



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Vertretungen der Länder  
beim Bund

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin

TEL

FAX

E-MAIL

TELEX 886645

DATUM 26. Juni 2009

- Verteiler U 1 -

- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Umsatzsteuer;  
Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab dem 1. Januar 2009 geltenden  
Fassung**

GZ **IV B 9 - S 7170/08/10009**

DOK **2009/0404615**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

**Inhaltsverzeichnis**

<u><b>Tz</b></u>	<u><b>Inhalt</b></u>	<u><b>Rz.</b></u>
<b>1.</b>	<b>Allgemeines</b> .....	1 - 4
	Umfang der Steuerbefreiung.....	5 - 7
<b>2.</b>	<b>Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG</b>	8
2.1.	Tätigkeit als Arzt.....	9 - 11
2.2.	Tätigkeit als Zahnarzt.....	12 - 20
2.3.	Tätigkeit als Heilpraktiker.....	21
2.4.	Tätigkeit als Physiotherapeut.....	22
2.5.	Tätigkeit als Hebamme.....	23 - 25
2.6.	Tätigkeit als Angehöriger ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten.....	26 - 33
2.7.	Rechtsform des Unternehmers.....	34 - 36
<b>3.</b>	<b>Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen, § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG</b>	
3.1.	Begünstigte Einrichtungen.....	37
3.2.	Krankenhäuser (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG).....	38 - 40
3.3.	Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb oder cc UStG).....	41 - 43
3.3.1.	Einrichtungen von klinischen Chemikern und Laborärzten	44 - 45

3.3.2. Medizinische Versorgungszentren	46
3.3.3. Einrichtungen nach § 115 SGB V	47 - 49
3.4. Einrichtungen der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. cc UStG)	50
3.5. Einrichtungen, mit denen Versorgungsverträge nach §§ 111 und 111a SGB V bestehen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. dd UStG)	
3.5.1. Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen	51 - 52
3.5.2. Einrichtungen des Müttergenesungswerks oder gleichartige Einrichtungen	53
3.6. Medizinische Rehabilitationseinrichtungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ee UStG)	54
3.7. Einrichtungen zur Geburtshilfe (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ff UStG)	55
3.8. Hospize (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. gg UStG)	56 - 58
3.9. Maßregelvollzug (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. hh UStG)	59
3.10. Beschränkung der Steuerbefreiungen	60 - 61
3.11. Rechtsform des Unternehmers	62 - 63
3.12. Eng verbundene Umsätze	64 - 66
<b>4. Leistungen von Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zur integrierten Versorgung (Managementgesellschaften), § 4 Nr. 14 Buchst. c UStG</b>	<b>67 - 70</b>
<b>5. Praxis- und Apparategemeinschaften, § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG</b>	<b>71 - 78</b>
<b>6. Anwendung</b>	<b>79 - 80</b>

## 1. Allgemeines

- 1 (1) Durch die Neuregelung des § 4 Nr. 14 UStG zum 1. Januar 2009 werden ambulante wie auch stationäre Leistungen, die der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen, in einer Befreiungsvorschrift zusammengefasst.
- 2 (2) Die bisherige Steuerbefreiung im § 4 Nr. 14 UStG wird - unter Übernahme der Terminologie des Artikels 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL - in dem neuen § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Rahmen der Ausübung einer heilberuflichen Tätigkeit fortgeführt. Unter Übernahme der Terminologie des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL fasst die neue Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG für Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung die bisherigen Befreiungsvorschriften nach § 4 Nr. 16 Buchst. a bis c UStG zusammen und entwickelt sie weiter.
- 3 (3) Kriterium für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG ist weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung. Während Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbe-

handlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung bestehen, ist § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auf Leistungen anzuwenden, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z. B. in Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 6. November 2003, C-45/01, EuGHE I S. 12911).

- 4 (4) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG zeichnen sich dadurch aus, dass sie in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit, erbracht werden. Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen umfassen in Anlehnung an die im Fünften Buch Sozialgesetzbuch (SGB V - Gesetzliche Krankenversicherung) bzw. Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI - Soziale Pflegeversicherung) und im Strafvollzugsgesetz (StVollzG) definierten Leistungen u. a. Leistungen der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen (siehe auch Rz. 37 ff.).

### **Umfang der Steuerbefreiung**

- 5 (1) Unter Beachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sind „ärztliche Heilbehandlungen“ ebenso wie „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Die befreiten Leistungen müssen dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen (EuGH-Urteile vom 14. September 2000, C-384/98, EuGHE I S. 6795, vom 20. November 2003, C-212/01, EuGHE I S. 13859, und vom 20. November 2003, C-307/01, EuGHE I S. 13989). Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o. a.) und wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut oder Unternehmer, der ähnliche heilberufliche Tätigkeiten ausübt, bzw. Krankenhäuser, Kliniken usw.). Heilberufliche Leistungen sind daher nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.
- 6 (2) Danach sind z. B. folgende Tätigkeiten keine Heilbehandlungsleistungen:
1. die schriftstellerische oder wissenschaftliche Tätigkeit, auch soweit es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt;
  2. die Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen einer Fortbildung gehalten wird;
  3. die Lehrtätigkeit;
  4. die Lieferungen von Hilfsmitteln, z. B. Kontaktlinsen, Schuheinlagen;
  5. die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten;
  6. die Erstellung von Alkohol-Gutachten, Zeugnissen oder Gutachten über das Sehvermögen, über Berufstauglichkeit oder in Versicherungsangelegenheiten (vgl. z. B. BFH-

Beschluss vom 31. Juli 2007, V B 98/06, BStBl 2008 II S. 35 und BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008, V R 32/07), Einstellungsuntersuchungen, Untersuchungsleistungen wie z. B. Röntgenaufnahmen zur Erstellung eines umsatzsteuerpflichtigen Gutachtens (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 8. November 2001, BStBl I S. 826, BMF-Schreiben vom 4. Mai 2007, BStBl I S. 481 und EuGH-Urteil vom 20. November 2003, C-307/01, EuGHE I S. 13989);

7. kosmetische Leistungen von Podologinnen/Podologen in der Fußpflege;
8. ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann sein, dass die Kosten regelmäßig nicht durch Krankenversicherungen übernommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 2004, V R 27/03, BStBl II S. 862);
9. Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe im Sinne des § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich „den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten von Gesundheitschancen erbringen“ sollen - § 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V - (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2005, V R 23/04, BStBl II S. 904);
10. Supervisionsleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 2005, V R 1/02, BStBl II S. 675)
11. die Durchführung einer Leichenschau, soweit es sich um die zweite Leichenschau oder weitere handelt sowie das spätere Ausstellen der Todesbescheinigung als Genehmigung zur Feuerbestattung.

- 7 (3) Hilfsgeschäfte sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122 UStR).

## **2. Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG**

- 8 Neben dem Kriterium der Heilbehandlung (siehe auch Rz. 5) muss für die Anwendung der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auch eine entsprechende Befähigung des Unternehmers vorliegen. Diese ergibt sich aus der Ausübung eines der in § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG bezeichneten Katalogberufe oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit (siehe auch Rz. 26).

### **2.1. Tätigkeit als Arzt**

- 9 (1) Tätigkeit als Arzt im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung „Arzt“ oder „Ärztin“. Zur Ausübung der Heilkunde gehören Maßnahmen, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dienen. Auch die Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege gehören zur Ausübung der Heilkunde; dabei ist es unerheblich, ob die Leistungen gegenüber Einzelpersonen oder Personengruppen bewirkt werden.

- 10** (2) Leistungen eines Arztes aus dem Betrieb eines Krankenhauses oder einer anderen Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sind auch hinsichtlich der ärztlichen Leistung nur dann befreit, wenn die in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 2004, V R 53/00, BStBl II S. 677). Privatärztliche Leistungen, die ein im Krankenhaus angestellter Arzt als selbständiger Unternehmer (Belegarzt) gegenüber dem Patienten erbringt, sind demgegenüber nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei.
- 11** (3) Die im Zusammenhang mit einem Schwangerschaftsabbruch nach § 218a des Strafgesetzbuches (StGB) stehenden ärztlichen Leistungen stellen umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen dar; dies gilt auch für die nach den §§ 218b, 219 StGB vorgesehene Sozialberatung durch einen Arzt. Bei den sonstigen Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit Empfängnisverhütungsmaßnahmen handelt es sich um umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen. Die sonstigen ärztlichen Leistungen bei Schwangerschaftsabbrüchen und Empfängnisverhütungsmaßnahmen sind auch steuerfrei, wenn sie von Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG ausgeführt werden.

## **2.2. Tätigkeit als Zahnarzt**

- 12** (1) Tätigkeit als Zahnarzt im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG ist die Ausübung der Zahnheilkunde unter der Berufsbezeichnung „Zahnarzt“ oder „Zahnärztin“. Als Ausübung der Zahnheilkunde ist die berufsmäßige, auf zahnärztlich wissenschaftliche Kenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten anzusehen. Ausübung der Zahnheilkunde ist auch der Einsatz einer intraoralen Videokamera eines CEREC-Gerätes für diagnostische Zwecke.
- 13** (2) Die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen, anderen Waren der Zahnprothetik sowie kieferorthopädischen Apparaten und Vorrichtungen ist von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, soweit die bezeichneten Gegenstände im Unternehmen des Zahnarztes hergestellt oder wiederhergestellt werden. Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen durchgeführt werden.
- 14** (3) Füllungen (Inlays), Dreiviertelkronen (Onlays) und Verblendschalen für die Frontflächen der Zähne (Veneers) aus Keramik sind Zahnprothesen im Sinne der Unterposition 9021 29 00 des Zolltarifs, auch wenn sie vom Zahnarzt computergesteuert im sog. CEREC-Verfahren hergestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 1996, V R 23/95, BStBl 1999 II S. 251). Zur Herstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten gehört auch die Herstellung von Modellen, Bisschablonen, Bisswällen und Funktionslöffeln. Hat der Zahnarzt diese Leistungen in seinem Unternehmen erbracht, besteht insoweit auch dann Steu-

erpflicht, wenn die übrigen Herstellungsarbeiten von anderen Unternehmern durchgeführt werden.

- 15** (4) Lassen Zahnärzte Zahnprothesen und andere Waren der Zahnprothetik außerhalb ihres Unternehmens fertigen, stellen sie aber Material, z. B. Gold und Zähne, bei, ist die Beistellung einer Herstellung gleichzusetzen. Die Lieferung der Zahnprothesen durch den Zahnarzt ist daher hinsichtlich des beigestellten Materials steuerpflichtig.
- 16** (5) Die Zahnärzte sind berechtigt, Pauschbeträge oder die tatsächlich entstandenen Kosten gesondert zu berechnen für
1. Abformmaterial zur Herstellung von Kieferabdrücken,
  2. Hülsen zum Schutz beschliffener Zähne für die Zeit von der Präparierung der Zähne bis zur Eingliederung der Kronen,
  3. nicht individuell hergestellte provisorische Kronen,
  4. Material für direkte Unterfütterungen von Zahnprothesen und
  5. Versandkosten für die Übersendung von Abdrücken usw. an das zahntechnische Labor.
- Die Pauschbeträge oder die berechneten tatsächlichen Kosten gehören zum Entgelt für steuerfreie zahnärztliche Leistungen. Steuerpflichtig sind jedoch die Lieferungen von im Unternehmen des Zahnarztes individuell hergestellten provisorischen Kronen und die im Unternehmen des Zahnarztes durchgeführten indirekten Unterfütterungen von Zahnprothesen.
- 17** (6) Als Entgelt für die Lieferung oder Wiederherstellung des Zahnersatzes usw. sind die Material- und zahntechnischen Laborkosten anzusetzen, die der Zahnarzt nach § 9 der Gebührenordnung für Zahnärzte neben den Gebühren für seine ärztliche Leistung berechnen kann.
- 18** (7) Wird der Zahnersatz teils durch einen selbständigen Zahntechniker, teils im Unternehmen des Zahnarztes hergestellt, ist der Zahnarzt nur mit dem auf sein Unternehmen entfallenden Leistungsanteil steuerpflichtig. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Leistungsanteils sind deshalb die Beträge nicht zu berücksichtigen, die der Zahnarzt an den selbständigen Zahntechniker zu zahlen hat.
- 19** (8) Die Überlassung von kieferorthopädischen Apparaten (Zahnspangen) und Vorrichtungen, die der Fehlbildung des Kiefers entgegenwirken, ist Teil der steuerfreien Heilbehandlung. Steuerpflichtige Lieferungen von kieferorthopädischen Apparaten können jedoch nicht schon deshalb ausgeschlossen werden, weil Zahnärzte sich das Eigentum daran vorbehalten haben (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1997, V R 36/96, BStBl 1998 II S. 584).
- 20** (9) Die Steuerfreiheit für die Umsätze der Zahnärzte gilt auch für die Umsätze der Dentisten.

### **2.3. Tätigkeit als Heilpraktiker**

- 21** Die Tätigkeit als Heilpraktiker im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG ist die berufsmäßige Ausübung der Heilkunde am Menschen - ausgenommen Zahnheilkunde - durch den Inhaber einer Erlaubnis nach § 1 Abs. 1 des Heilpraktikergesetzes.

### **2.4. Tätigkeit als Physiotherapeut**

- 22** Die Tätigkeit eines Physiotherapeuten im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG besteht darin, Störungen des Bewegungssystems zu beheben und die sensomotorische Entwicklung zu fördern. Ein Teilbereich der Physiotherapie ist die Krankengymnastik. Die Berufsbezeichnung des Krankengymnasten ist mit Einführung des Masseur- und Physiotherapeutengesetzes (1994) durch die Bezeichnung „Physiotherapeut“ ersetzt worden. Zu den Heilmethoden der Physiotherapie kann u. a. die Hippotherapie gehören (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2008, XI R 53/06, BStBl II S. 647).

### **2.5. Tätigkeit als Hebamme**

- 23** (1) Die Tätigkeit einer Hebamme bzw. Geburtshelfers im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umfasst die eigenverantwortliche Betreuung, Beratung und Pflege der Frau von Beginn der Schwangerschaft an, bei der Geburt, im Wochenbett und in der gesamten Stillzeit.
- 24** (2) Zu den steuerfreien Leistungen einer Hebamme gehören u. a. die Aufklärung und Beratung zu den Methoden der Familienplanung, die Feststellung der Schwangerschaft, die Schwangerschaftsvorsorge der normal verlaufenden Schwangerschaft mit deren notwendigen Untersuchungen sowie Veranlassung von Untersuchungen, Vorbereitung auf die Elternschaft, Geburtsvorbereitung, die eigenverantwortliche kontinuierliche Betreuung der Gebärenden und Überwachung des Fötus mit zu Hilfenahme geeigneter Mittel (Geburtshilfe) bei Spontangeburt (Entbindung), Pflege und Überwachung im gesamten Wochenbett von Wöchnerin und Kind, Überwachung der Rückbildungsvorgänge, Hilfe beim Stillen/Stillberatung, Rückbildungsgymnastik und Beratung zur angemessenen Pflege und Ernährung des Neugeborenen. Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Leistungen als Beleghebamme.
- 25** (3) Die Leistungen im Rahmen der Entbindung in von Hebammen geleiteten Einrichtungen können unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ff UStG steuerfrei sein (vgl. Rz. 55).

### **2.6. Tätigkeit als Angehöriger ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten**

- 26** (1) Neben den Leistungen aus der Tätigkeit als (Zahn-)Arzt oder (Zahn-)Ärztin und aus den in § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG genannten nichtärztlichen Heilberufen können auch die Umsätze aus der Tätigkeit von nicht ausdrücklich genannten Heil- und Heilhilfsberufen (Gesund-

heitsfachberufe) unter die Steuerbefreiung fallen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn es sich um eine einem Katalogberuf ähnliche heilberufliche Tätigkeit handelt und die sonstigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Für die Frage, ob eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit vorliegt, ist entscheidendes Kriterium die Qualifikation des Behandelnden (vgl. EuGH-Urteil vom 27. Juni 2006, C-443/04, EuGHE I S. 3617). Die Steuerbefreiung der Umsätze aus heilberuflicher Tätigkeit i. S. von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG setzt voraus, dass es sich um ärztliche oder arztähnliche Leistungen handeln muss, und dass diese von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen (vgl. BFH-Urteil vom 12. August 2004, V R 18/02, BStBl 2005 II S. 227). Grundsätzlich kann vom Vorliegen der Befähigungsnachweise ausgegangen werden, wenn die heilberufliche Tätigkeit in der Regel von Sozialversicherungsträgern finanziert wird (vgl. BVerfG-Urteil vom 29. August 1999, 2 BvR 1264/90, BStBl 2000 II S. 155).

- 27** (2) Ein Beruf ist einem der im Gesetz genannten Katalogberufe ähnlich, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist. Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den sie charakterisierenden Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft (BFH-Urteil vom 29. Januar 1998, V R 3/96, BStBl II S. 453). Dies macht vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung erforderlich.
- 28** (3) Das Fehlen einer berufsrechtlichen Regelung ist für sich allein kein Hinderungsgrund für die Befreiung. Als Nachweis der beruflichen Befähigung für eine ärztliche oder arztähnliche Leistung ist grundsätzlich auch die Zulassung des jeweiligen Unternehmers bzw. die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen anzusehen. Ist weder der jeweilige Unternehmer selbst noch - regelmäßig - seine Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen zugelassen, kann Indiz für das Vorliegen eines beruflichen Befähigungsnachweises die Aufnahme von Leistungen der betreffenden Art in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen (§ 92 SGB V) sein (vgl. BFH-Urteil vom 11. November 2004, V R 34/02, BStBl 2005 II S. 316).
- 29** (4) Darüber hinaus kommen nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Leistungen auch dann in Betracht, wenn eine Rehabilitationseinrichtung auf Grund eines Versorgungsvertrags nach § 11 Abs. 2, §§ 40, 111 SGB V mit Hilfe von Fachkräften Leistungen der Rehabilitation erbringt. In diesem Fall sind regelmäßig sowohl die Leistungen der Rehabilitationseinrichtung als auch die Leistungen der Fachkräfte an die Rehabilitationseinrichtung steuerfrei, soweit sie die im Versorgungsvertrag benannte Qualifikation besitzen (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 2004, V R 44/02, BStBl 2005 II S. 190).

- 30** (5) Bei Einschaltung von Subunternehmern gilt Folgendes: Wird eine ärztliche oder arztähnliche Leistung in der Unternehmerkette erbracht, müssen bei jedem Unternehmer in der Kette die Voraussetzungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG geprüft werden.
- 31** (6) Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG üben beispielsweise aus:
1. Dental-Hygienikerinnen und Dental-Hygieniker im Auftrag eines Zahnarztes (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2004, V R 54/03, BStBl 2005 II S. 106);
  2. Diätassistentinnen und Diätassistenten (Diätassistentengesetz - DiätAssG -);
  3. Ergotherapeutinnen und Ergotherapeuten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Ergotherapeutengesetz - ErgThG -);
  4. Krankenschwestern, Gesundheits- und Krankenpflegerinnen und Gesundheits- und Krankenpfleger, Gesundheits- und Kinderkrankenpflegerinnen und Gesundheits- und Kinderkrankenpfleger (Krankenpflegegesetz - KrPflG -) sowie Altenpflegerinnen und Altenpfleger, denen die Erlaubnis nach § 1 Nr. 1 Altenpflegegesetz (AltpflG) erteilt ist oder nach § 29 AltpflG als erteilt gilt. Sozialpflegerische Leistungen (z. B. Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung) sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG in Betracht kommen;
  5. Logopädinnen und Logopäden, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Gesetz über den Beruf des Logopäden - LogopG -);
  6. staatlich geprüfte Masseurinnen und Masseur bzw. Masseurinnen und medizinische Bademeisterinnen und Masseur und medizinische Bademeister (Masseur- und Physiotherapeutengesetz - MPhG -). Die Steuerbefreiung kann von den genannten Unternehmern u. a. für die medizinische Fußpflege und die Verabreichung von medizinischen Bädern, Unterwassermassagen, Fangopackungen (BFH-Urteil vom 24. Januar 1985, IV R 249/82, BStBl II S. 676) und Wärmebestrahlungen in Anspruch genommen werden. Das gilt auch dann, wenn diese Verabreichungen selbständige Leistungen und nicht Hilfstätigkeiten zur Heilmassage darstellen;
  7. auf dem Gebiet der Humanmedizin selbständig tätige medizinisch-technische Assistentinnen und medizinisch-technische Assistenten (Gesetz über technische Assistenten der Medizin - MTAG - vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 1998, V R 3/96, BStBl II S. 453);
  8. Dipl. Oecotrophologinnen und Dipl. Oecotrophologen (Ernährungsberatende) im Rahmen einer medizinischen Behandlung (vgl. BFH-Urteile vom 10. März 2005, V R 54/04, BStBl II S. 669, und vom 7. Juli 2005, V R 23/04, BStBl II S. 904);
  9. Orthoptistinnen und Orthoptisten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Orthoptistengesetz - OrthoptG -);
  10. Podologinnen und Podologen, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis nach § 1 Podologengesetz (PodG) erteilt ist oder nach § 10 Abs. 1 PodG als erteilt gilt;

11. Psychologische Psychotherapeutinnen und Psychologische Psychotherapeuten sowie Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeutinnen und Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten (Psychotherapeutengesetz - PsychThG -);
  12. Rettungsassistentinnen und Rettungsassistenten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Rettungsassistentengesetz - RettAssG -);
  13. Sprachtherapeutinnen und Sprachtherapeuten, die staatlich anerkannt und nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassen sind.
- 32** (7) Keine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG üben z. B. aus:
1. Fußpraktikerinnen und Fußpraktiker, weil sie vorwiegend auf kosmetischem Gebiet tätig werden;
  2. Heileurythmistinnen und Heileurythmisten (BFH-Urteil vom 11. November 2004, V R 34/02, BStBl 2005 II S. 316);
  3. Krankenpflegehelferinnen und Krankenpflegehelfer (BFH-Urteil vom 26. August 1993, V R 45/89, BStBl II S. 887);
  4. Logotherapeuten (BFH-Urteil vom 23. August 2007, V R 38/04, BStBl 2008 II S. 37).
- 33** (8) Die Umsätze aus dem Betrieb einer Sauna sind grundsätzlich keine Umsätze aus der Tätigkeit eines der in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG ausdrücklich genannten Berufe oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit. Die Verabreichung von Saunabädern ist nur insoweit nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei, als hierin eine Hilfstätigkeit zu einem Heilberuf oder einem diesen ähnlichen Beruf, z. B. als Vorbereitung oder als Nachbehandlung zu einer Massagetätigkeit, zu sehen ist (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1971, V R 19/71, BStBl 1972 II S. 78, und vom 13. Juli 1994, XI R 90/92, BStBl 1995 II S. 84).

## **2.7. Rechtsform des Unternehmers**

- 34** (1) Werden Leistungen aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker oder aus einer anderen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG erbracht, kommt es für die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift nicht darauf an, in welcher Rechtsform der Unternehmer die Leistung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 4. März 1998, XI R 53/96, BStBl 2000 II S. 13). Auch ein in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betriebenes Unternehmen kann bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG in Anspruch nehmen (vgl. Beschluss des BVerfG vom 10. November 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl 2000 II S. 160). Die Steuerbefreiung hängt im Wesentlichen davon ab, dass es sich um ärztliche oder artzähnliche Leistungen handelt und dass diese von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen (vgl. EuGH-Urteil vom 10. September 2002, C-141/00, EuGHE I S. 6833). Die Leistungen können auch mit Hilfe von Arbeitnehmern, die die erforderliche berufliche Qualifikation aufweisen,

erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 1. April 2004, V R 54/98, BStBl II S. 681, für eine Stiftung).

- 35** (2) Die Umsätze einer Personengesellschaft aus einer heilberuflichen Tätigkeit sind auch dann nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei, wenn die Gesellschaft daneben eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt und ihre Einkünfte deshalb ertragsteuerrechtlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 13. Juli 1994, XI R 90/92, BStBl 1995 II S. 84).
- 36** (3) Der Befreiung von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin steht nicht entgegen, wenn diese im Rahmen von Verträgen der hausarztzentrierten Versorgung nach § 73b SGB V oder der besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung nach § 73c SGB V bzw. nach anderen sozialrechtlichen Vorschriften erbracht werden.

### **3. Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen, § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG**

#### **3.1. Begünstigte Einrichtungen**

- 37** Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, sind nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei, wenn sie
- von Einrichtungen des öffentlichen Rechts (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG) oder
  - von den in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Buchst. aa bis gg UStG genannten Einrichtungen jeweils im Rahmen des von der Zulassung, dem Vertrag bzw. der Regelung nach Sozialgesetzbuch erfassten Bereichs (siehe Rz. 60)
- erbracht werden. Die Behandlung der Leistungen im Maßregelvollzug durch Einrichtungen des privaten Rechts bestimmt sich nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Buchst. hh UStG (siehe Rz. 59).

#### **3.2. Krankenhäuser (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG)**

- 38** (1) Krankenhäuser sind Einrichtungen, die der Krankenhausbehandlung oder Geburtshilfe dienen, fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen, über ausreichende, ihrem Versorgungsauftrag entsprechende diagnostische und therapeutische Möglichkeiten verfügen und nach wissenschaftlich anerkannten Methoden arbeiten, mit Hilfe von jederzeit verfügbarem ärztlichem, Pflege-, Funktions- und medizinisch-technischem Personal darauf eingerichtet sind, vorwiegend durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten der Patienten zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten, Krankheitsbeschwerden

zu lindern oder Geburtshilfe zu leisten, und in denen die Patienten untergebracht und gepflegt werden können (§ 107 Abs. 1 SGB V).

- 39** (2) Krankenhäuser, die von Einrichtungen des privaten Rechts betrieben werden, unterliegen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG, wenn sie nach § 108 SGB V zugelassen sind. Dies sind somit
1. Krankenhäuser, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt sind,
  2. Krankenhäuser, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind (Plankrankenhäuser), sowie
  3. Krankenhäuser, die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben.
- 40** (3) Krankenhäuser, die nicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden und die weder eine Zulassung nach § 108 SGB V besitzen noch eine sonstige Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG sind, sind mit ihren in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG genannten Leistungen steuerpflichtig. Auch ihre in einer Vielzahl sonstiger Krankenhausleistungen eingebetteten ärztlichen Heilbehandlungsleistungen sind demnach von der Umsatzsteuerbefreiung ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 18. März 2004, V R 53/00, BStBl II S. 677).

### **3.3. Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb oder cc UStG)**

- 41** (1) In Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik werden durch ärztliche Leistungen Krankheiten, Leiden und Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert. Im Gegensatz zu Krankenhäusern wird den untersuchten und behandelten Personen regelmäßig weder Unterkunft noch Verpflegung gewährt.
- 42** (2) Zentren für ärztliche Befunderhebung sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistung der Zustand menschlicher Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. festgestellt wird. Die Leistungen unterliegen nur der Steuerbefreiung, sofern ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sind daher nicht steuerfrei.
- 43** (3) Leistungen von Zentren für ärztliche Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung als Einrichtungen des privaten Rechts sind steuerfrei, wenn sie die Voraussetzungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG erfüllen. Die Befreiung setzt hiernach entweder eine Teilnahme an der ärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V oder die Anwendung der Regelungen nach § 115 SGB V voraus.

### **3.3.1. Einrichtungen von klinischen Chemikern und Laborärzten**

- 44** (1) Klinische Chemiker sind Personen, die den von der Deutschen Gesellschaft für Klinische Chemie e.V. entwickelten Ausbildungsgang mit Erfolg beendet haben und dies durch die von der genannten Gesellschaft ausgesprochene Anerkennung nachweisen.
- 45** (2) Leistungen klinischer Chemiker beruhen, wie auch Leistungen von Laborärzten, nicht auf einem persönlichen Vertrauensverhältnis zu den Patienten. Eine Steuerbefreiung kommt deshalb insbesondere nur nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb oder cc UStG in Betracht, sofern die Leistungen im Rahmen einer Heilbehandlung erbracht werden. Erforderlich ist damit eine Teilnahme an der ärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V, die Anwendung der Regelungen nach § 115 SGB V, ein Vertrag oder eine Beteiligung an der Versorgung nach § 34 SGB VII.

### **3.3.2. Medizinische Versorgungszentren**

- 46** Medizinische Versorgungszentren sind rechtsformunabhängige fachlich übergreifende ärztlich geleitete Einrichtungen, in denen Ärzte - mit verschiedenen Facharzt- oder Schwerpunktbezeichnungen - als Angestellte oder Vertragsärzte tätig sind (§ 95 Abs. 1 SGB V). Medizinische Versorgungszentren, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V teilnehmen, erbringen steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG. Die an einem medizinischen Versorgungszentrum als selbständige Unternehmer tätigen Ärzte erbringen dagegen steuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG, wenn sie ihre Leistungen gegenüber dem medizinischen Versorgungszentrum erbringen.

### **3.3.3. Einrichtungen nach § 115 SGB V**

- 47** (1) Die Regelungen des § 115 SGB V beziehen sich auf Verträge und Rahmenempfehlungen zwischen Krankenkassen, Krankenhäusern und Vertragsärzten, deren Ziel in der Gewährleistung einer nahtlosen ambulanten und stationären Heilbehandlung gegenüber dem Leistungsempfänger besteht.
- 48** (2) Hierunter fallen insbesondere Einrichtungen, in denen Patienten durch Zusammenarbeit mehrerer Vertragsärzte ambulant oder stationär versorgt werden (z. B. Praxiskliniken).
- 49** (3) Des Weiteren gehören zum Kreis der nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG anerkannten Einrichtungen alle Einrichtungen des Vierten Abschnitts des Vierten Kapitels SGB V, für die die Regelung nach § 115 SGB V anzuwenden sind, z. B. auch Hochschulambulanzen nach § 117 SGB V, Psychiatrische Institutsambulanzen nach § 118 SGB V und Sozialpädiatrische Zentren nach § 119 SGB V.

### **3.4. Einrichtungen der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. cc UStG)**

- 50** Einrichtungen, die von den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung nach § 34 SGB VII an der Versorgung beteiligt worden sind, erbringen als anerkannte Einrichtung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. cc UStG steuerfreie Heilbehandlungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG. Die Beteiligung von Einrichtungen an der Durchführung von Heilbehandlungen bzw. der Versorgung durch Träger der gesetzlichen Unfallversicherungen nach § 34 SGB VII kann auch durch Verwaltungsakt erfolgen.

### **3.5. Einrichtungen, mit denen Versorgungsverträge nach §§ 111 und 111a SGB V bestehen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. dd UStG)**

#### **3.5.1. Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen**

- 51** (1) Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen sind fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Verantwortung und unter Mitwirkung von besonders geschultem Personal stehende Einrichtungen, die der stationären Behandlung der Patienten dienen, um eine Schwächung der Gesundheit zu beseitigen oder einer Gefährdung der gesundheitlichen Entwicklung eines Kindes entgegenzuwirken (Vorsorge) oder eine Krankheit zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern oder im Anschluss an Krankenhausbehandlung den dabei erzielten Behandlungserfolg zu sichern oder zu festigen (Rehabilitation), wobei Leistungen der aktivierenden Pflege nicht von den Krankenkassen übernommen werden dürfen (vgl. § 107 Abs. 2 SGB V).
- 52** (2) Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen, mit denen ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V besteht, sind mit ihren medizinischen Leistungen zur Vorsorge oder Leistungen zur medizinischen Rehabilitation einschließlich der Anschlussheilbehandlung, die eine stationäre Behandlung, aber keine Krankenhausbehandlung erfordern, nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. dd UStG steuerfrei.

#### **3.5.2. Einrichtungen des Müttergenesungswerks oder gleichartige Einrichtungen**

- 53** Einrichtungen des Müttergenesungswerks oder gleichartige Einrichtungen oder für Vater-Kind-Maßnahmen geeignete Einrichtungen, mit denen ein Versorgungsvertrag nach § 111a SGB V besteht, sind mit ihren stationären medizinischen Leistungen zur Vorsorge oder Rehabilitation für Mütter und Väter nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. dd UStG steuerfrei.

### **3.6. Medizinische Rehabilitationseinrichtungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ee UStG)**

- 54** Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ee UStG gelten Rehabilitationsdienste und Rehabilitationseinrichtungen, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX (Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen) bestehen, als anerkannte Einrichtungen.

### **3.7. Einrichtungen zur Geburtshilfe (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ff UStG)**

- 55** Von Hebammen geleitete Einrichtungen zur Geburtshilfe, z. B. Geburtshäuser und Entbindungsheime, erbringen mit der Hilfe bei der Geburt und der Überwachung des Wochenbettverlaufs sowohl ambulante wie auch stationäre Leistungen. Werden diese Leistungen von Einrichtungen des privaten Rechts erbracht, unterliegen sie der Steuerbefreiung, wenn für sie gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. ff UStG Verträge nach § 134a SGB V gelten. Verträge dieser Art dienen der Regelung und Versorgung mit Hebammenhilfe. Die Steuerbefreiung ist unabhängig von einer sozialversicherungsrechtlichen Abrechnungsfähigkeit dieser Leistung.

### **3.8. Hospize (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. gg UStG)**

- 56** (1) Hospize dienen der Begleitung eines würdevolleren Sterbens. Leistungen in und von Hospizen werden sowohl ambulant als auch stationär ausgeführt.
- 57** (2) Stationäre und teilstationäre Hospizleistungen fallen unter die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. gg UStG, sofern sie von Einrichtungen des Privatrechts erbracht werden, mit denen Verträge nach § 39a Abs. 1 SGB V bestehen. Diese Verträge regeln Zuschüsse zur stationären oder teilstationären Versorgung in Hospizen, in denen palliativ-medizinische Behandlungen erbracht werden, wenn eine ambulante Versorgung im eigenen Haushalt ausgeschlossen ist.
- 58** (3) Ambulante Hospizleistungen, die unter der fachlichen Verantwortung von Krankenschwestern oder anderen vergleichbar qualifizierten medizinischen Fachkräften erbracht werden, unterliegen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG.

### **3.9. Maßregelvollzug (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. hh UStG)**

- 59** Die Umsätze von Krankenhäusern des Maßregelvollzugs, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden, sind gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG umsatzsteuerfrei. Einrichtungen des privaten Rechts, denen im Wege der Beleihung die Durchführung des Maßregelvollzugs übertragen wird und die nicht über eine Zulassung nach § 108 SGB V verfügen, sind mit ihren Leistungen gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppel-

buchst. hh UStG ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit, wenn es sich um Einrichtungen nach § 138 Abs. 1 Satz 1 StVollzG handelt. Hierunter fallen insbesondere psychiatrische Krankenhäuser und Entziehungsanstalten, in denen psychisch kranke oder suchtkranke Straftäter behandelt und untergebracht werden. Neben den ärztlichen Behandlungsleistungen umfasst die Steuerbefreiung auch die Unterbringung, Verpflegung und Verwahrung der in diesen Einrichtungen untergebrachten Personen.

### 3.10. Beschränkung der Steuerbefreiungen

- 60 (1) Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sind sowohl im Bereich gesetzlicher Versicherungen steuerfrei als auch bei Vorliegen eines privaten Versicherungsschutzes. Die Steuerbefreiung für Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa bis gg UStG wird jedoch jeweils auf den Bereich der Zulassung, des Vertrages bzw. der Regelung nach Sozialgesetzbuch beschränkt.

*Beispiel:*

*Eine Einrichtung ohne Zulassung nach § 108 SGB V, mit der ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V besteht, kann keine steuerfreien Krankenhausbehandlungen erbringen.*

- 61 (2) Die Steuerbefreiung beschränkt sich allerdings nicht auf den „Umfang“ z. B. des im Rahmen der Zulassung vereinbarten Leistungspakets. Sofern z. B. ein nach § 108 SGB V zugelassenes Krankenhaus Leistungen erbringt, die über den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung hinausgehen (z. B. Chefarztbehandlung, Doppel- oder Einzelzimmerbelegung), fallen auch diese unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG.

### 3.11. Rechtsform des Unternehmers

- 62 (1) Neben Leistungen, die unmittelbar von Ärzten oder anderen Heilkundigen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden, umfasst der Begriff ärztliche Heilbehandlung auch arztähnliche Leistungen, die u. a. in Krankenhäusern unter der alleinigen Verantwortung von Personen, die keine Ärzte sind, erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 6. November 2003, C-45/01, EuGHE I S. 12911).
- 63 (2) Begünstigte Leistungserbringer können Einrichtungen des öffentlichen Rechts (§ 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG) oder Einrichtungen des privaten Rechts, die gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG mit Einrichtungen des öffentlichen Rechts in sozialer Hinsicht, insbesondere hinsichtlich der Bedingungen, vergleichbar sind, sein. Der Begriff „Einrichtung“ umfasst dabei auch natürliche Personen. Als privatrechtliche Einrichtungen sind auch Einrichtungen anzusehen, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehalten werden.

### 3.12. Eng verbundene Umsätze

- 64** (1) Als eng mit Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG verbundene Umsätze sind Leistungen anzusehen, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1977, V R 37/75, BStBl 1978 II S. 173). Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen (vgl. EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005, C-394/04 und C-395/04, EuGHE I S. 10373).
- 65** (2) Unter diesen Voraussetzungen können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:
1. die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente;
  2. die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten;
  3. die Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln, soweit sie unmittelbar mit einer Leistung im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG in Zusammenhang stehen;
  4. die Überlassung von Einrichtungen (z. B. Operationssaal, Röntgenanlage), und die damit verbundene Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung;
  5. die Überlassung von medizinisch-technischen Großgeräten (z. B. Computer-Tomograph) und die damit verbundene Gestellung von medizinischem Hilfspersonal durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG an andere Einrichtungen dieser Art;
  6. die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG an andere Einrichtungen dieser Art;
  7. die Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, z. B. Röntgeneinrichtungen, Krankentransportfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände. Zur Veräußerung des gesamten Anlagevermögens siehe jedoch Abs. 3 Nr. 11;
  8. die Erstellung von ärztlichen Gutachten gegen Entgelt, sofern ein therapeutischer Zweck im Vordergrund steht.
- 66** (3) Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören insbesondere:
1. die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken an Besucher;
  2. die Lieferungen von Arzneimitteln an das Personal oder Besucher sowie die Abgabe von Medikamenten gegen gesondertes Entgelt an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung;

3. die Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger (BFH-Urteil vom 18. Oktober 1990, V R 76/89, BStBl 1991 II S. 268) sowie die entgeltlichen Medikamentenlieferungen an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, an Institutsambulanzen, an sozialpädiatrische Zentren - soweit es sich in diesen Fällen nicht um nicht steuerbare Innenumsätze des Trägers der jeweiligen Krankenhausapotheke handelt - und an öffentliche Apotheken. Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG kommt insoweit nicht in Betracht;
4. die Abgabe von Medikamenten zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der ambulanten Behandlung sowie die Abgabe von Medikamenten durch Krankenhausapotheken an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung im Krankenhaus;
5. die Erstellung von Alkohol-Gutachten, Zeugnissen oder Gutachten über das Sehvermögen, über Berufstauglichkeit oder in Versicherungsangelegenheiten, Untersuchungsleistungen wie z. B. Röntgenaufnahmen zur Erstellung eines umsatzsteuerpflichtigen Gutachtens (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 8. November 2001, BStBl I S. 826, und EuGH-Urteil vom 20. November 2003, C-307/01, EuGHE I S. 13989);
6. ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann sein, dass die Kosten regelmäßig nicht durch Krankenversicherungen übernommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 2004, V R 27/03, BStBl II S. 862);
7. Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe im Sinne des § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich „den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten von Gesundheitschancen erbringen“ sollen - § 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V - (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2005, V R 23/04, BStBl II S. 904);
8. Supervisionsleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 2005, V R 1/02, BStBl II S. 675);
9. die Leistungen der Zentralwäschereien (vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 1990, V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157). Dies gilt sowohl für die Fälle, in denen ein Krankenhaus in seiner Wäscherei auch die Wäsche anderer Krankenhäuser reinigt, als auch für die Fälle, in denen die Wäsche mehrerer Krankenhäuser in einer verselbständigten Wäscherei gereinigt wird. Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG kommt nicht in Betracht;
10. die Telefongestellung an Patienten, die Vermietung von Fernsehgeräten und die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen (EuGH-Urteil vom 1. Dezember 2005, C-394/04 und C-395/04, EuGHE I S. 10373);
11. die Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens und der Warenvorräte nach Einstellung des Betriebs (BFH-Urteil vom 1. Dezember 1977, V R 37/75, BStBl 1978 II S. 173). Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen.

#### **4. Leistungen von Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zur integrierten Versorgung (Managementgesellschaften), § 4 Nr. 14 Buchst. c UStG**

- 67** (1) Einrichtungen im Sinne des § 140b Abs. 1 SGB V, die Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a und b UStG erbringen, führen nach § 4 Nr. 14 Buchst. c UStG steuerfreie Umsätze aus, soweit mit ihnen Verträge zur integrierten Versorgung nach § 140a SGB V bestehen.
- 68** (2) Zu den Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zählen:
- zur vertragsärztlichen Versorgung zugelassene Ärzte und Zahnärzte;
  - zugelassene Krankenhäuser, soweit sie zur Versorgung berechtigt sind, Träger von stationären Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, soweit mit ihnen ein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V besteht, Träger von ambulanten Rehabilitationseinrichtungen;
  - Träger von Einrichtungen nach § 95 Abs. 1 Satz 2 SGB V (medizinische Versorgungszentren);
  - Träger von Einrichtungen, die eine integrierte Versorgung nach § 140a SGB V durch zur Versorgung der Versicherten nach dem Vierten Kapitel des SGB V berechnete Leistungserbringer anbieten (sog. Managementgesellschaften);
  - Pflegekassen und zugelassene Pflegeeinrichtungen auf der Grundlage des § 92b SGB XI;
  - Gemeinschaften der vorgenannten Leistungserbringer und deren Gemeinschaften;
  - Praxiskliniken nach § 115 Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 SGB V.
- 69** (3) Im Rahmen eines Vertrages zur integrierten Versorgung nach §§ 140a ff SGB V wird die vollständige bzw. teilweise ambulante und/oder stationäre Versorgung der Mitglieder der jeweiligen Krankenkasse auf eine Einrichtung im Sinne des § 140b Abs. 1 SGB V übertragen mit dem Ziel, eine bevölkerungsbezogene Flächendeckung der Versorgung zu ermöglichen.
- 70** (4) Managementgesellschaften sind Träger, die nicht selbst Versorger sind, sondern eine Versorgung durch dazu berechnete Leistungserbringer anbieten. Sie erbringen mit der Übernahme der Versorgung von Patienten und dem „Einkauf“ von Behandlungsleistungen Dritter steuerfreie Leistungen, wenn die beteiligten Leistungserbringer die jeweiligen Heilbehandlungsleistungen unmittelbar mit der Managementgesellschaft abrechnen. In diesen Fällen ist die Wahrnehmung von Managementaufgaben als unselbständiger Teil der Heilbehandlungsleistung der Managementgesellschaften gegenüber der jeweiligen Krankenkasse anzusehen. Sofern in einem Vertrag zur integrierten Versorgung nach § 140a SGB V jedoch lediglich Steuerungs-, Koordinierungs- und/oder Managementaufgaben von der Krankenkasse auf die Managementgesellschaft übertragen werden, handelt es sich hierbei um eine Auslagerung von Verwaltungsaufgaben. Diese Leistungen gegenüber der jeweiligen Krankenkasse stellen keine begünstigten Heilbehandlungen dar und sind steuerpflichtig.

## **5. Praxis- und Apparategemeinschaften, § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG**

- 71** (1) Steuerbefreit werden sonstige Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG bezeichneten Berufe und/oder Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sind, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 Buchst. a oder b UStG verwendet werden und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert. Als Gemeinschaften gelten nur Einrichtungen, die als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG anzusehen sind.
- 72** (2) Die Leistungen von Gemeinschaften nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG bestehen u. a. in der zur Verfügung Stellung von medizinischen Einrichtungen, Apparaten und Geräten. Des Weiteren führen die Gemeinschaften beispielsweise mit eigenem medizinisch-technischem Personal Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technischen Leistungen an ihre Mitglieder aus.
- 73** (3) Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Leistungen von den Mitgliedern unmittelbar für ihre nach § 4 Nr. 14 Buchst. a oder b UStG steuerfreien Umsätze verwendet werden. Übernimmt die Gemeinschaft für ihre Mitglieder z. B. die Buchführung, Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle, handelt es sich um Leistungen, die nur mittelbar zur Ausführung von steuerfreien Heilbehandlungsleistungen bezogen werden und deshalb nicht von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG befreit sind. Die Anwendung der Steuerbefreiung setzt allerdings nicht voraus, dass die Leistungen stets allen Mitgliedern gegenüber erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 11. Dezember 2008, C-407/07).
- 74** (4) Für die Steuerbefreiung ist es unschädlich, wenn die Gemeinschaft den jeweiligen Anteil der gemeinsamen Kosten des Mitglieds direkt im Namen des Mitglieds mit den Krankenkassen abrechnet. Die Leistungsbeziehung zwischen Gemeinschaft und Mitglied bleibt weiterhin bestehen. Der verkürzte Abrechnungsweg kann als Serviceleistung angesehen werden, die als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt.
- 75** (5) Auch Laborleistungen gemäß § 25 Abs. 3 des Bundesmantelvertrags-Ärzte, wonach die Laborgemeinschaft für den Arzt die auf ihn entfallenden Analysekosten gegenüber der zuständigen Kassenärztlichen Vereinigung abrechnet, erfüllen hinsichtlich der dort geforderten „genauen Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten“ die Voraussetzung des § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG.
- 76** (6) Beschafft und überlässt die Gemeinschaft ihren Mitgliedern Praxisräume, ist dieser Umsatz nicht nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG befreit. Vielmehr handelt es sich hierbei um sonstige Leistungen, die in der Regel unter die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG fallen.

- 77** (7) Die Befreiung darf nach Artikel 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Sie kann sich deshalb nur auf die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften beziehen, nicht aber auf Fälle, in denen eine Gemeinschaft für ihre Mitglieder z. B. die Buchführung, die Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle übernimmt.
- 78** (8) Leistungen der Gemeinschaft an Nicht-Mitglieder sind von der Befreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG ausgeschlossen. Das gilt auch dann, wenn ein Leistungsempfänger, der nicht Mitglied ist, der Gemeinschaft ein Darlehen oder einen Zuschuss gegeben hat.

## **6. Anwendung**

- 79** (1) Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG ist in der Fassung des JStG 2009 auf Leistungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2008 erbracht werden. Die Abschnitte 88 bis 94 und 96 bis 98 sowie 100 UStR sind auf diese Umsätze nicht mehr anzuwenden.
- 80** (2) Die BMF-Schreiben vom 28. Februar 2000 - IV D 2 - S 7170 - 12/00 - (BStBl I S. 433) und vom 15. Juni 2006 - IV A 6 - S 7170 - 39/06 - (BStBl I S. 405) werden aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.