

## UMSATZSTEUERBEFREIUNG

## Intensivpflegeleistungen durch eine GmbH in einem Krankenhaus sind umsatzsteuerbefreit

von StB Philipp Peplowski, Köln, [www.laufmich.de](http://www.laufmich.de)

| Intensivpflegeleistungen, die eine GmbH durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer, einem examinierten Kranken- und Intensivpfleger, in Krankenhäusern ihrer Auftraggeberin ausführt, sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG von der Umsatzsteuer befreite Heilbehandlungsleistungen (BFH 21.4.21, XI R 12/19). |

### 1. Sachverhalt

Klägerin war eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH (nachfolgend: K-GmbH). Unternehmensgegenstand war unter anderem die Erbringung von Intensivpflegeleistungen mit therapeutischer Zielsetzung. Die Gründung erfolgte unterjährig, im September 2012. Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH war ein examinierter Kranken- und Intensivpfleger. Der Gesellschafter-Geschäftsführer war bei der GmbH angestellt und erzielte Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Die GmbH selbst verfügte über keine Zulassung als MVZ i. S. d. § 95 SGB V. Im Streitjahr 2012 lag ein Dienstleistungsvertrag zwischen der K-GmbH und einem Krankenhaus vor. In dessen Räumlichkeiten erbrachte die K-GmbH ihre pflegerischen Leistungen. Die Leistungen wurden nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG als umsatzsteuerbefreite Heilbehandlungsleistungen erklärt.

Das FA versagte die Steuerfreiheit der Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG und setzte Umsatzsteuer fest. Einspruch und Klage hiergegen blieben erfolglos.

### 2. Die Vorentscheidung des FG Niedersachsen

Kern des Streitfalls war die Frage, ob ein Unternehmer, der Heilbehandlungsleistungen in den Räumlichkeiten eines Krankenhauses erbringt, die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erfüllen muss, um in den Genuss der Umsatzsteuerbefreiung zu kommen.

Die Vorinstanz, das FG Niedersachsen (22.8.18, 5 K 237/16), hatte ausschließlich den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG eröffnet gesehen, aber dabei festgestellt, dass die Klägerin, als GmbH ohne Zulassung als MVZ i. S. d. § 95 SGB V, nicht die persönlichen Voraussetzungen hierfür erfüllte. Es stufte die Leistungen daher als umsatzsteuerpflichtig ein. Die Revision wurde nicht zugelassen.

Der daraufhin eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde gab der XI. Senat des BFH (1.6.19, XI B 12/19) statt, sodass die Streitfrage als Revision fortgeführt wurde. Im Anschluss daran erging eine richtungsweisende Entscheidung des

Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH erbrachte die Leistungen

Müssen alle Voraussetzungen von § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erfüllt sein?

EuGH (18.9.19, C-700/17) in der Rechtssache „Peters“ für das Verhältnis zwischen § 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG. Diese Entscheidung hatte der XI. Senat des BFH selbst durch ein Vorabentscheidungsersuchen angestrengt. Die Erkenntnisse aus der EuGH-Rechtsprechung ließ der erkennende XI. Senat des BFH in seine hier zu besprechende Entscheidung einfließen.

### 3. Entscheidungsgründe des BFH

Der Begriff Heilbehandlungsleistungen umfasst Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, zur Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (therapeutisches Ziel). Diese Heilbehandlungsleistungen müssen von ärztlichen und arztähnlichen Berufen durchgeführt werden (Qualifikation). Als arztähnlicher Beruf i. S. d. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG wurde die Tätigkeit des examinierten Krankenpflegers von der Finanzverwaltung anerkannt (Abschn. 4.14.4 Abs. 11 S. 1 Nr. 4 S. 1 UStAE).

#### 3.1 Bisherige Abgrenzung von § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG

Zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG stellt der EuGH darauf ab, dass sich Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) auf Leistungen bezieht, die in Krankenhäusern erbracht werden, während Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) Leistungen betrifft, die außerhalb von Krankenhäusern, sei es in den Praxisräumen des Behandlenden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort, erbracht werden (vgl. EuGH 8.6.06, C-106/05, L.u.P., Rz. 22).

Dem hatte sich das FG Niedersachsen angeschlossen und entschieden, dass die vorliegend streitigen Umsätze nicht in den Anwendungsbereich von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG) fielen, da die Klägerin die streitbefangenen Pflegeleistungen ausschließlich in Räumen der Krankenhäuser ihrer Auftraggeberin erbracht habe.

#### 3.2 Neues Verständnis nach der EuGH-Entscheidung

Der EuGH hat in seinem Urteil „Peters“ auf Vorlageersuchen des erkennenden Senats jedoch inzwischen klargestellt, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL dahingehend auszulegen sind, dass Heilbehandlungsleistungen unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) vorgesehene Befreiung fallen können, wenn sie nicht alle Tatbestandsvoraussetzungen der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) erfüllen. Wie der EuGH in der Rechtssache „Peters“ erkannt hat, geht aus dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. b UStG) nicht hervor, dass diese Bestimmung die Reichweite von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) beschränkt. Außerdem ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) in keiner Weise, dass diese Bestimmung die Befreiung der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin daran knüpft, dass sie im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen der behandelnden und der behandelten Person erbracht werden.

Medizinisch-therapeutisches Ziel und berufliche Befähigung

Entweder Buchst. a oder Buchst. b anwenden

Buchst. a kann als Auffangvorschrift wirken

§ 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG schließen sich damit nicht gegenseitig aus, sondern sind nebeneinander anwendbar. Heilbehandlungsleistungen, die zwar in den Räumen eines Krankenhauses erbracht werden, jedoch nicht alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erfüllen, können unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerbefreit sein. Es handelt sich dann insoweit um an einem anderen Ort (im Streitfall: Krankenhaus) erbrachte Heilbehandlungen.

Die Steuerfreiheit einer solchen Heilbehandlung ist außerdem nicht von einem persönlichen Vertrauensverhältnis zum Patienten abhängig. Daher kann auch bei einer GmbH, zu der wegen der Stellung als juristische Person kein persönliches Vertrauensverhältnis zum Patienten aufgebaut werden kann, eine Steuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen ohne unmittelbare Leistungsbeziehung zum Patienten gewährt werden.

Entscheidend für die Frage der Steuerfreiheit der Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. S. 1 UStG ist vielmehr, ob der Leistende, unter Zuhilfenahme von eigenem Personal, die personenbezogenen Voraussetzungen (ärztliche oder ähnliche heilberufliche Qualifikation) erfüllt und die Leistung konkreter Bestandteil einer Heilbehandlung ist (therapeutisches Ziel). Die Befreiungsvorschrift ist rechtsformneutral anzuwenden. Aufgrund des Grundsatzes der Rechtsformneutralität ist es unerheblich, dass die K-GmbH als Leistungserbringerin auftritt. Die berufliche Qualifikation einer für die K-GmbH handelnde Person ist ihr zuzurechnen.

Nicht zu entscheiden hatte der BFH die Frage, ob der Fall anders zu entscheiden gewesen wäre, wenn die K-GmbH ihre sonstigen Leistungen auf Basis des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes (AÜG) erbracht hätte (Personalüberlassung von medizinischem Fachpersonal). Aus dem EuGH-Urteil „go fair“ Zeitarbeit (EuGH 12.3.15 – C-594/13, BStBl II 15, 980) ist jedenfalls nicht zu entnehmen, dass die Steuerbefreiung für eine Heilbehandlungsleistung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auszuschließen wäre. Denn diese ältere EuGH-Entscheidung betrifft ausschließlich pflegerische Leistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst g MwStSystRL (§ 4 Nr. 16 UStG).

#### 4. Relevanz für die Praxis

Spätestens durch die vorliegende Entscheidung ist klar, dass der Erlassgeber dringend dazu angehalten ist, den Abschn. 4.14 UStAE an die nunmehr ständige Rechtsprechung des BFH anzupassen (BFH 18.12.19 – XI R 23/19; BFH 22.1.20, XI R 24/19; BFH 23.9.20, XI R 6/20). Das in Abschn. 4.14.1 Abs. 1 UStAE festgehaltene „persönliche Vertrauensverhältnis zwischen Patienten und Behandelndem“ ist kein Tatbestandsmerkmal des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Damit können auch laborärztliche, telemedizinische und Zweitbefundungsleistungen ohne Patientenkontakt als Heilbehandlungsleistungen umsatzsteuerfrei sein. Der erkennende XI. Senat bekräftigt, dass die Norm des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG rechtsformneutral ausgestaltet ist, weswegen sich auch Kapitalgesellschaften auf die Befreiungsnorm berufen könnten.

**Buchst. a und Buchst. b sind nebeneinander anwendbar**

**Auf persönliches Vertrauensverhältnis kommt es nicht an**

**Persönliches Vertrauensverhältnis ist KEIN Tatbestandsmerkmal**

Auch muss die Finanzverwaltung nunmehr anerkennen, dass ein Unternehmer, der die speziellen Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG nicht erfüllt, nach Art einer Auffangvorschrift über den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG eine Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen erhalten kann. Dies hat insbesondere für Privatkliniken ohne Zulassung als MVZ nach § 95 SGB V oder Krankenhaus nach § 108 SGB V Bedeutung.

Für den Rechtsanwender wäre eine Antwort auf die Frage spannend gewesen, ob Personalüberlassungen im medizinischen Bereich nach dem AÜG auch unter den Anwendungsbereich von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG fallen können. Nach der Kenntnis des Verfassers werden diese Leistungen von Zeitarbeitsunternehmen im Gesundheitswesen von der Finanzverwaltung weitestgehend als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Das hierzu verwaltungsseitig herangezogene EuGH-Urteil „go fair“ Zeitarbeit ist aber zum pflegerischen Bereich ergangen (§ 4 Nr. 16 UStG) und nicht auf die Beurteilung von Heilbehandlungsleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG übertragbar. Das Besprechungsurteil lädt dazu ein, die Personalüberlassung von medizinischem Fachpersonal auf eine zu gewährende Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG finanzgerichtlich prüfen zu lassen. An der Umsatzsteuerpflicht von Zeitarbeitsunternehmen im Gesundheitswesen sollten nach den Ausführungen des XI. Senats des BFH nun „ernstliche Zweifel“ i. S. d. § 361 AO bestehen.

**ZUM AUTOR** | Diplom-Finanzwirt (FH) Philipp Peplowski, LL.M., Steuerberater, Kanzlei Laufenberg Michels und Partner mbB, Köln. Der Autor war als Prozessbevollmächtigter der Klägerin in dem Revisionsverfahren tätig.

Personalüberlassungen nach dem AÜG

## ■ Ihr Plus im Netz – das Online-Angebot Praxis-Freiberufler-Beratung

### Der wöchentliche PFB-Newsletter

Der PFB-Newsletter bringt Ihnen regelmäßig die neuen Beiträge aus der PFB Praxis Freiberufler-Beratung. So sind Sie immer top informiert. Sie können den Newsletter auf der Startseite [www.iww.de/pfb](http://www.iww.de/pfb) abonnieren.

### Die Vertragsmustersammlung

Zu allen wichtigen Bereichen der Ärzteberatung enthält der PFB-Download-Bereich aktuelle Muster.

### Die Sonderausgaben

Ebenfalls im PFB Download-Bereich finden Sie die Sonderausgaben von PFB Praxis Freiberufler-Beratung. Sie widmen sich in der Regel ausgewählten Gestaltungsfragen der Heilberufberatung.



IHR PLUS IM NETZ

[www.de/pfb](http://www.de/pfb)