbarung insbesondere den Arbeitsgemeinschaften der Deutschen Rheumaliga, die auch für die erforderliche Anerkennung von Funktionstrainingsgruppen zuständig war. Nach § 12 der Gesamtvereinbarung kamen für die Leitung des Funktionstrainings vor allem Krankengymnastinnen/-gymnasten mit speziellen Erfahrungen und spezieller Fortbildung für den Bereich der rheumatologischen Erkrankungen einschließlich Atemgymnastik, aber auch andere qualifizierte Therapeuten mit Zusatzausbildung in Betracht. Die Notwendigkeit des Funktionstrainings war schließlich nach § 14 der Gesamtvereinbarung im Allgemeinen von einem Arzt zu bescheinigen und nach § 15 der Gesamtvereinbarung durch den Rehabilitationsträger zu bewilligen (zur versicherungsrechtlichen Bedeutung des Funktionstrainings vgl. auch Urteil des Bundessozialgerichts vom 17. Juni 2008 B 1 KR 31/07 R, Die Krankenversicherung 2008, 211).

[22] b) Wenn und soweit die von der Klägerin geleiteten Kurse auf der Gesamtvereinbarung beruhten und deren Notwendigkeit von einem Arzt bescheinigt war, kommt das Vorliegen einer Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin in Betracht. Dies gilt insbesondere für das von der Klägerin aufgrund einer Vereinbarung mit der Deutschen Rheumaliga durchgeführte Funktionstraining, an dem an Rheuma erkrankte Personen aufgrund ärztlicher Verordnung teilnahmen. Hierzu sind weitere Feststellungen zu treffen. Dabei kann sich der erforderliche Qualifikationsnachweis aus der Kostentragung nach § 43 SGB V in Verbindung mit der Gesamtvereinbarung ergeben.