

# Rechtliches rund um die osteopathische Praxis: Umsatzsteuerpflicht des Osteopathen

Sylke Wagner-Burkard

Dieser Artikel soll den Grundsatz der Umsatzsteuerbefreiung, seine Voraussetzungen wie auch die Ausnahmen hierzu beleuchten. Weiter soll ein Überblick gegeben werden über die Frage der Gewerbesteuerpflicht und der damit verbundenen Risiken.

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG sind **Heilbehandlungen** im Bereich der Humanmedizin, die als Heilpraktiker oder Physiotherapeut erbracht werden, umsatzsteuerbefreit. Hierunter fallen auch die Leistungen des Osteopathen, der mangels gesetzlicher Anerkennung des Berufs in der Mehrzahl der Fälle auf der Grundlage der vorgeannten Berufe arbeitet.

Es handelt sich nach der Rechtsprechung um eine Heilbehandlung, wenn

1. eine erforderliche **berufliche Qualifikation** des Leistenden vorliegt und
2. ein **therapeutisches Ziel** der infrage stehenden Leistung gegeben ist.

## Qualifikation des Behandlers im umsatzsteuerlichen Sinne

Die Rechtsprechung fordert für die Annahme der Umsatzsteuerbefreiung, dass die Heilbehandlungen unter Berücksichtigung der beruflichen Ausbildung der Behandelnden eine ausreichende Qualität aufweisen (EuGH-Urteil Solleveld in Slg. 2006, I-3617 Rdnr. 37). Für den Osteopathen stellt sich bereits die Frage, welche berufliche Qualifikation hier entscheidend ist, weil der Beruf des Osteopathen bislang nicht gesetzlich anerkannt ist und kein anderer Beruf eine geregelte osteopathische Qualifikation gewährleistet.

Die Rechtsprechung geht zwar davon aus, dass der erforderliche Nachweis der beruflichen Qualifikation nicht ausschließlich davon abhängt, ob eine berufs-

rechtliche Regelung vorliege (EuGH, Urteil vom 10.03.2005, Az. V R 54/04). Eine Zulassung gemäß § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Sozialversicherung gilt auch als Nachweis – allerdings scheidet auch hier die Osteopathie aus. Indiz für das Vorliegen eines entsprechenden beruflichen Befähigungsnachweises soll darüber hinaus die Aufnahme der betreffenden Leistungen in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen sein (EuGH, Urteil vom 10.03.2005, Az. V R 54/04). Auch dies ist für die Osteopathie, die keine Regelleistung der Gesetzlichen Krankenversicherungen darstellt, nicht der Fall.

**\* Der Osteopath muss sich auch umsatzsteuerrechtlich unter den Mantel eines anderen Heilberufs stellen.**

Eine große Anzahl der in der BRD tätigen Osteopathen verfügt über die **Heilpraktikererlaubnis**, um auf dieser Grundlage rechtssicher tätig sein zu können. Der Heilpraktiker gilt als sogenannter Katalogberuf des § 4 Nr. 14 a UStG bereits durch die Erlaubnis nach § 1 HeilprG zur Ausübung der Heilkunde qualifiziert.

Fraglich ist aber, was für die Osteopathen gilt, die als **Physiotherapeuten** tätig sind und nicht über die Heilpraktikererlaubnis verfügen. Das Ministerium für Finanzen ging bislang davon aus, dass „Physiotherapeuten mit entsprechender Zusatzausbildung umsatzsteuerfreie osteopathische Leistungen erbringen, sofern eine ärztliche Verordnung bzw. eine Verordnung eines Heilpraktikers vorliegt“ ([1] Abs. 12a). Diese Rechtsauffassung dürfte durch die erst kürzlich ergangene Entscheidung des OLG Düsseldorf (Urteil vom 8.9.2015, Az. I-20 U 236/13) überholt worden sein, wonach der Physiotherapeut osteopathische Leistungen auch auf Verordnung eines Heilpraktikers oder Arztes

**nicht erbringen darf**, ohne hiermit gegen das Heilpraktikergesetz zu verstoßen. Eine Korrektur der Weisung an die Finanzbehörden ist jedoch bislang nicht erfolgt. Somit ist weiterhin davon auszugehen, dass ein Physiotherapeut aus umsatzsteuerlicher Sicht qualifiziert ist zur Ausübung der osteopathischen Tätigkeit, unabhängig davon, ob er hiermit gegen das Heilpraktikergesetz verstößt. Es bleibt allerdings die rechtliche Unsicherheit des osteopathisch tätigen Physiotherapeuten auch umsatzsteuerrechtlich, da nicht auszuschließen ist, dass auch die Finanzbehörden sich die Rechtsprechung des OLG Düsseldorf zu eigen machen und die Qualifikation des osteopathisch tätigen Physiotherapeuten ohne Heilpraktikererlaubnis ablehnen.

Diese paradoxe Situation zeigt wiederum die längst überfällige berufsrechtliche Regelung des Berufs des Osteopathen. Denn dieser ist nach seiner mindestens 4-jährigen Ausbildung selbstverständlich qualifiziert zur Ausübung der Osteopathie. Die Heilpraktikererlaubnis führt nicht zu einer Qualifikation zur osteopathischen Diagnostik und Behandlung.

## Therapeutisches Ziel der Tätigkeit

Umsatzsteuerbefreit sollen in Anwendung des § 4 Nr. 14a UStG auch nur Tätigkeiten sein, die ein therapeutisches Ziel verfolgen, d.h. Teil eines konkreten, individuellen, der Diagnostik, Behandlung, Vorbeugung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienenden Leistungskonzeptes sind. Die befreiten Leistungen müssen der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen“ (EuGH, Urteil vom 10.03.2005, Az. V R 54/04, Rn. 18).

Von der Heilbehandlung abzugrenzen sind also solche Tätigkeiten, die keinem

therapeutischen Ziel dienen, d.h. bloße Maßnahmen zur Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens bzw. ein Wellnessprogramm. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Leistungen von Angehörigen eines Heilberufs erbracht werden oder nicht.

Diagnostik und Behandlung durch den Osteopathen verfolgen ein therapeutisches Ziel und erfüllen daher das oben genannte Merkmal. Grenzwertig sind allerdings solche Fälle, in denen Osteopathie als Dauerbehandlung angewandt wird, ohne dass dies einem nachvollziehbaren therapeutischen Ziel dienlich ist. Hier ist aus umsatzsteuerlicher Sicht Vorsicht geboten!

### Spezialfall Prävention

Leistungen, die zum Zwecke der Vorbeugung bzw. zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, unterliegen grundsätzlich ebenfalls der Steuerbefreiung (BFH-Urteile vom 10. März 2005, Az. V R 54/04). Die Abgrenzung dieser vorbeugenden Leistungen von sog. Wellnessbehandlung ist oft schwierig. Eine gute Dokumentation des Behandlungsverlaufs und therapeutischen Ziels ist daher auch steuerrechtlich dringend geboten!

### Tätigkeit auf Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers

Neben (Zahn-)Ärzten und Psychotherapeuten dürfen lediglich Heilpraktiker als Angehörige der Heilberufe eigenverantwortlich körperliche oder seelische Leiden behandeln. Die weiteren sog. Gesundheitsfachberufe (früher: Heilhilfsberufe) arbeiten nicht im Primärkontakt, sondern auf Verordnung eines Heilpraktikers oder Arztes. Da es trotz der rechtlichen Unsicherheit weiterhin viele Physiotherapeuten gibt, die ohne Heilpraktikererlaubnis osteopathisch behandeln, ist fraglich, wie die Umsatzsteuerbefreiung zu bewerten ist, wenn die Physiotherapeuten auf Verordnung eines Heilpraktikers oder Arztes oder auch ohne ein solches „Privatrezept“ arbeiten.

Es wird durch die Finanzverwaltungen vertreten, dass die Steuerbefreiung nur dann erfolge, wenn die Gesundheitsfachberufe aufgrund Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers oder im Rahmen einer Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme tätig werden ([1] Abs. 4). Der Bundesfi-

nanzhof hat jedoch in einem Urteil vom 1.10.2014 (BFH, Az. XI R 13/14) festgestellt, dass die Steuerfreiheit einer Behandlung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht automatisch dadurch ausgeschlossen sei, dass diese Behandlung ohne Verordnung erfolgte sei. Eine Umsatzsteuerbefreiung ist danach auch dann möglich, wenn eine Beurteilung des therapeutischen Zwecks der erbrachten Leistungen aufgrund anderer Dokumentationen möglich ist. In dem konkreten Fall reichte die Patientenakte und ein Privatgutachten dem Gericht aus, um den therapeutischen Zweck und damit die Umsatzsteuerbefreiung zu bejahen.

Eine *Behandlungsempfehlung* durch einen Arzt oder Heilpraktiker, wie diese häufig von den gesetzlichen Krankenversicherungen im Rahmen der Satzungsleistungen akzeptiert werden, ist keine ausreichende Verordnung ([1] Abs. 5a). Auch Behandlungen im Anschluss/Nachgang einer Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers sieht die Verwaltung grundsätzlich nicht als steuerfreie Heilbehandlung an, sofern für diese Anschlussbehandlungen keine neue Verordnung vorliegt ([1] Abs. 4).

### Weitere Leistungen des Osteopathen

Neben der osteopathischen Tätigkeit erbringen Osteopathen häufig auch andere Leistungen, die nicht in direktem Zusammenhang mit der osteopathischen Behandlung stehen. Daher ist im Einzelfall zu prüfen, ob die konkrete Leistung die oben genannten Anforderungen an die Umsatzsteuerbefreiung erfüllt.

**\* Eine Lehrtätigkeit und/oder Vortragstätigkeit dient keinem therapeutischen Zweck und unterfällt damit nicht der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14a UStG.**

- Ob eine **Gutachtertätigkeit** als „heilberufliche Tätigkeit“ angesehen werden kann, richtet sich nach dem Gegenstand des Gutachtens, d.h. danach, ob es im unmittelbaren Zusammenhang mit einer heilberuflichen Behandlung steht (BFH-Urteil vom 28. Juni 2000, Az. V R 72/99, 54). Eine Gutachtertätigkeit ist danach nicht umsatzsteuerbefreit, wenn sie beispielsweise

im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens lediglich zur Klärung der medizinischen Notwendigkeit einer Heilbehandlung beitragen soll. Umsatzsteuerfrei sind aber Bescheinigungen des Behandlers als Nebenleistung der Behandlung selbst, beispielsweise die Bestätigung des Behandlungszwecks gegenüber der Krankenversicherung des Patienten (EuGH, Urteil vom 10.03.2005, Az. V R 54/04).

- **Beratende Tätigkeiten** eines Behandlers sind umsatzsteuerbefreit, wenn sie im direkten Zusammenhang mit einer Heilbehandlung stehen. So hat der BFH bestätigt, dass die Umsatzsteuerbefreiung in diesem Fall auch für eine Beratung in gesundheitlichen Fragen greifen kann, ohne dass es darauf ankommt, ob der Patient den ärztlichen „Rat“ befolgt (BFH, Urteil vom 18.08.2011, Az. V R 27/10).

### Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG

Die Kleinunternehmerregelung soll Geschäftsleuten – dazu gehören aus Umsatzsteuersicht auch Osteopathen – mit geringen Jahresumsätzen das Führen des Betriebs durch die Umsatzsteuerbefreiung erleichtern. Anspruch auf den Kleinunternehmerstatus haben Unternehmer und Selbstständige, deren Umsatz mit umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und Leistungen

- im Vorjahr nicht über 17 500 Euro gelegen hat und
- im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000 Euro betragen wird.

In diesem Fall müssen Osteopathen, selbst wenn ihre Tätigkeit nach dem Vorangesagten umsatzsteuerpflichtig wäre, keine Umsatzsteuer zahlen.

### Gewerbsteuer in der osteopathischen Praxis

Der Osteopath ist als Heilberuf für seine osteopathische Behandlungstätigkeit grundsätzlich nicht gewerbsteuerpflichtig. Etwas anderes kann dann gelten, wenn neben dem Betrieb der osteopathischen Praxis gewerbliche Leistungen erbracht werden. So ist beispielsweise der Verkauf von Massageprodukten, Tees oder Badezusätzen in der osteopathischen Praxis eine gewerbliche Tätigkeit.

Bei einer Personengesellschaft, wie eine Praxisgemeinschaft als Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die neben ihrer freiberuflichen Tätigkeit gewerbliche Einkünfte dieser Art erzielt, gilt die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als gewerblich, sodass sie nunmehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und für den Gesamtumsatz Gewerbesteuer zu zahlen hat (sogenannte **Abfärbetheorie**). Sie bleibt nur dann für ihre freiberufliche Tätigkeit gewerbesteuerfrei, wenn die gewerblichen Einnahmen nur einen geringen Anteil der Gesamteinnahmen ausmachen. Die Grenzen hierfür wurden durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bestimmt: Hiernach darf der gewerbliche Nettoumsatz die Bagatellgrenze von 3% des Nettoumsatzes und den Betrag von EUR 24 500 nicht übersteigen (BFH, Urteile vom 27.08.2014, Az. VIII R 6/12, VIII R 16/11, VIII R 41/11).

**✚ Sofern die osteopathische Praxis als Personengesellschaft betrieben wird, ist bei dem Angebot von gewerblichen Leistungen durch die Gesellschaft dringend Vorsicht geboten!**

Diese Ausführungen gelten nicht gleichermaßen für einen freiberuflichen Einzelunternehmer wie beispielsweise einen in eigener Praxis alleine oder mit Mitarbeitern arbeitenden Osteopathen. Im Gegensatz zur freiberuflichen Personengesellschaft kann ein Einzelunternehmer neben seiner freiberuflichen Tätigkeit auch Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit erzielen, ohne dass die Abfärbetheorie zur Gefahr für die freiberufliche Tätigkeit werden kann.

#### Literatur

- 1 A. 4.14.1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE). Einsehbar unter: [http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2012-06-19-Heilpraktiker-und-Gesundheitsfachberufe.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2012-06-19-Heilpraktiker-und-Gesundheitsfachberufe.pdf?__blob=publicationFile&v=2)
- 2 **Bunjes J.** Umsatzsteuergesetz, Kommentar. 15. Aufl. München: Beck; 2016

#### Online

<http://dx.doi.org/10.1055/s-0042-106995>



**Dr. iur. Sylke Wagner-Burkard, LL.M.**  
Rechtsanwältin  
Neuwart 48  
36163 Poppenhausen  
(Wasserkuppe)

Frau Dr. iur. Sylke Wagner-Burkard, LL.M. ist als Rechtsanwältin in eigener Praxis in der Rhön mit Schwerpunkt Recht der Heilberufe tätig. Als Justitiarin des Verbands der Osteopathen Deutschland e. V. vertritt sie die rechtlichen Interessen des Verbandes und berät die mehr als 4000 Mitglieder.

**E-Mail: [info@kanzlei-wagnerburkard.de](mailto:info@kanzlei-wagnerburkard.de)**

#### Rechtliches rund um die osteopathische Praxis

Die Serie wird mit folgendem Beitrag fortgesetzt: **Haftungsfragen in der osteopathischen Praxis**

Anzeige