

Urteil vom 20. November 2018, VIII R 26/15

Tätigkeit eines Heileurythmisten als ähnlicher Beruf i.S. von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.201118.VIIR26.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, GewStG § 2 Abs 1, SGB 5 § 140a, SGB 5 § 140aff, SGB 5 § 124 Abs 2, UStG § 4 Nr 14, EStG VZ 2011 , GewStG VZ 2011 , UStG VZ 2011

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 27. April 2015, Az: 13 K 50/14

Leitsätze

1. Der Abschluss eines Integrierten Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff. SGB V (sog. IV-Verträge) zwischen dem Berufsverband der Heileurythmisten und einer gesetzlichen Krankenkasse stellt ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlichen Ausbildung und Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar .
2. Eine weitergehende Prüfung der Vergleichbarkeit der Ausbildung und Tätigkeit des Heileurythmisten mit der eines Krankengymnasten/Physiotherapeuten ist aufgrund der indiziellen Wirkung der Teilnahmeberechtigung an den Leistungen der sog. IV-Verträge nicht erforderlich .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. April 2015 13 K 50/14 sowie der Bescheid vom 10. Oktober 2012 betreffend den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2014 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Streitjahr (2011) als Heileurythmistin gewerbesteuerpflichtige Einkünfte erzielt hat.
- 2 Die Klägerin besitzt nach vierjähriger Ausbildung in der anthroposophischen Tanzkunst "Eurythmie" das Diplom für Eurythmie des Instituts für Waldorfpädagogik ... Im Jahr 2002 absolvierte sie eine Vollzeitausbildung zur Heileurythmistin an der Schule für Eurythmische Heilkunst in ... Im Anschluss wurde ihr das Heileurythmie-Diplom von der Schule der Gesellschaft für Anthroposophische Heilkunst und Eurythmie e.V. und der Medizinischen Sektion der Freien Hochschule für Geisteswissenschaft am ... in ... verliehen.
- 3 Die Klägerin war Mitglied des Berufsverbandes Heileurythmie e.V. (Berufsverband). Nach der Satzung des Berufsverbandes konnte nur Mitglied werden, wer ein Abschlusszeugnis für Eurythmie und Heileurythmie/Eurythmie Therapie und nach den Richtlinien des Berufsverbandes eine Berufsqualifikation erworben hatte. Als Ausbildung i.S. der Satzung galten ein abgeschlossenes Eurythmiestudium und eine vollständige Heileurythmieausbildung mit Abschlussdiplom der Medizinischen Sektion der Freien Hochschule für Geisteswissenschaft am ... in
- 4 Weder die Klägerin noch ihr Berufsverband wurden nach § 124 Abs. 2 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) von den Landesverbänden der Krankenkassen und den Ersatzkassen zugelassen.

- 5 Anfang 2006 schlossen mehrere gesetzliche Krankenkassen (insgesamt zwölf) mit den Berufsverbänden der anthroposophischen Heilkunst Verträge zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin auf der Grundlage der §§ 140a ff. SGB V (sog. IV-Verträge). Der Berufsverband der Klägerin war einer der Vertragspartner. Auf der Grundlage dieser IV-Verträge übernahmen die teilnehmenden gesetzlichen Krankenkassen die Kosten für ärztlich verordnete und durch anerkannte Therapeuten erbrachte Leistungen der Heileurythmie als Heilmittel innerhalb der gesetzlich anerkannten besonderen Therapierichtung der Anthroposophischen Medizin (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 SGB V) nach den vertraglich vereinbarten Gebührensätzen.
- 6 Nach § 2 Nr. 1 der IV-Verträge gehört die Heileurythmie zu den Versorgungsinhalten der anthroposophischen Medizin. Die nicht-ärztlichen Therapieverfahren wurden nach § 2 Nr. 4 Buchst. a der IV-Verträge auf ärztliche Anordnung durch speziell ausgebildete Therapeuten als Heilmittel erbracht. Die Ausbildung und Eignung des Therapeuten mussten durch den Berufsverband überprüft und anerkannt worden sein. Die spezielle Ausbildung wurde gemäß § 6 Nr. 4 Satz 2 der IV-Verträge angenommen, wenn der Heilmittelerbringer eine durch den Berufsverband ausgestellte Berechtigung zur Führung der Berufsbezeichnung oder eine Gleichwertigkeitsbescheinigung nachweisen konnte. Die Teilnahmeberechtigung wurde nach § 6 Nr. 3 der IV-Verträge von dem Berufsverband erteilt, wenn die in § 6 Nr. 4 der IV-Verträge genannten Voraussetzungen nachgewiesen und die Regelungen der IV-Verträge anerkannt wurden.
- 7 In der Anlage 4 zu den IV-Verträgen (Vereinbarung über die Versorgung mit Heilmitteln der Anthroposophischen Medizin) waren zwischen den Berufsverbänden der anthroposophischen Heilkunst und den gesetzlichen Krankenkassen folgende zusätzliche Vereinbarungen getroffen worden:
- 8 Nach § 1 Nr. 3 waren Grundlage der Vereinbarung §§ 124 ff. SGB V in analoger Anwendung.
- 9 Nach § 2 Nr. 1 Sätze 1 bis 3 wurden die Heilmittel nach der Vereinbarung auf der Grundlage einer vertragsärztlichen Verordnung von speziell ausgebildeten Therapeuten erbracht. Die Erstverordnung des Vertragsarztes bedurfte der Genehmigung durch die Krankenkasse, wenn nicht die Krankenkasse hierauf schriftlich gegenüber dem Leistungserbringer verzichtete.
- 10 Nach § 2 Nr. 1 Sätze 4 und 5 setzte die Leistungserbringung eine Zulassung des Leistungserbringers durch den jeweiligen Berufsverband voraus. Die Durchführung einer Behandlung durfte nur von einem hierfür entsprechend der Gemeinsamen Empfehlungen nach § 124 Abs. 4 SGB V qualifizierten Therapeuten und in nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassenen Praxen erfolgen.
- 11 Am 28. September 2009 bescheinigte der Berufsverband der Klägerin, dass sie nach Überprüfung der Teilnahmevoraussetzungen an den Verträgen zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin nach §§ 140a ff. SGB V teilnehmen konnte. Die Klägerin war ab dem Datum der Bescheinigung berechtigt, Leistungen nach den IV-Verträgen zu erbringen.
- 12 Die Klägerin gab im Streitjahr keine Gewerbesteuererklärung für die im Rahmen ihrer Tätigkeit als Heileurythmistin erzielten Einnahmen ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schätzte daraufhin mit Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom 10. Oktober 2012 den Steuermessbetrag in Höhe von 640 €.
- 13 Die --nach erfolglosem Einspruchsverfahren-- erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1826 veröffentlichtem Urteil vom 28. April 2015 13 K 50/14 als unbegründet ab. Nach den Feststellungen des FG war die Klägerin gewerblich und nicht freiberuflich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) tätig, da sie keine den Katalogberufen des Heilpraktikers oder Krankengymnasten ähnliche Tätigkeit im Streitjahr ausgeübt habe.
- 14 Mit der hiergegen gerichteten Revision macht die Klägerin geltend, sie sei entgegen der Auffassung des FG freiberuflich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG tätig. Die Zulassung der Leistungen einer Heileurythmistin auf der Grundlage der IV-Verträge sei mit einer Zulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V vergleichbar. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe die Zulassung zur Teilnahme an den IV-Verträgen als Befähigungsnachweis für die Umsatzsteuerbefreiung der Heilbehandlungsleistung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) ausreichen lassen (BFH-Urteile vom 8. März 2012 V R 30/09, BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623; zuletzt vom 26. Juli 2017 XI R 3/15, BFHE 259, 150, BStBl II 2018, 793). Dies müsse entsprechend für die Gewerbe- bzw. Einkommensteuer gelten.
- 15 Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie den Bescheid vom 10. Oktober 2012 betreffend den

Gewerbsteuerermessbetrag für 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2014 aufzuheben.

- 16** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 17** Das Urteil entspreche der geltenden Gesetzeslage und Rechtsprechung des BFH zu den Anforderungen an eine freiberufliche Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Grundsätze der BFH-Urteile in BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623 und in BFHE 259, 150, BStBl II 2018, 793 zur Umsatzsteuerfreiheit von Leistungen eines Heileurythmisten seien auf die ertragsteuerliche Beurteilung nicht zu übertragen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist begründet und führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des Urteils des FG und zur Stattgabe der Klage. Entgegen der Auffassung des FG ist die Tätigkeit der Klägerin als freiberuflich zu qualifizieren. Sie erzielte einkommensteuerrechtlich Einkünfte gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da die von ihr ausgeübte Tätigkeit als Heileurythmistin dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich ist. Danach unterhält sie keinen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG), so dass der Gewerbsteuermessbescheid vom 10. Oktober 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Februar 2014 aufzuheben ist.
- 19** 1. Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder im Inland betriebene stehende Gewerbebetrieb i.S. des EStG. Keinen Gewerbebetrieb stellt nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG die Ausübung eines freien Berufs dar. Dies ist vorliegend der Fall, da die Klägerin als Heileurythmistin eine dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnliche Tätigkeit ausgeübt und somit Einkünfte i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt hat.
- 20** 2. Unstreitig übte die Klägerin keinen der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausdrücklich genannten Berufe (sog. Katalogberufe) aus. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit kann sie danach nur dann erzielt haben, wenn ihre Tätigkeit einem der Katalogberufe i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ähnlich war.
- 21** 3. Die Tätigkeit der Klägerin als Heileurythmistin ist dem in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aufgeführten Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich. Entgegen der Auffassung des FG stellt der Abschluss der Verträge zur Durchführung Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin auf der Grundlage der §§ 140a ff. SGB V (IV-Verträge) zwischen dem Berufsverband der Heileurythmisten und den gesetzlichen Krankenkassen ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlichen Tätigkeit dar.
- 22** a) Ein ähnlicher Beruf liegt vor, wenn er in wesentlichen Punkten mit einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Katalogberufe vergleichbar ist. Dazu gehört die Vergleichbarkeit sowohl der Ausbildung als auch der ausgeübten beruflichen Tätigkeit. Die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen sein, die so qualifizierte Arbeit muss den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen und dem ähnlichen Beruf das Gepräge i.S. des Katalogberufs geben. Ist für die Ausübung des Katalogberufs eine Erlaubnis erforderlich oder ist die Ausübung des Katalogberufs ohne Erlaubnis mit Strafe bedroht, so kann eine Ähnlichkeit nur gegeben sein, wenn für die Ausübung des vergleichbaren Berufs ebenfalls eine Erlaubnis erforderlich ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 IV R 51/01, BFHE 205, 151, BStBl II 2004, 509, m.w.N.).
- 23** b) Jedoch kann auch eine Berufstätigkeit, die sich auf einzelne heilkundliche Verrichtungen beschränkt, ohne einer staatlichen Erlaubnis zu bedürfen, dem Katalogberuf eines Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich sein. In diesem Fall reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige über die Erlaubnis seiner beruflichen Organisation verfügt, die Kenntnisse bescheinigt, die den Anforderungen einer staatlichen Prüfung für die Ausübung der Heilhilfsberufe vergleichbar sind. Hiermit ist sowohl dem Erfordernis einer vergleichbaren Ausbildung wie auch dem einer Erlaubnis Genüge getan. Es reicht in diesen Fällen aus, wenn die Berufsbezeichnung beispielsweise durch Wettbewerbs- oder Namensrecht geschützt ist. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass sich auch Heilhilfsberufe neu entwickeln, ohne dass sogleich eine staatliche Regelung geschaffen wird. Zudem gestalten sich die staatlichen Regelungen in einzelnen Bundesländern unterschiedlich, was unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedenklich ist (BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 69/00, BFHE 203, 429, BStBl II 2004, 954, m.w.N.).

- 24 c) In Anbetracht dessen hat es der BFH als ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG angesehen, wenn der Steuerpflichtige bzw. seine Berufsgruppe regelmäßig nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen zugelassen ist. Dies folgt daraus, dass auch § 124 Abs. 2 SGB V dem Ziel dient, eine fachgerechte Berufsausübung zu gewährleisten. Die Zulassung durch die Krankenkasse gibt einen Anhaltspunkt für die Vergleichbarkeit, da sie sich auf die Erbringung von "Heilmitteln" als Dienstleistung bezieht. Fehlt es an einer solchen Zulassung, haben die Finanzämter und ggf. die Finanzgerichte festzustellen, ob die Ausbildung, die Erlaubnis und die Tätigkeit des Steuerpflichtigen mit den Erfordernissen des § 124 Abs. 2 SGB V vergleichbar sind (BFH-Urteil in BFHE 203, 429, BStBl II 2004, 954, m.w.N.).
- 25 d) Nach diesen Grundsätzen ist die Tätigkeit der Klägerin als Heileurythmistin dem Katalogberuf eines Krankengymnasten ähnlich.
- 26 aa) Nach den Feststellungen des FG gehört die Heileurythmie zu den Versorgungsinhalten der anthroposophischen Medizin, so dass sie unter den Begriff der Heilkunst fällt. Sie steht als medizinische Hilfsleistung, die --im vorliegenden Fall-- auf Anordnung und unter der Verantwortung eines Arztes gewährt wird, auf einer Stufe mit Leistungen anderer Heilhilfsberufe.
- 27 bb) Zwar ist die Ausbildung zum Heileurythmisten staatlich nicht geregelt. Dem Ziel, eine fachgerechte Berufsausübung zu gewährleisten, dienen jedoch auch die Regelungen der §§ 140a ff. SGB V (IV-Verträge), die bestimmte Anforderungen an die Qualifikation des Erbringers der Heilleistung stellen: Erforderlich für das Therapieverfahren ist eine ärztliche Anordnung. Die Erstverordnung des Vertragsarztes bedarf der Genehmigung durch die Krankenkasse, wenn nicht die Krankenkasse hierauf schriftlich gegenüber dem Leistungserbringer verzichtet. Die Leistungserbringung setzt eine Zulassung des Leistungserbringers durch den jeweiligen Berufsverband voraus. Der Versorgungsvertrag stellt zudem weitere Qualitätsanforderungen an die Person des Leistungserbringers. Die Durchführung der Behandlung darf nur von einem hierfür entsprechend den Gemeinsamen Empfehlungen der Spitzenverbände der Krankenkassen nach § 124 Abs. 4 SGB V qualifizierten Therapeuten und in nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassenen Praxen erfolgen. Die Ausbildung und Eignung muss durch den Berufsverband überprüft und anerkannt werden. Die Leistungserbringung setzt weiter eine vom Berufsverband erteilte Teilnahmeberechtigung voraus, die nur erteilt wird, wenn der Leistungserbringer die im Versorgungsvertrag genannten Voraussetzungen nachgewiesen und die Regelungen des Vertrags anerkannt hat.
- 28 cc) In Anbetracht dessen stellt die Zulassung der Klägerin durch ihren Berufsverband zur Erbringung von Leistungen der Anthroposophischen Medizin auf der Grundlage der §§ 140a ff. SGB V (IV-Verträge) ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf ähnlichen Tätigkeit dar. Eine weitergehende Prüfung der Vergleichbarkeit der Tätigkeit und Ausbildung der Klägerin mit der eines Krankengymnasten/Physiotherapeuten ist aufgrund der indiziellen Wirkung der Teilnahmeberechtigung an den IV-Verträgen entgegen der Auffassung des FG nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 203, 429, BStBl II 2004, 954, m.w.N.).
- 29 dd) Dieser rechtlichen Würdigung steht nicht entgegen, dass hinsichtlich der von der Klägerin erbrachten Heilleistungen keine regelmäßige Kostentragung durch die Krankenkassen erfolgte, da im Streitfall nur zwölf Krankenkassen einen Versorgungsvertrag nach §§ 140a ff. SGB V mit dem Berufsverband der Heileurythmisten abgeschlossen haben. Zwar kann die regelmäßige Zulassung einer Berufsgruppe durch die Krankenkasse nach § 124 SGB V ein Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten ähnlichen Tätigkeit sein (BFH-Urteil in BFHE 203, 429, BStBl II 2004, 954). Als ein weiteres --von der regelmäßigen Zulassung nach § 124 SGB V unabhängiges-- Indiz wertet es der Senat, wenn aufgrund des Abschlusses von Integrierten Versorgungsverträgen nach §§ 140a ff. SGB V bestimmte Anforderungen an die Ausbildung des Leistungserbringers gestellt werden und deren Einhaltung vom Berufsverband überwacht wird (vgl. Stuhmann, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 18 Rz B 164; Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 18 Rz 130; Brandt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 18 EStG Rz 216). Danach reicht bereits der Abschluss eines Integrierten Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff. SGB V mit nur wenigen Krankenkassen als Befähigungsnachweis aus. Ob der Abschluss der Versorgungsverträge auf marktpolitischen Motiven der Krankenkassen beruht, kann für die Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG dahingestellt bleiben, da durch die gesetzliche Regelung der §§ 140a ff. SGB V ausreichende Anforderungen an die Ausbildung und Tätigkeit des Erbringers der Heilleistung gestellt werden.
- 30 4. Die Entscheidung des Senats entspricht der Rechtsprechung des BFH zum Nachweis der erforderlichen Berufsqualifikation eines Heileurythmisten bei der Auslegung des § 4 Nr. 14 UStG, nach der sich der Befähigungsnachweis für die Erbringung der Heilbehandlung auch aus dem Abschluss eines Integrierten

Versorgungsvertrags nach §§ 140a ff. SGB V zwischen dem Berufsverband des Leistungserbringers und den gesetzlichen Krankenkassen ergeben kann (BFH-Urteile in BFHE 237, 263, BStBl II 2012, 623, Rz 43; in BFHE 259, 150, BStBl II 2018, 793; Anmerkung Michel in Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2012, 893). Zwar ist der Normzweck des § 4 Nr. 14 UStG, der auf die Entlastung der Sozialversicherungsträger von der Umsatzsteuer abstellt und dessen Auslegung auf Unionsrecht beruht, für die ertragsteuerliche Beurteilung der heil- oder heilhilfsberuflichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich ohne Bedeutung (grundlegend BFH-Urteil vom 19. September 2002 IV R 45/00, BFHE 200, 317, BStBl II 2003, 21, m.w.N.; s.a. Senatsurteil vom 9. Mai 2017 VIII R 11/15, BFHE 258, 119, BStBl II 2017, 911). An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest. Jedoch sind im vorliegenden Fall die Ausführungen des BFH im Urteil in BFHE 259, 150, BStBl II 2018, 793 zum Nachweis der beruflichen Qualifikation bei der Erbringung von Heilbehandlungen durch einen Heileurythmisten auf der Grundlage von Integrierten Versorgungsverträgen nach den §§ 140a ff. SGB V, die zur Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG führen, auf die Auslegung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG übertragbar, da weder auf eine Entlastung der Sozialversicherungsträger abgestellt wird, noch die unionsrechtlichen Vorgaben zu § 4 Nr. 14 UStG den von der Rechtsprechung entwickelten Auslegungsgrundsätzen zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG widersprechen.

31 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de