

Glaubhaftmachung der medizinischen Indikation bei Leistungen von Angehörigen ärztlichen Gesundheitsfachberufe

(a) Allgemeines

Angehörige eines Gesundheitsfachberufs (vormals Heilhilfsberuf) dürfen ihre Tätigkeit - im Unterschied zu Ärzten und Heilpraktikern - nicht in diagnostischer und therapeutischer Autonomie ausüben. **Sie benötigen eine Anordnung oder Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers, es sei denn, sie werden im Rahmen einer Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme tätig.** Das gilt auch für Behandlungen im Anschluss/Nachgang einer ärztlich verordneten Maßnahme, die vom Patienten frei gewählt und selbst bezahlt werden. Sofern für diese Anschlussbehandlung keine ärztliche Verordnung vorliegt, handelt es sich um eine steuerpflichtige Präventionsmaßnahme (vgl. Abschnitt 4.14.1 Abs. 4 UStAE). Als ärztliche Verordnung gelten Kassenrezepte und Privatrezepte (ugs. Grünes Rezept), s. Abschnitt 4.14.1 Abs. 5a UStAE.

(b) Leistungen der Physiotherapeuten und Masseur

Die der Berufsgruppe nach dem Masseur- und Physiotherapeutengesetz - MPhG - erteilte Erlaubnis zum Führen der Berufsbezeichnung berechtigt nicht zu Krankenbehandlungen ohne ärztliche Verordnung und somit nicht zur Ausübung der Heilkunde¹⁸. (Das gilt nicht für auf das Gebiet der Physiotherapie beschränkte Heilpraktiker, s. u. Tz. 4.)

Die Ausbildung vermittelt keine ausreichenden Kenntnisse und Fähigkeiten zu einer selbständigen Erstdiagnose, sondern nur für die nachgelagerte Heilmittelerbringung. Der Arzt ordnet eine hinreichend konkretisierte Maßnahme an und übernimmt hierdurch die Verantwortung für die Notwendigkeit und Zweckmäßigkeit. **Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Umsätze der Physiotherapeuten und staatlich geprüfte Masseur ist daher das Vorliegen einer ärztlichen Verordnung.** Maßnahmen aufgrund bloßer Befürwortung, Anregung oder Empfehlung eines Arztes oder zur allgemeinen Gesundheitsförderung oder Gesunderhaltung, z. B. Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe i. S. d. § 20 SGB V, sind **keine therapeutischen Heilmaßnahmen im Sinne der Steuerbefreiungsvorschrift.** Nicht unter die Befreiung fallen auch Massagen, die ohne vorherige ärztliche Anordnung lediglich aus kosmetischen Gründen oder zur Verbesserung des Wohlbefindens durchgeführt werden¹⁹.

Übergangsregelung

Für vor dem 1. Januar 2012 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn die Leistungen der Physiotherapeuten, die im Anschluss an eine ärztliche Diagnose erbracht und hierauf gestützt werden, steuerfrei behandelt werden - auch wenn der Patient die Leistungen frei wählt und die Kosten selbst trägt, s. Rundverfügung OFD Niedersachsen vom 4. Oktober 2011 - S 7170 - 192 - St 181 -. Die Regelung gilt nicht für Angehörige anderer Gesundheitsfachberufe (z. B. Masseur).

Die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen einer **Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme und Funktionstraining** nach den Vorschriften der Sozialgesetzbücher V und IX können ebenfalls steuerfrei sein, s. hierzu Abschnitt 4.14.4 Abs. 9 UStAE. **Die Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist in jedem Einzelfall nachzuweisen.**

Das durch eine anerkannte Selbsthilfegruppe (z. B. Rheuma-Liga oder Osteoporose-Gruppe) angebotene **Funktionstraining** gegenüber Kursteilnehmern aufgrund einer ärztlichen Verordnung ist nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG **umsatzsteuerfrei**, wenn die Selbsthilfegruppe ihre Leistungen nach Maßgabe des § 44 Abs. 1 Nr. 3 und 4 SGB IX in Verbindung mit der „**Rahmenvereinbarung** über den Rehabilitationssport und das Funktionstraining“ erbringt. Dem BFH zufolge liegt eine steuerbefreite Heilbehandlungsmaßnahme nur vor, wenn und soweit die Leistungen auf einer Gesamtvereinbarung beruhen **und deren medizinische Notwendigkeit von einem Arzt bescheinigt** ist. Es ist hierbei unschädlich, wenn sich der Verein für die Ausführung seiner Leistungen eines **selbständig tätigen Unternehmers** bedient, der über die entsprechende berufliche Qualifikation, z. B. **Physiotherapeut**, verfügt. Dieser erbringt dann eine **einheitliche Leistung**, dessen Wesen die Durchführung des jeweiligen Kurses als Gesamtheit an die Selbsthilfegruppe ist. Handelt es sich nach den o. a. Kriterien um begünstigte Kurse, die der Physiotherapeut im Auftrag des Vereins ausführt und **verfügen alle Teilnehmer über eine ärztliche Verordnung**, sind seine Umsätze **umsatzsteuerfrei** nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. **Liegen nicht für alle Teilnehmer ärztliche Verordnungen vor, ist der Kurs insgesamt steuerpflichtig.** Eine nachträgliche Aufteilung des Entgelts für die einheitliche Leistung in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Anteil scheidet aus.

(Oberfinanzdirektion Niedersachsen, 11.01.2017, S 7170-62-St 181, FMNR079370017)