

Anmerkung zu:	FG Hannover 5. Senat, Urteil vom 11.11.2021 - 5 K 62/19
Autor:	Philipp Peplowski, LL.M., StB und Dipl.-Finanzwirt (FH)
Erscheinungsdatum:	24.05.2022
Quelle:	
Normen:	§ 19 UStG 1980, § 4 UStG 1980
Fundstelle:	jurisPR-MedizinR 5/2022 Anm. 4
Herausgeber:	Möller und Partner - Kanzlei für Medizinrecht
Zitiervorschlag:	Peplowski, jurisPR-MedizinR 5/2022 Anm. 4

Umfang der Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Praxisgemeinschaften

Leitsatz

Geschäftsführungsleistungen eines Gesellschafters an eine Praxisgemeinschaft sind nicht ohne weiteres Leistungen der Praxisgemeinschaft an ihre Gesellschafter. Leistungen im Rahmen der Praxisorganisation und der Erstellung von Arztberichten, Reinigungsleistungen sowie die Durchführung von Kursen zur Schmerzbewältigung und Muskelentspannung können nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. steuerbefreit sein. Buchführungs- und Abrechnungsleistungen der Praxisgemeinschaft an die Gesellschafter sind nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. steuerbefreit.

A. Problemstellung

In welchem Umfang können Leistungen einer Praxisgemeinschaft an die an ihr beteiligten ärztlichen Gesellschafter nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG in der Fassung bis zum 31.12.2019 von der Umsatzsteuer befreit werden?

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

I. Zwei Ärzte für Allgemeinmedizin, A und B, hatten eine Praxisgemeinschaft in der Rechtsform einer GbR errichtet. Die Praxisgemeinschaft hatte die Aufgabe, den beteiligten Allgemeinmedizinern Praxisräume, Einrichtungen und Personal gegen einen Kostenersatz zur Verfügung zu stellen.

Jeder der Gesellschafter übte nach dem Gesellschaftsvertrag seine ärztliche Tätigkeit unter seinem Namen aus und rechnete sie unter eigenem Namen ab. Am Vermögen der Klägerin waren die Ärzte jeweils hälftig beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag wurde die Klägerin als „reine Kostengemeinschaft“ gegründet und sollte keine Gewinne erwirtschaften.

Im Einzelnen wurden zwischen der Praxisgemeinschaft und ihren Gesellschaftern folgende Leistungen ausgetauscht:

1. Geschäftsführungstätigkeit

A erhielt von der Praxisgemeinschaft für seinen größeren Anteil an der Geschäftsführungstätigkeit eine „Geschäftsführervergütung“.

2. Tätigkeit von Büro- und Rezeptionskraft

Die Praxisgemeinschaft beschäftigte eine Büro- und Rezeptionskraft. Diese hatte einerseits die Abwicklung und Überwachung von Zahlungsvorgängen, die Abrechnung mit den privaten Krankenversicherungen, die Ausstellung von Rechnungen und die Organisation von Kursen zur Aufgabe (Buchführungs- und Abrechnungsarbeiten). Andererseits wurde ein nach der Arbeitszeit bemessener Teil für Tätigkeiten wie Terminvergabe, Schreiben von Arztberichten oder Erstellung von Qualitätssicherungsberichten aufgewendet (Praxisorganisationsleistungen).

3. Tätigkeit Raumpflegerin

Die Praxisgemeinschaft beschäftigte eine Raumpflegerin, die mit der Reinigung der Praxisräumlichkeiten beauftragt war.

4. Tätigkeiten von „freien Mitarbeitern“ (Krankengymnastin, Heilpraktiker und Psychologin)

Die Praxisgemeinschaft schloss mit einer Krankengymnastin X, einem Heilpraktiker Y und einer Diplom-Psychologin Z jeweils einen „Freier-Mitarbeiter-Vertrag“ ab. Zu den Aufgaben von X, Y und Z gehörten die Durchführung von Kursen zu Muskelentspannungs- und Schmerzbewältigungstrainings. Die Praxisgemeinschaft rechnete die von X, Y und Z empfangenen (Eingangs-)Leistungen per Gutschrift ab und wies dabei keine Umsatzsteuer aus. Die Abrechnung der (Ausgangs-)Leistungen gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung und Privatpatienten führte die Praxisgemeinschaft für die freien Mitarbeiter aus.

Im Rahmen einer bei der Praxisgemeinschaft durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung für 2013 gelangte die Prüferin zu der Auffassung, dass die Praxisgemeinschaft im umsatzsteuerlichen Sinne als Unternehmerin anzusehen sei. Sie habe an ihre Gesellschafter 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 Verwaltungstätigkeiten für die Gesellschafter (Ziffer 1), die Buchführungs- und Abrechnungsarbeiten sowie Praxisorganisationsleistungen (Ziffer 2) und die Raumpflege (Ziffer 3). Ausgangsleistungen an Krankenversicherungen und Privatpatienten im Zusammenhang mit den von den „freien Mitarbeitern“ durchgeführten Kursen und Behandlungen (Ziffer 4) seien nicht der Praxisgemeinschaft, sondern deren Gesellschafter A zuzurechnen. Bei den Kursen zu Ziffer 4 (Schmerztherapie und Muskelentspannungstraining) gelangte die Prüferin zu der Auffassung, dass es sich beim Schmerzbewältigungstraining um eine steuerfreie Heilbehandlung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG handle, beim Muskelentspannungstraining jedoch nicht. Die Umsatzerlöse aus diesen Tätigkeiten würden jedoch aufgrund verwaltungswirtschaftlicher Gründe der Einzelpraxis des Gesellschafter A zugerechnet. Die Praxisgemeinschaft habe mit der Durchführung der Abrechnung der (Ausgangs-)Leistungen gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung und Privatpatienten „für“ die „freien Mitarbeiter“ eine steuerpflichtige Leistung an Nicht-Gesellschafter getätigt.

Das beklagte Finanzamt schloss sich der Auffassung der Prüferin an und setzte daraufhin für das Streitjahr 2013 Umsatzsteuer gegen die Praxisgemeinschaft fest. Das hiergegen gerichtete Einspruchsverfahren blieb erfolglos, weswegen die abschlägige Einspruchsentscheidung mit einer Klage angefochten wurde.

II. Das FG Hannover beurteilte die einzelnen von der Praxisgemeinschaft erbrachten Leistungen wie folgt:

Die Klage sei begründet. Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2013 sei rechtswidrig und verletze die Klägerin in ihren Rechten. Die strittige Umsatzsteuer sei daher auf null herabzusetzen.

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. waren im Streitjahr unter anderem sonstige Leistungen gegenüber ihren Mitgliedern für Gemeinschaften steuerfrei, wenn deren Mitglieder Angehörige der in Buchstabe a der Vorschrift bezeichneten Berufe als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut oder Hebamme waren oder sie eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit ausübten, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeiten nach Buchstabe a verwendet wurden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten forderte.

1. Geschäftsführungstätigkeit (nicht steuerbar)

Die Geschäftsführung bei der Gesellschaft diene der Innenorganisation der Gesellschaft durch das hierfür bestellte Organ. Sie führe nicht ohne weiteres zu einer Leistungsabgabe durch die Praxisgemeinschaft. Auf die Frage, ob der Gesellschafter durch die entgeltliche Geschäftsführung seinerseits eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung an die Praxisgemeinschaft erbracht habe, komme es für deren Besteuerung im Streitfall nicht an, zumal die Klägerin auch keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe.

2. Tätigkeit von Büro- und Rezeptionskraft (teilweise steuerpflichtig)

Das Finanzamt habe die durch ihre Bürokraft erbrachten Leistungen der Praxisgemeinschaft für zutreffend als steuerpflichtig behandelt, soweit sie auf Buchführungs- und Abrechnungstätigkeiten entfielen. Soweit die Bürokraft allerdings in der Praxisorganisation und mit dem Schreiben von Arztberichten und ähnlichen Dokumentationen beschäftigt war, lägen bei Anwendung dem Grunde nach ebenfalls unmittelbar für Zwecke der ärztlichen Tätigkeit der Gesellschafter der Klägerin verwendete Leistungen und damit die Voraussetzungen der Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. vor. Ohne Praxisorganisation und ohne Arztberichte seien ambulante Heilbehandlungen durch Facharztpraxen nicht möglich. Die Buchführungs- und Abrechnungstätigkeiten der Bürokraft würden hingegen zu steuerpflichtigen Leistungen der Praxisgemeinschaft an ihre Gesellschafter führen. Diese Leistungen seien nicht i.S.v. § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. für unmittelbare Tätigkeiten der Ausübung der steuerfreien Heilbehandlungsleistungen der Gesellschafter der Klägerin verwendet worden. Der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der ärztlichen Tätigkeit und ihrer Abrechnung erfülle den Unmittelbarkeitsbegriff der Vorschriften nicht. Anders als hinsichtlich der vorstehend als steuerfrei gewerteten Leistungen der Praxisgemeinschaft könne die ärztliche Tätigkeit ihrer Gesellschafter gegenüber dem jeweiligen Patienten auch ausgeübt werden, ohne dass in diesem Zusammenhang Buchführungs- und Abrechnungsarbeiten erledigt werden.

3. Tätigkeit Raumpflegerin (steuerfrei)

Die Reinigungsleistungen, die die Praxisgemeinschaft durch die bei ihr beschäftigte Reinigungsfachkraft an ihre Gesellschafter erbracht hat, seien nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. steuerfrei. Diese Reinigungsleistungen seien unmittelbar für Zwecke der ärztlichen Heilbehandlung erbracht worden. Die andere Auffassung des Beklagten stelle zu hohe Anforderungen an den Unmittelbarkeitsbegriff des unionsrechtlich auszulegenden § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. Zwar würden diese Leistungen nicht von der Praxisgemeinschaft unmittelbar an die Patienten ihrer Gesellschafter erbracht werden. Sie würden aber nicht auf einer Zwischenstufe im Sinne der Rechtsprechung des BFH (Beschl. v. 29.10.2013 - V B 58/13 - BFH/NV 2014, 192) erbracht, sondern seien notwendige Vorstufe für die Erbringung der Heilbehandlung durch die Gesellschafter. Hygiene sei ein unverzichtbarer Bestandteil der ärztlichen Tätigkeit, zur sog. Umgebungshygiene. Zudem seien beim Betrieb einer Arztpraxis eine Vielzahl von Vorschriften unter anderem des Infektionsschutzrechts zu beachten.

4. Tätigkeiten von „freien Mitarbeitern“ (steuerfrei)

Auch die Leistungen der Praxismgemeinschaft an die Gesellschafter, die die Praxismgemeinschaft dadurch erbracht habe, dass sie die von den „freien Mitarbeitern“ an sie erbrachten Leistungen im Streitjahr an ihre Gesellschafter weitergeleitet hat, sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. steuerfrei. Sie würden unmittelbar der ärztlichen Tätigkeit der Gesellschafter dienen. Entgegen der Auffassung des Finanzamts qualifizierte der erkennende Senat die erzielten (Ausgangs-)Umsätze aus den Kursen für Muskelentspannungs- und Schmerzbewältigungstrainings jeweils als Heilbehandlungsleistungen mit therapeutischer Zielsetzung.

Demnach waren nach den Feststellungen des Finanzgerichts zu den Tätigkeiten der Praxismgemeinschaft nur die Buchführungs- und Abrechnungsarbeiten zu Ziffer 2 als nicht durch § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. begünstigt anzusehen und grundsätzlich steuerpflichtig. Der Umfang dieser steuerpflichtigen Leistungen unterschritt jedoch die Kleinunternehmergrenzen nach § 19 Abs. 1 UStG, so dass im Ergebnis keine Umsatzsteuer festzusetzen war.

Die Revision wurde wegen einer abweichenden Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. in Abschn. 4.14.8 UStAE zugelassen.

C. Kontext der Entscheidung

Auch wenn die Entscheidung zur Anwendung von § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG in der bis zum 31.12.2019 geltenden Fassung ergangen ist, hat diese auch darüber hinaus Bedeutung. Denn die Steuerbefreiung für Praxismgemeinschaften im ärztlichen Bereich ist ab dem 01.01.2020 nicht entfallen, sondern unter Erweiterung des personellen Anwendungsbereichs in § 4 Nr. 29 UStG neu gefasst worden.

Zur Anwendung von § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG a.F. bzw. § 4 Nr. 29 UStG n.F. mangelt es an höchstrichterlicher aktueller Rechtsprechung des BFH. Die letzte BFH-Entscheidung stammt aus dem Jahr 2004 (zum damaligen § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG; BFH, Beschl. v. 29.10.2013 - V B 58/13 - BFH/NV 2014, 192). Insofern ist es erfreulich, dass der erkennende Senat die Revision zum BFH zugelassen hat. Diese wurde verwaltungsseitig bereits eingelegt und wird beim XI. Senat des BFH unter Aktenzeichen XI R 37/21 geführt.

D. Auswirkungen für die Praxis

Aus Beratersicht ist es zu begrüßen, dass das FG Hannover den Anwendungsbereich von § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG sachgerecht im Vergleich zum UStAE ausgeweitet hat. Insbesondere Reinigungs- und Praxisorganisationsleistungen können demnach unter unmittelbar Heilbehandlungsleistungen dienende Zwecke subsumiert werden.

Ob die Entscheidung so auch zum neuen § 4 Nr. 29 UStG gefallen wäre, hat das Finanzgericht offengelassen. Denn § 4 Nr. 29 UStG enthält eine nunmehr auch im nationalen Recht umgesetzte Einschränkung, nach der durch Leistungen einer Praxismgemeinschaft keine Wettbewerbsverzerrung ausgelöst werden darf (vgl. BT-Drs. 19/13436, S. 152). Aus Sicht der Rechtsanwendung wäre es wünschenswert, wenn der Bundesfinanzhof im Rahmen seiner Revisionsentscheidung seine Auffassung zur Einschränkung der Norm durch das Wettbewerbsverbot im ärztlichen Bereich zumindest als obiter dictum festhält. Schließlich können insbesondere Reinigungsdienstleistungen theoretisch auch durch externe Unternehmen erbracht werden und müssen nicht von in einer Praxismgemeinschaft angestelltem Personal ausgeführt werden.

Das unter dem Aktenzeichen XI R 37/21 anhängige Revisionsverfahren darf jedenfalls aus Sicht von ärztlichen Praxismgemeinschaften mit Spannung erwartet werden. Für ärztliche Praxismgemeinschaften ist kaum zu vermeiden, dass diese auch Leistungen im Rahmen einer „notwendigen Vorstufe für die Erbringung der Heilbehandlung durch ihre Gesellschafter“ erbringen (z.B. Verwal-

tungs- und Reinigungsleistungen, Arztberichte, Behandlungsdokumentation). Sollten dahingehende Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen, würde der gewünschte Synergie- und Kostensenkungseffekt einer Praxisgemeinschaft in vielen Fällen schnell durch eine zusätzlich entstehende Umsatzsteuerbelastung zunichtegemacht werden. Dies kann nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen sein und wäre im Hinblick auf die gewollte personelle Ausweitung des Anwendungsbereichs für Kostengemeinschaften im nationalen Recht durch den EuGH auch problematisch (EuGH, Urt. v. 21.09.2017 - C-616/15 - UR 2017, 792 „Kommission/Deutschland“). Denn die Ausweitung des personellen Anwendungsbereichs durch § 4 Nr. 29 UStG ginge bei einer zu weiten Auslegung des Wettbewerbsverbots dann mit einer einschneidenden sachlichen Einschränkung der Steuerbefreiungsnorm einher.

Zur Klärung der durch das Finanzgericht aufgeworfenen offenen Anwendungs- und Rechtsfragen ist es für die Rechtsanwendungspraxis darüber hinaus wünschenswert, dass der Erlassgeber sein derzeit noch in der Verbandsabstimmung befindliches BMF-Schreiben zur Anwendung von § 4 Nr. 29 UStG möglichst zügig finalisiert. Denn das Anwendungsschreiben ist nunmehr seit dem 01.01.2020 überfällig.

© juris GmbH