

Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main

§ 4
Fach S 7170
Karte 27

USt-Kartei

Rundvfg. vom 26.07.2011 - S 7170 A - 89 - St 112

HMdF-Erlass vom 26.05.2011 - S 7170 A - 071 - II 52

Umsatzsteuer bei Physiotherapeuten; Umsatzsteuerliche Abgrenzung von Heilbehandlungen und Wellnessmaßnahmen

- Inhaltsverzeichnis -

- 1. Gesetzliche Grundlagen**
- 2. Rechtsprechung des BFH**
- 3. Rechtsfolge**
- 4. Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG**
- 5. Übergangsregelung**

1. Gesetzliche Grundlagen

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG sind

(1.) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin steuerfrei, die im

(2.) Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als ... Physiotherapeut ... oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden.

Sowohl Physiotherapeuten als auch staatlich geprüfte Masseure stellen arzähnliche Berufe dar (vgl. Abschnitt 4.14.4 Abs. 2 und Abs. 11 6. Spiegelstrich UStAE).

Leistungen, die von ärztlichen oder arzähnlichen Berufen erbracht werden, sind nicht immer Heilbehandlungen (erste Voraussetzung). Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Heilbehandlungen Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vor-genommen werden. Heilberufliche Leistungen sind daher nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (vgl. Abschnitt 4.14.4 Abs. 4 UStAE). Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe i. S. d. § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich „den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern“ sollen, sind keine Heilbehandlungen (vgl. Abschnitt 4.14.4 Abs. 5 Nr. 10 UStAE).

2. Rechtsprechung des BFH

Nach der Rechtsprechung des BFH kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG für Leistungen arzähnlicher Berufe grundsätzlich nur in Betracht, wenn sie aufgrund ärztlicher Anordnung oder im Rahmen einer Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. Juli 2005, V R 23/04 [BStBl II, S. 904]). Massageleistungen, die von einem Physiotherapeuten ohne vorherige ärztliche Anordnung lediglich aus kosmetischen Gründen oder zur Verbesserung des Wohlbefindens („wellness“) durchgeführt werden, fallen dagegen nicht unter die Steuerbefreiung (vgl. BFH-Beschluss vom 28. September 2007, V B 7/06).

3. Rechtsfolge

Für die Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen von Physiotherapeuten oder staatlich geprüften Masseuren ist demnach entweder eine ärztliche Verordnung erforderlich oder die Leistungen müssen im Rahmen einer Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme erbracht werden. Die Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist in jedem Einzelfall nachzuweisen. Unter welchen „Umständen“ die Massagen durchgeführt werden, d.h. ob im „Wellnesshotel“ oder in einer „normalen“ Massage- oder Physiotherapiepraxis, ist dagegen ohne Bedeutung.

Behandlungen im Anschluss/Nachgang einer ärztlichen Diagnose, für die die Patienten die Kosten selbst tragen, sind grundsätzlich nicht als steuerfreie Heilbehandlung anzusehen. Sofern für diese

Anschlussbehandlungen keine ärztliche Verordnung vorliegt, handelt es sich hierbei um steuerpflichtige Präventionsmaßnahmen.

4. Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG

Gemäß Abschnitt 12.11 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 UStAE zählen physiotherapeutische Leistungen (z. B. Heilmassagen und Heilgymnastik) zu den nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG vom ermäßigten Umsatzsteuersatz begünstigten Heilbädern. Da es bei der Verabreichung von Heilbädern, die ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen, nicht erforderlich ist, dass im Einzelfall ein bestimmter Heilzweck nachgewiesen wird (Abschnitt 12.11 Abs. 4 Satz 1 UStAE), unterliegen die steuerpflichtigen Leistungen, die typischerweise von Physiotherapeuten oder staatlich geprüften Masseuren erbracht werden und von den Krankenkassen grundsätzlich als Heilmittel anerkannt sind, dem ermäßigten Umsatzsteuersatz.

5. Übergangsregelung

An der früher vertretenen Rechtsauffassung, dass Behandlungen im Anschluss/Nachgang einer ärztlichen Diagnose steuerfrei sind, wird nicht mehr festgehalten. Für vor dem 1. Januar 2012 ausgeführte Umsätze wird es jedoch nicht beanstandet, wenn die Leistungen der Physiotherapeuten, die im Anschluss an eine ärztliche Diagnose erbracht werden und für die die Patienten die Kosten selbst tragen, entsprechend der bisher vertretenen Rechtsauffassung als steuerfrei behandelt werden.