

URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/indirekte-steuern-zoll/fg-muenster-umsaetze-aus-der-aufnahme-und-verpflegung-von-begleitpersonen-von-patienten-als-hoheitliche-oder-steuerfreie-taetigkeit.html>

11.08.2014

Indirekte Steuern/Zoll

## **FG Münster: Umsätze aus der Aufnahme und Verpflegung von Begleitpersonen von Patienten als hoheitliche oder steuerfreie Tätigkeit**

Mit Urteil vom 16.12.2015 hat der BFH das Urteil des FG Münster bestätigt. BFH, Urteil vom 16.12.2015, [XI R 52/13](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Das FG Münster entscheidet, dass die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung gegenüber Begleitpersonen von Patienten und die Verpflegung von Mitarbeitern in Reha-Kliniken umsatzsteuerpflichtig sind.

### **Sachverhalt**

Die Klägerin ist Trägerin verschiedener Reha-Kliniken und erbrachte krankenhausbliche Nebenleistungen, wie z.B. die Zurverfügungstellung von Telefonen und Fernseher. Zu diesen krankenhausblichen Nebenleistungen gehörten auch die Verpflegung von Begleitpersonen durch die Kantinen der Kliniken und die Aufnahme der Begleitpersonen, in der Regel mit Zusatzbett im Patientenzimmer, gelegentlich in Gästezimmern. Die Unterbringung von Begleitpersonen wurde auf den Internetseiten der jeweiligen Kliniken der Klägerin gesondert angeboten und beworben. Je nach Klinik sahen die Aufnahmeverträge bzw. Buchungen vor, dass der Patient für die Begleitperson oder die Begleitperson für sich selbst eine verbindliche Anmeldung abzugeben hatte.

Streitig ist im Rahmen der Umsatzsteuer-Festsetzung, ob Umsätze betreffend die Aufnahme und Verpflegung von Begleitpersonen von Patienten hoheitlich und somit nicht umsatzsteuerbar sind oder ob diese Umsätze nicht jedenfalls gemäß § 4 Nr. 15 UStG als Umsätze eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung gegenüber Versicherten oder als mit dem Krankenhausbetrieb eng verbundene Umsätze nach § 4 Nr. 16 UStG umsatzsteuerfrei sind. Außerdem ist streitig, ob Umsätze betreffend die Verpflegung von Mitarbeitern als Umsätze eines Trägers der gesetzlichen Sozialversicherung gegenüber Versicherten im Sinne des § 4 Nr. 15 UStG umsatzsteuerfrei sind.

### **Entscheidung**

Das FG entschied, dass die Klägerin durch die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung gegenüber Begleitpersonen von Patienten und der Verpflegung von Mitarbeitern in ihren Reha-Kliniken unternehmerisch tätig geworden ist und umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt.

Die Klägerin ist im Streitfall durch die Gewährung von Unterkunft und Verpflegung gegenüber Begleitpersonen von Patienten und durch die Verpflegung von Mitarbeitern in den von ihr betriebenen Reha-Kliniken im Rahmen eines BgA i.S.d. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG tätig geworden und handelte deshalb insoweit als Unternehmerin. Gemäß § 4 Abs. 1 KStG sind Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben; die Absicht, Gewinn zu erzielen und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Nicht dazu gehören Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe); für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- und Monopolrechte nicht aus (§ 4 Abs. 5 KStG). § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, unter Berücksichtigung von Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Art. 13 der Richtlinie 2006/112/EG richtlinienkonform auszulegen. Das FG ist der Auffassung, dass aufgrund der Verweisung in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG der Grundsatz umsatzsteuerrechtlicher und damit richtlinienkonformer Auslegung auch für § 4 KStG gilt. Daher wird § 4 KStG im Rahmen der durch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG angeordneten Verweisung, die aus Vereinfachungsgründen nur dazu dient, den Wortlaut dieser Vorschrift nicht im Rahmen

des UStG zu wiederholen, zum Bestandteil des Umsatzsteuerrechts, so dass die von § 4 KStG verwendeten Begriffe für die Bestimmung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerrechtlich und damit ggf. anders als bei einer ausschließlich körperschaftsteuerrechtlichen Anwendung dieser Vorschrift auszulegen sind.

Das FG stellt weiter fest, dass es sich bei der Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen und der Verpflegung von Mitarbeitern um eine nachhaltige und gegen Entgelt ausgeübte Tätigkeit handelt. Unerheblich ist, ob die Klägerin aufgrund ihrer Finanzierung nach dem Selbstkostendeckungsprinzips ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig wird (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG, § 1 Abs. 1 Satz 2 UStG). Mit der Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen und der Verpflegung von Mitarbeitern liegt auch eine Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG vor.

Im Streitfall waren die Umsätze betreffend die Unterkunft und Verpflegung von Begleitpersonen und betreffend die Verpflegung von Mitarbeitern auch nicht nach § 4 Nr. 15 Buchst. b) UStG steuerfrei. Die Klägerin fällt als gesetzlicher Träger der Sozialversicherung zwar in den persönlichen Anwendungsbereich der Steuerbefreiung. Jedoch unabhängig davon, ob die Begleitperson als Leistungsempfänger anzusehen ist oder der jeweilige nachweislich in der Rentenversicherung versicherte Patient und damit ein grundsätzlich begünstigter Leistungsempfänger i.S.v. § 4 Nr. 15 Buchst. b) UStG vorliegt, stellt die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen keinen von § 4 Nr. 15 UStG begünstigten Umsatz dar.

Auch die Verpflegung von Mitarbeitern ist nicht gemäß § 4 Nr. 15 Buchst. b) UStG umsatzsteuerfrei. Bei richtlinienkonformer Auslegung kann die Verpflegung bereits deshalb nicht als mit Dienstleistungen der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbunden angesehen werden, da es an einer Haupttätigkeit mangelt, die als Dienstleistung der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit angesehen werden kann. Weder die Verpflegung der Mitarbeiter selbst ist begünstigte Hauptleistung noch ist eine andere gegenüber den (versicherten) Mitarbeitern ausgeübte begünstigte Tätigkeit ersichtlich, von der man annehmen kann, dass die Verpflegung der Mitarbeiter zu dieser Tätigkeit eine untergeordnete Nebenleistung ist. Seien auch die Anforderungen an die Person des Leistenden und des Leistungsempfängers erfüllt, die Anforderung an die steuerbegünstigte Leistung sind es bei richtlinienkonformer Auslegung nicht.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. a) UStG i.d.F. kam auch für die Verpflegung und Gewährung von Unterkunft für Begleitpersonen nicht in Betracht. Gemäß § 4 Nr. 16 UStG sind die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, Einrichtungen zur Geburtshilfe sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze steuerfrei, wenn diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden. Bei der Verpflegung und Gewährung von Unterkunft für Begleitpersonen handelt es sich nicht um einen mit dem Betrieb eines Krankenhauses eng verbundenen Umsatz.

Diese Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b) der Richtlinie 77/388/EWG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. b) der Richtlinie 2006/112/EG. Danach befreien die Mitgliedstaaten Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze. Die ärztliche Heilbehandlung und die Krankenhausbehandlung im Sinne dieser Vorschrift müssen zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (EuGH-Urteile vom 6.11.2003 Rs. C-45/01, Dornier, Slg. 2003 I-12911, Rdnr. 48; vom 01.12.2005 Rs. C-394/04, Ygeia, Slg. 2005 I-10373, Rdnr. 24). Für die Beurteilung, ob ein „eng verbundener Umsatz“ mit einer ärztlichen Heilbehandlung oder einer Krankenhausbehandlung vorliegt, sind die gleichen Grundsätze heranzuziehen, wie zuvor bei der Beurteilung eines mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit eng verbundenen Umsatzes. Die Unterbringung und Verpflegung der Begleitpersonen kann danach grundsätzlich als Nebenleistung zur Behandlung der Patienten in den jeweiligen Reha-Kliniken der Klägerin angesehen werden, so dass die Steuerbefreiung grundsätzlich in Betracht kommt. Dies gilt jedoch aufgrund der in Art. 13 Teil A Abs. 2 Richtlinie 77/388/EWG und Art. 134 Buchst. a) Richtlinie 2006/112/EG vorgesehenen Einschränkungen nur für die Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen in den Fällen, in denen die medizinische Notwendigkeit nachgewiesen oder wie bei der Begleitung von Minderjährigen und Schwerstbehinderten generell zu vermuten ist. Eine Berufung auf das für den Steuerpflichtigen günstigere nationale Gesetz aufgrund genauer Bezeichnung eines steuerfreien Umsatzes im nationalen Recht kommt im Rahmen von § 4 Nr. 16 UStG nicht in Betracht, da sich die Bestimmung auf „eng mit dem Betrieb der

Krankenhäuser verbundene“ Umsätze bezieht. Mangels genauer Bezeichnung der steuerfreien Umsätze kann § 4 Nr. 16 UStG richtlinienkonform ausgelegt werden (FG Münster, Urteil vom 12.05.2011 5 K 435/09 U EFG 2011, 1470).

Da die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 15 Buchst. b) UStG und § 4 Nr. 16 UStG im Falle einer Rehabilitationsmaßnahme gleichlaufend eine medizinische Leistung befreien, sind auch bei beiden Steuerbefreiungen Nebenleistungen nur dann befreit, wenn die medizinische Notwendigkeit der Nebenleistung festgestellt ist. Dies ist bei der Unterbringung und Verpflegung von Begleitpersonen - ohne ärztliche Feststellung der medizinischen Notwendigkeit oder deren genereller Vermutung bei Minderjährigen und Schwerstbehinderten - nicht der Fall.

Gegen die Entscheidung des FG wurde Revision eingelegt; das Verfahren ist beim BFH unter dem Az.: XI R 52/13 anhängig.

#### **Betroffene Norm**

UStG § 4 Nr. 14a; MwStSystRL Art. 132 Abs. 1, Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i und j

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 16.12.2015, [XI R 52/13](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)  
FG Münster 19.11.2013, 15 K 2352/10 U, EFG 2014, 311

---

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.