

Rehabilitationssport und Umsatzsteuer

M. Beden

Der Rehabilitationssport ist ein fester Bestandteil der Leistungen, die sowohl von Sport- und Bewegungstherapeuten als auch von Physiotherapeuten angeboten werden. Nach § 44 Abs 1 Nr. 3 und Nr. 4 SGB IX in Verbindung mit der Rahmenvereinbarung über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining wird der Rehabilitationssport von den Krankenkassen gefördert. Insofern besteht ein reges Interesse der Leistungserbringer, diese geförderte Leistung den Mitgliedern der Krankenkassen anzubieten. Die Entgelte, die von den Krankenkassen geleistet werden, sind der Höhe nach allerdings limitiert. Die Höhe richtet sich nach der Anzahl der Teilnehmer der Rehabilitationssportgruppen und kann nicht als üppig bezeichnet werden. Insofern würde eine Umsatzsteuerpflicht der für den Rehabilitationssport vereinnahmten Entgelte die Rentabilität dieser Leistungserbringung nicht unerheblich reduzieren, da der Steuersatz von 19% in dieser Höhe den Gewinn reduziert.

➤ Umsatzsteuerliche Ausgangslage

Grundsätzlich sind Leistungen, die von Sport- und Bewegungstherapeuten erbracht werden, umsatzsteuerpflichtig. Nur ein Ausnahmetatbestand im Umsatzsteuerrecht kann zur Steuerfreiheit führen. Ein solcher Ausnahmetatbestand ist die Regelung des § 4 Nr. 14 UStG.

Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG sind „Heilbehandlungen aus dem Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker,

Krankengymnast, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden“ steuerfrei. Diese Vorschrift beruht gemeinschaftsrechtlich auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG, wonach „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artzähnlichen Berufe erbracht werden“, umsatzsteuerfrei sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes setzt die Steuerfreiheit bei richtlinienkonformer Auslegung nach § 4 Nr. 14 UStG voraus, dass der Unternehmer eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder artzähnliche Leistungen erbringt und dass der Unternehmer die dafür erforderliche Qualifikation besitzt.

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienen der Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Sie müssen einen therapeutischen Zweck haben. Hierzu gehören auch Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, wie vorbeugende Untersuchungen und ärztliche Maßnahmen an Personen, die an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, sowie Leistungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden.

Die weiter erforderliche Berufsqualifikation kann sich aus einer berufsrechtlichen Regelung ergeben. Indizien für das Vorlie-

gen einer beruflichen Qualifikation sind dabei die Zulassung des jeweiligen Unternehmers oder die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe gemäß § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Sozialversicherung, die Aufnahme der betreffenden Leistungen in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung nach § 92 SGB V oder dass der Behandelnde die Qualifikation hat, die in einem Versorgungsvertrag gemäß § 11 Abs. 2, §§ 40, 111 SGB V für Leistungen von Fachkräften zur medizinischen Rehabilitation benannt ist.

Nach dieser Definition können sowohl der Rehabilitationssport als auch das Funktionstraining als Heilbehandlung angesehen werden. Das Problem besteht allerdings in dem weiter erforderlichen Merkmal der „Berufsqualifikation“. Sport- und Bewegungstherapeuten sind im Gegensatz zu Physiotherapeuten keine Leistungserbringer nach § 124 Abs. 2 SGB V, da sie in dieser Vorschrift nicht genannt werden. Der Rehabilitationssport und das Funktionstraining sind auch nicht im Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen nach § 92 SGB V enthalten. Im ambulanten Tätigkeitsbereich liegen auch keine Versorgungsverträge nach § 11 Abs. 2, §§ 40, 111 SGB V vor. Somit würde es am Merkmal der „Berufsqualifikation“ fehlen.

➤ Grundsatzentscheidung des Bundesfinanzhofs

Im Jahr 2009 hat sich der Bundesfinanzhof mit dieser Problematik auseinandersetzen müssen. Grund war eine Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom

30.08.2005, 2 K 1393/01, das die Umsätze einer Sporttherapeutin aus Tätigkeiten im Rahmen einer Rückenschule, Organgymnastik zur Kräftigung der inneren Organe, Isometrisches Muskeltraining zur Vorsorge gegen Osteoporose sowie Funktionstraining in Rheumagruppen generell für umsatzsteuerfrei erklärte. Das Finanzgericht sah die Berufsqualifikation aufgrund der umfassenden Ausbildung der Sporttherapeuten als gegeben an.

In seiner Entscheidungen vom 30.04.2009, V R 6/07 erteilte der Bundesfinanzhof dieser Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz eine eindeutige Absage. Er stellte klar, dass die erforderliche Berufsqualifikation nicht auf jede erdenkliche Art und Weise erbracht werden kann. Vielmehr könne der Nachweis grundsätzlich nur nach den oben geschilderten Kriterien erbracht werden. Nur für die Leistungen der Sporttherapeutin im Rahmen des Funktionstrainings macht der Bundesfinanzhof eine Ausnahme. Speziell für das Funktionstraining, das im Streitfall die Sporttherapeutin durchführte, komme unter gewissen Voraussetzungen eine Umsatzsteuerbefreiung in Betracht. Der Bundesfinanzhof begründete dies mit § 44 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 SGB IX in seiner für die Streitjahre gültigen Fassung, nach der Krankenkassen den Rehabilitationssport fördern können, der Versicherten ärztlich verordnet und in Gruppen unter ärztlicher Betreuung ausgeübt wird. Mit Wirkung ab dem 01.01.2000 wurde diese Vorschrift dahingehend ergänzt, dass „dies auch für das Funktionstraining gilt“. Mit der bereits im Jahre 1994 in Kraft getretenen Gesamtvereinbarung über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining sollte sichergestellt werden, dass Rehabilitationssport und Funktionstraining als ergänzende Leistung zur Rehabilitation nach einheitlichen Grundsätzen gewährt und gefördert werden. Danach gilt: Wenn und soweit das Funktionstraining auf der Gesamtvereinbarung beruht und dessen Notwendigkeit von einem Arzt bescheinigt wird, kommt das Vorliegen einer Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin und damit eine Umsatzsteuerbefreiung in Betracht.

Damit stellte der Bundesfinanzhof fest, dass sowohl der Rehabilitationssport als auch das Funktionstraining umsatzsteuerbefreit sein können. Die erforderliche Be-

rufungsqualifikation ergibt sich für den Bundesfinanzhof beim Rehabilitationssport und beim Funktionstraining aus der Kostentragung nach § 44 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 SGB IX in Verbindung mit der Rahmenvereinbarung über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining.

➤ Entscheidung des Finanzgerichts Münster

In einer Folgeentscheidung vom 10.11.2009 (15 K 393/04 U, AO), in dem eine Diplom-Sportwissenschaftlerin ihre Umsätze aus einer Rückenschule umsatzsteuerfrei wissen wollte, konkretisierte das Finanzgericht Münster die Entscheidung des Bundesfinanzhofs und erklärte die Umsätze aus der Rückenschule für steuerpflichtig. Es stellte klar, dass die Entscheidung des Bundesfinanzhofs nur anzuwenden sei, wenn die Voraussetzungen des Rehabilitationssports und des Funktionstrainings im engeren Sinne gegeben seien. Zweck des Rehabilitationssport sei es, insbesondere durch bewegungstherapeutische Übungen, die auf die Art und die Schwere der Behinderung und dem gesundheitlichen Allgemeinzustand des/der Behinderten abgestimmt sein müssen, das Ziel der Rehabilitation zu erreichen und zu sichern. Die Durchführung erfolge in Rehabilitationssportgemeinschaften, die der Anerkennung bedürfen. Zum Funktionstraining weist das Finanzgericht darauf hin, dass es mit den Mitteln der Krankengymnastik und der Ergotherapie bewegungstherapeutische Übungen umfasst, die als Gruppenbehandlung unter fachkundiger Anleitung und Überwachung vor allem durch Krankengymnasten abgehalten werden. Zweck des Funktionstrainings sei es, bei chronisch Kranken die Krankheitsverläufe günstig zu beeinflussen, die Leistungsfähigkeit zu verbessern oder mindestens einer Verschlechterung vorzubeugen und damit das Ziel der Rehabilitation zu erreichen oder zu sichern.

➤ Richtlinien der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat die Vorgaben des Bundesfinanzhofs aufgegriffen und die

Umsatzsteuerfreiheit des Rehabilitationssports und des Funktionstrainings in Ziffer 4.14.4 (9) des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses vom 1. Oktober 2010 verankert. Bei Schwierigkeiten mit dem Betriebsstättenfinanzamt im Einzelfall kann auf diesen Anwendungserlass verwiesen werden.

➤ Fazit

Sowohl der Rehabilitationssport als auch das Funktionstraining sind dann umsatzsteuerbefreit, wenn die dafür notwendigen Voraussetzungen nach § 4 Nr. 14 UStG eingehalten werden. Erste Voraussetzung ist, dass eine ärztliche Verordnung vorliegt. Als zweite Voraussetzung muss die erforderliche Berufsqualifikation gegeben sein. Obwohl Sport- und Bewegungstherapeuten diese nicht über § 124 Abs. 2 SGB V nachweisen können, sieht die Rechtsprechung und dieser folgend auch die Finanzverwaltung die Berufsqualifikation durch die Kostentragung nach § 44 Abs. 1 Nr. 3 und Nr. 4 SGB IX in Verbindung mit der Rahmenvereinbarung über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining als gegeben an.

In der Praxis ist darauf zu achten, dass die Voraussetzungen der vorgenannten Vorschriften auch tatsächlich erfüllt sind. Wie die Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 10.11.2009 zeigt, wird das Vorliegen dieser Voraussetzungen vor Gericht im Detail überprüft. Die vom Finanzgericht Münster verwendeten Definitionen des Rehabilitationssports und des Funktionstrainings können als Anwendungshilfe verwendet werden.

Online zu finden unter
[http://dx.doi.org/
10-1055/s-0034-1384334](http://dx.doi.org/10-1055/s-0034-1384334)

Korrespondenzadresse

Manfred Beden
HILLE/BEDEN
Zollstockgürtel 59
50969 Köln
E-Mail: [beden@
hille-beden.de](mailto:beden@hille-beden.de)

