

Urteil vom 21. April 2021, XI R 12/19

Zur Kleinunternehmerregelung im Jahr der Neugründung und zur Steuerpflicht von Intensivpflegeleistungen einer GmbH

ECLI:DE:BFH:2021:U.210421.XIR12.19.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14 Buchst a S 1, UStG § 19 Abs 3 S 3, UStG § 19 Abs 3 S 4, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 8, UStG § 14c Abs 1 S 1, UStG § 4 Nr 14 Buchst b, UStG § 19 Abs 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst c, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c, UStAE Abschn 19.1 Abs 4 S 2, UStAE Abschn 4.14.4 Abs 11 Nr 4 S 1, UStG VZ 2012

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. August 2018, Az: 5 K 237/16

Leitsätze

1. In Kalenderjahren, in denen der Unternehmer sein Unternehmen beginnt, ist die Umsatzgrenze für das vorangegangene Kalenderjahr i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG maßgeblich.
2. 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 Satz 1 UStG von der Umsatzsteuer befreite Heilbehandlungsleistungen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22.08.2018 - 5 K 237/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I.
- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine mit notariellem Vertrag vom ...09.2012 gegründete GmbH, deren Unternehmensgegenstand u.a. die Erbringung von Gesundheitsdienstleistungen umfasst.
- 2 Im Jahr 2012 (Streitjahr) erbrachte sie aufgrund eines am ...11.2012 geschlossenen Dienstleistungsvertrags in der Zeit vom 14.11.2012 bis 30.12.2012 Intensivpflegeleistungen im Schichtdienst nach Absprache für die X-GmbH (X); sie rechnete hierfür 15.179 € ab. Die Leistungen wurden allein von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer, einem examinierten Kranken- und Intensivpfleger, in den Krankenhäusern der X ausgeführt. Dieser war bei der Klägerin angestellt und erzielte aus diesem Beschäftigungsverhältnis lohnsteuerabzugspflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit; vor Gründung der GmbH übte er die Tätigkeit als Krankenpfleger selbständig aus.
- 3 Die Klägerin, die die Anwendung der Kleinunternehmerregelung i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) in der für das Streitjahr geltenden Fassung (a.F.) beansprucht, gab in ihrer Umsatzsteuererklärung vom 17.12.2013 umsatzsteuerpflichtige Leistungen zum Regelsteuersatz in Höhe von 1.020 € sowie gemäß § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG a.F. nicht zum Gesamtumsatz zu rechnende (nach § 4 Nr. 14 UStG steuerbefreite) Umsatzerlöse in Höhe von 15.179 € an. Die Umsatzsteuererklärung mit einer Umsatzsteuer von

0 € stand nach § 168 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem jedoch nicht. Die als steuerfrei deklarierten Umsätze seien nicht von der Umsatzsteuer befreit. Das FA änderte dementsprechend die Umsatzsteuerfestsetzung gemäß § 164 Abs. 2 AO und setzte mit Umsatzsteueränderungsbescheid vom 05.01.2016 die Umsatzsteuer auf 2.117,25 € fest. Es ging hierbei von Lieferungen und sonstigen Leistungen zu 19 % in Höhe von 12.755 € sowie unentgeltlichen Wertabgaben für sonstige Leistungen zu 19 % in Höhe von 1.020 € aus; Vorsteuern schätzte das FA in Höhe von 500 €. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 21.09.2016).
- 5 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Klägerin unter Berufung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) die Herabsetzung der Umsatzsteuer auf 0 € begehrte, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 313 veröffentlichten Urteil vom 22.08.2018 - 5 K 237/16 als unbegründet ab.
- 6 Die Klägerin hat sich nach Zulassung der Revision durch den Senat mit ihrer Revisionsbegründungsschrift "zur näheren inhaltlichen Konkretisierung der Revisionsgründe" auf die Begründung ihrer Nichtzulassungsbeschwerde bezogen und zu den vom FA im Beschwerdeverfahren "aufgeführten Argumenten ... für Zwecke der Erörterung der Revision" ergänzend Stellung genommen.
- 7 Die Klägerin, die keinen förmlichen Antrag gestellt hat, begehrt sinngemäß, die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 21.09.2016 sowie den Umsatzsteueränderungsbescheid vom 05.01.2016 aufzuheben.
- 8 Das FA begehrt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Klägerin ist zulässig und begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.
- 10 Die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. kommt im Streitfall zur Anwendung. Die von der Klägerin erbrachten Intensivpflegeleistungen sind entgegen der Vorentscheidung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit und rechnen gemäß § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG a.F. nicht zum Gesamtumsatz. Die Vorentscheidung kann deshalb keinen Bestand haben. Die Sache ist indessen nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin in einer Rechnung nicht geschuldete Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hat und nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG den höheren Steuerbetrag schuldet.
- 11 1. Die Revision der Klägerin ist zulässig. Auch wenn sie innerhalb der Revisionsbegründungsfrist i.S. des § 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 2 FGO einen förmlichen Revisionsantrag nicht gestellt hat, ergibt sich aus dem Revisionsvorbringen, dass die Revision der Klägerin auf die Aufhebung der Vor- und der Einspruchsentscheidung sowie des streitgegenständlichen Umsatzsteueränderungsbescheids abzielt.
- 12 2. Die Revision ist auch begründet. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. sind --entgegen der Auffassung des FA und des FG-- erfüllt.
- 13 a) Die für Umsätze i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer wurde nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. von Unternehmern, die im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig waren, nicht erhoben, wenn der (in § 19 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 UStG näher definierte) Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hatte und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen würde.
- 14 b) Zwar liegt im Streitjahr der tatsächliche Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F.) selbst bei Annahme steuerpflichtiger Leistungen zu 19 % in Höhe von 12.755 € (was zzgl. Umsatzsteuer dem von der Klägerin abgerechneten Betrag in Höhe von 15.179 € entspricht) und unter Einbeziehung der unentgeltlichen Wertabgaben i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG in Höhe von 1.020 € (die jedoch nicht berücksichtigt werden, soweit sie mangels Vorsteuerabzugsberechtigung des Kleinunternehmers nicht steuerbar sind; vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs

--BFH-- vom 15.09.2011 - V R 12/11, BFH/NV 2012, 457, Rz 14) mit insgesamt 13.775 € unter den Umsatzgrenzen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. Daher käme es für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht darauf an, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung der erbrachten Intensivpflegeleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG erfüllt und diese Umsätze nach § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG a.F. abzuziehen wären. Der tatsächliche Gesamtumsatz ist jedoch nach § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen, wenn der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt hat.

- 15** aa) Bei der Umrechnung sind nach § 19 Abs. 3 Satz 4 UStG angefangene Kalendermonate als volle Kalendermonate zu behandeln, es sei denn, dass die Umrechnung nach Tagen zu einem niedrigeren Jahresumsatz führt. Maßgeblich ist der Zeitraum, in dem der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit tatsächlich ausgeübt hat. Der Beginn dieser Tätigkeit ist anzunehmen, wenn Handlungen des Unternehmers gegenüber Dritten auf die Ausführung entgeltlicher Umsätze gerichtet sind und/oder wenn dafür von Dritten Lieferungen oder sonstige Leistungen bezogen werden, für die der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (vgl. BFH-Urteile vom 17.09.1998 - V R 28/98, BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146, unter II.; vom 18.11.1999 - V R 22/99, BFHE 190, 255, BStBl II 2000, 241, unter II.2.c; BFH-Beschluss vom 23.05.2002 - V B 104/01, BFH/NV 2002, 1351, unter II.3.a). Damit zählen konkrete Vorbereitungshandlungen in Form von Leistungsbezügen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, zur unternehmerischen Tätigkeit (vgl. BFH-Urteile in BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146, unter II.; in BFHE 190, 255, BStBl II 2000, 241, unter II.2.c; BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1351, unter II.3.a; a.A. Stadie in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 19 Rz 118; Friedrich-Vache in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 19 Rz 34). Es ist mithin auf den Beginn der rechtserheblichen Handlungen abzustellen, wenn im Rahmen des § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 187, 67, BStBl II 1999, 146, unter II.).
- 16** bb) Die den voraussichtlichen Umsatz des laufenden Kalenderjahres betreffende Grenze (hier 50.000 € gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F.) findet in Kalenderjahren, in denen --wie hier die Klägerin-- der Unternehmer sein Unternehmen beginnt, keine Anwendung. In diesen Fällen ist die Umsatzgrenze für das vorangegangene Kalenderjahr (hier 17.500 € gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F.) maßgeblich (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1984 - V R 170/83, BFHE 142, 316, BStBl II 1985, 142, unter I.; BFH-Beschluss vom 18.10.2007 - V B 164/06, BFHE 219, 400, BStBl II 2008, 263, unter II.2.b; ebenso Abschn. 19.1 Abs. 4 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses --UStAE--; Bunjes/Korn, UStG, 19. Aufl., § 19 Rz 10; a.A. Schüler-Täsch in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 19 Rz 23).
- 17** cc) Danach läge im Streitfall der umgerechnete Jahresgesamtumsatz über der im Streitjahr nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. maßgeblichen Umsatzgrenze von 17.500 €, falls die Umsätze der GmbH steuerpflichtig wären. Soweit zugunsten der Klägerin davon auszugehen ist, dass sie rechtserhebliche Handlungen bereits unmittelbar nach ihrer Gründung am ...09.2012 ausgeführt hat, sind der Umrechnung nach § 19 Abs. 3 Satz 4 UStG vier Kalendermonate zugrunde zu legen. Bei einem tatsächlichen Gesamtumsatz in Höhe von 12.755 € ergibt sich ein ermittelter Jahresgesamtumsatz in Höhe von 38.265 €.
- 18** c) Für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. kommt es im Streitfall mithin darauf an, ob vom (tatsächlichen) Gesamtumsatz gemäß § 19 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG a.F. die erbrachten Intensivpflegeleistungen steuerfrei (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG) sind. Das ist hier der Fall.
- 19** aa) Nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG in der seit dem 01.01.2009 geltenden Fassung sind Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden, steuerfrei.
- 20** (1) Unionsrechtlich beruht die Regelung auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL. Danach sind "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artzähnlichen Berufe durchgeführt werden", steuerfrei.
- 21** (2) Die Vorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG ist im Lichte des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (vormals: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --Richtlinie 77/388/EWG--) unionsrechtskonform auszulegen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 11.10.2017 - XI R 23/15, BFHE 259, 567, BStBl II 2018, 109, Rz 24 f., m.w.N.; BFH-Urteil vom 18.12.2019 - XI R 23/19 (XI R 23/15), BFHE 267, 571, Rz 14).
- 22** (3) Weil Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG sowie Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL in gleicher Weise auszulegen sind, kann auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zu

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG weiterhin zur Auslegung herangezogen werden (vgl. EuGH-Urteile *Future Health Technologies* vom 10.06.2010 - C-86/09, EU:C:2010:334, Rz 27; *Peters* vom 18.09.2019 - C-700/17, EU:C:2019:753, Rz 18; BFH-Urteile in BFHE 267, 571, Rz 15; vom 23.09.2020 - XI R 6/20 (XI R 19/15), BFHE 270, 230, Rz 23; jeweils m.w.N.).

- 23** bb) Die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. b bzw. c MwStSystRL verwendeten Begriffe "ärztliche Heilbehandlungen" bzw. "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" erfassen Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. z.B. EuGH-Urteile *L.u.P.* vom 08.06.2006 - C-106/05, EU:C:2006:380, Rz 27; *CopyGene* vom 10.06.2010 - C-262/08, EU:C:2010:328, Rz 28; *Peters*, EU:C:2019:753, Rz 20; *X-GmbH* vom 05.03.2020 - C-48/19, EU:C:2020:169, Rz 28; BFH-Urteile vom 12.08.2004 - V R 27/02, BFH/NV 2005, 583, unter II.3.; vom 05.11.2014 - XI R 11/13, BFHE 248, 389, Rz 19; in BFHE 267, 571, Rz 16; in BFHE 270, 230, Rz 25).
- 24** (1) Der BFH hat im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH bereits entschieden, dass artztähnliche Leistungen, z.B. von examinierten Krankenpflegern, ebenfalls Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sein können, wenn sie zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose oder Therapie erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil *Kügler* vom 10.09.2002 - C-141/00, EU:C:2002:473, Rz 40 f.; BFH-Urteile vom 22.04.2004 - V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.1.; vom 18.01.2005 - V R 99/01, BFH/NV 2005, 1392, unter II.2.; jeweils zu Leistungen der Behandlungspflege; s.a. in BFHE 248, 389, Rz 21 zu infektiionshygienischen Leistungen einer Hygienefachkraft).
- 25** (2) Auch nach Auffassung der Verwaltung übt ein examinierter Krankenpfleger eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit i.S. des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG aus (vgl. Abschn. 4.14.4 Abs. 11 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStAE).
- 26** cc) Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG, Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL erlangt auch für Heilbehandlungsleistungen, die ausschließlich in den Räumen eines Krankenhauses erbracht werden, Geltung. Sie wird nicht --wie noch vom Gesetzgeber angenommen (BTDrucks 16/10189, S. 74 f.; vgl. hierzu BFH-Beschluss in BFHE 259, 567, BStBl II 2018, 109, Rz 30 f.; BFH-Urteil in BFHE 267, 571, Rz 19)-- durch § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL verdrängt.
- 27** (1) Zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche stellt der EuGH zwar darauf ab, dass sich Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL (bzw. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG) auf Leistungen bezieht, die in Krankenhäusern erbracht werden, während Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (bzw. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG) 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-Urteile *L.u.P.*, EU:C:2006:380, Rz 22; *CopyGene*, EU:C:2010:328, Rz 27; *PFC Clinic* vom 21.03.2013 - C-91/12, EU:C:2013:198, Rz 24; *Peters*, EU:C:2019:753, Rz 21). Dem hat sich das FG im Streitfall 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 Satz 1 UStG fielen, da die Klägerin die streitbefangenen Pflegeleistungen ausschließlich in Räumen der Krankenhäuser ihrer Auftraggeberin X erbracht habe.
- 28** (2) Der EuGH hat in seinem Urteil *Peters* (EU:C:2019:753, Rz 27), das das FG bei seiner Entscheidung noch nicht berücksichtigen konnte, auf Vorlageersuchen des erkennenden Senats (Beschluss in BFHE 259, 567, BStBl II 2018, 109) jedoch inzwischen klargestellt, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL dahin auszulegen sind, dass Heilbehandlungsleistungen (das Verfahren betraf einen Facharzt für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik) unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL vorgesehene Befreiung fallen können, wenn sie nicht alle Tatbestandsvoraussetzungen der Befreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erfüllen. Wie der EuGH in der Rechtssache *Peters* (EU:C:2019:753, Rz 28) erkannt hat, geht aus dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL nicht hervor, dass diese Bestimmung die Reichweite von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL beschränkt. Außerdem ergibt sich aus dem Wortlaut von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL 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 (s.a. BFH-Urteile in BFHE 267, 571, Rz 22 ff.; vom 22.01.2020 - XI R 24/19 (XI R 30/17), BFH/NV 2020, 785, Rz 19).
- 29** (3) Dem hat sich der erkennende Senat inzwischen angeschlossen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 267, 571, Rz 21; in BFH/NV 2020, 785, Rz 18 f.). Soweit der V. Senat des BFH in seiner Entscheidung vom 24.08.2017 - V R 25/16 (BFHE 259, 171, Rz 13) noch eine andere Auffassung vertreten hat, hält er daran nicht mehr fest (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2020, 785, Rz 20 zur Mitteilung auf Anfrage des erkennenden Senats).
- 30** (4) Beide Befreiungsvorschriften 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 Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL, § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erfüllen, können unter den Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL, § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG steuerbefreit sein. Es handelt sich dann insoweit um an einem anderen Ort (im Streitfall: Krankenhaus) erbrachte Heilbehandlungen. Da die Steuerfreiheit einer solchen Heilbehandlung außerdem nicht von einem persönlichen Vertrauensverhältnis zum Patienten abhängig ist, können auch einzelne Teile von Heilbehandlungsleistungen ohne unmittelbare Leistungsbeziehung zum Patienten erbracht werden. Entscheidend für die Frage der Steuerfreiheit der fraglichen Heilbehandlungsleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL, § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG ist vielmehr, ob der Leistende die personenbezogenen Voraussetzungen (ärztliche oder ähnliche heilberufliche Tätigkeit) erfüllt und die Leistung konkreter Bestandteil einer Heilbehandlung ist (vgl. Bächter-Hole, EFG 2020, 313).

- 31** d) Danach sind die Leistungen der Klägerin nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG, Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL umsatzsteuerfrei.
- 32** aa) Die Klägerin hat Pflegeleistungen in der Intensivpflege aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung mit X im Schichtdienst nach Absprache in deren Krankenhaus erbracht, die durch ihren gesetzlichen Vertreter, einem bei ihr angestellten examinierten Kranken- und Intensivpfleger, selbst ausgeführt wurden. Die Dienstleistung bestand nach dem Inhalt des vom FG festgestellten Dienstleistungsvertrags in der eigenständigen und eigenverantwortlichen Planung, Durchführung, Dokumentation und Überprüfung von Krankenpflege in Kooperation mit den zu pflegenden Patienten und den angestellten Pflegedienstmitarbeitern und Ärzten des Auftraggebers und niedergelassenen, für die Patienten zuständigen Ärzten. Die Intensivpflegeleistungen der hier vorliegenden Art als ähnliche heilberufliche Tätigkeit sind unerlässlicher, fester und untrennbarer Bestandteil der konkreten Heilbehandlung und zudem unmittelbar am Patienten ausgeführt worden und diesem zugutegekommen.
- 33** bb) Unschädlich für die Steuerbefreiung ist, dass die in Rede stehenden Heilbehandlungsleistungen, die die Klägerin erbracht hat, in den Räumen eines Krankenhauses ausgeführt wurden (vgl. EuGH-Urteil Peters, EU:C:2019:753, Rz 27; BFH-Urteile in BFHE 267, 571, Rz 19 ff.; in BFH/NV 2020, 785, Rz 19; s. unter II.2.c cc). Außerdem steht der Steuerbefreiung nicht entgegen, dass den durch Intensivpflegeleistungen erbrachten Heilbehandlungsleistungen kein Vertrauensverhältnis zwischen der Klägerin (einer GmbH) und dem jeweiligen Patienten zugrunde lag. Denn die darin vorgesehene Steuerbefreiung hängt nicht von der Voraussetzung ab, dass die betreffende Heilbehandlungsleistung im Rahmen eines Vertrauensverhältnisses zwischen dem Patienten und dem Behandelnden erbracht wird (vgl. EuGH-Urteil Peters, EU:C:2019:753, Rz 42; BFH-Urteile in BFHE 267, 571, Rz 22 ff.; in BFH/NV 2020, 785, Rz 19; s. unter II.2.c cc [2]).
- 34** cc) Ebenso wenig steht der Steuerbefreiung entgegen, dass das Leistungsaustauschverhältnis, das den durch Intensivpflegeleistungen erbrachten Heilbehandlungsleistungen zugrunde lag, nicht zwischen der Klägerin und dem einzelnen Patienten, sondern zwischen der Klägerin und X bestand. Die Steuerbefreiung ist jedenfalls nicht deshalb ausgeschlossen, weil sie durch die Klägerin in Subunternehmerstellung an X erbracht wurde (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt D vom 08.10.2020 - C-657/19, EU:C:2020:811, Rz 39 zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL).
- 35** dd) Dies gilt gleichermaßen im Hinblick darauf, dass die Klägerin als solche ohne für sie handelnde Personen keine Intensivpflegeleistung erbringen kann. Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es insbesondere, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden. Dieser Grundsatz wäre daher verletzt, wenn die Möglichkeit einer Berufung auf die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt (vgl. z.B. EuGH-Urteile Kügler, EU:C:2002:473, Rz 30 zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG; allgemein Sonaecom vom 12.11.2020 - C-42/19, EU:C:2020:913, Rz 62; Finanzamt für Körperschaften Berlin vom 15.04.2021 - C-868/19, EU:C:2021:285, Rz 65; BFH-Beschluss vom 27.03.2019 - V R 32/18, BFHE 264, 95, BStBl II 2019, 457, Rz 29; jeweils m.w.N.). Diese Steuerbefreiung ist von der Rechtsform des Steuerpflichtigen, der die genannten ärztlichen oder artztähnlichen Leistungen erbringt, unabhängig (vgl. EuGH-Urteil Kügler, EU:C:2002:473, Rz 31 zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG). Danach ist § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG rechtsformneutral anzuwenden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.1.a zu § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG 1980). Die Steuerbefreiung ist deshalb nicht auf die natürliche Person des jeweiligen Berufsträgers beschränkt und setzt deshalb auch nicht voraus, dass die persönliche Teilnahme des Berufsträgers selbst an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist. Eine in diesem Sinn eigenverantwortliche Tätigkeit des Unternehmers selbst ist nicht erforderlich; es genügt, wenn der Unternehmer die Tätigkeit durch entsprechend qualifizierte Personen ausführen lässt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 205, 514, BStBl II

2004, 849, unter II.1.a; in BFH/NV 2005, 1392, unter II.2.b; vom 13.07.2006 - V R 7/05, BFHE 214, 458, BStBl II 2007, 412 zur Steuerbefreiung von vom TÜV erbrachten betriebsärztlichen Leistungen; vom 15.03.2007 - V R 55/03, BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31 zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung medizinischer Laboruntersuchungen durch eine GmbH; vom 29.06.2011 - XI R 52/07, BFHE 234, 461, BStBl II 2013, 971 zur Vermehrung menschlicher Knorpelzellen zur Reimplantation durch eine AG; in BFHE 270, 230 zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung medizinischer Telefonberatung durch eine GmbH).

- 36** e) Auch dem EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit vom 12.03.2015 - C-594/13 (EU:C:2015:164) ist nichts zu entnehmen, was die Steuerbefreiung ausschließen würde.
- 37** aa) Eine Gestellung von Arbeitnehmern durch die GmbH, die als solche keine im sozialen Bereich erbrachte Gemeinwohldienstleistung darstellt (vgl. dazu EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit, EU:C:2015:164, Rz 28; Finanzamt D, EU:C:2020:811, Rz 39; BFH-Beschluss vom 22.07.2015 - V R 20/12, Umsatzsteuer-Rundschau 2015, 877), liegt nicht vor. Denn von der Klägerin wurde im Streitjahr nach dem Inhalt des der Leistungserbringung zugrunde liegenden Dienstleistungsvertrags keine Personalgestellung i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Regelung der Arbeitnehmerüberlassung (Arbeitnehmerüberlassungsgesetz), sondern die eigenständige und eigenverantwortliche Erbringung von Intensivpflegeleistungen geschuldet, die allein von ihrem fachlich qualifizierten Gesellschafter-Geschäftsführer ausgeführt wurden (§ 2 des Dienstleistungsvertrags). Eine Weisungsbefugnis des die Patienten zuweisenden Auftraggebers, insbesondere im Hinblick auf die Gestaltung der Dienstzeiten, bestand nicht (§ 3 des Dienstleistungsvertrags). Aus der Abrede, die Intensivpflegeleistungen im "Schichtdienst nach Absprache" innerhalb bestimmter Zeiträume zu erbringen, ist im Hinblick auf die Gestaltung der Dienstzeiten im Übrigen weder ein Weisungsrecht noch eine Eingliederung in die betriebliche Organisation des betreffenden Krankenhauses zu entnehmen.
- 38** Ob für die von der Klägerin in den dem Streitjahr nachfolgenden Jahren erbrachten Leistungen etwas anderes gilt, weil sie --wie das FG ferner meint-- ihre Leistungen in diesen hier nicht streitgegenständlichen Jahren durch weitere Angestellte nach Art eines Zeitarbeitsunternehmens erbracht habe, bedarf vorliegend keiner Entscheidung.
- 39** bb) Außerdem betrifft das EuGH-Urteil "go fair" Zeitarbeit (EU:C:2015:164) Gemeinwohldienstleistungen i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Zu den Leistungen i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ("ärztliche Heilbehandlung") bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL ("Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin") verhält sich diese Entscheidung dagegen nicht.
- 40** 3. Auf dieser Grundlage kann es dahingestellt bleiben, ob die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung auch nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG a.F. erfüllt sind und ob sich die Klägerin auf eine Steuerfreiheit von Krankenhausleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL unmittelbar berufen kann.
- 41** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Zwar kommt die Kleinunternehmerregelung i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG a.F. vorliegend zur Anwendung. Der erkennende Senat kann jedoch auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob die Umsatzsteuer für das Streitjahr --dem Begehren der Klägerin entsprechend-- in der Sache auf 0 € herabzusetzen ist.
- 42** Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin im Rahmen der Abrechnung ihrer Leistungen gegenüber X einen Steuerbetrag i.S. des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG gesondert ausgewiesen hat. Soweit sie mit Umsatzsteuerausweis abgerechnet hätte, hätte sie für eine sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag, als sie für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen, so dass sie nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG auch den Mehrbetrag schulden würde. Für den Fall, dass die Klägerin einen zunächst gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag gegenüber X inzwischen berichtigt hätte, ist für den zweiten Rechtsgang darauf hinzuweisen, dass die wirksame Berichtigung eines Steuerbetrags nach § 14c Abs. 1 Satz 2, § 17 Abs. 1 UStG grundsätzlich erfordert, dass der Unternehmer die vereinnahmte Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückgezahlt hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.05.2018 - XI R 28/16, BFHE 261, 451, Rz 49; BFH-Beschluss vom 05.01.2021 - XI S 20/20 (PKH), BFH/NV 2021, 665, Rz 19).
- 43** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de