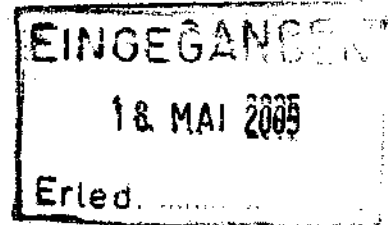


# Ausfertigung

Az.: 14 K 2469/02



## Finanzgericht München

IM NAMEN DES VOLKES

### URTEIL

In der Streitsache

[REDACTED]

**Klägerin**

prozessbevollmächtigt:  
Rechtsanwälte  
Ingrid Maas & Sabrina Carosa  
Klosterstr. 35  
40211 Düsseldorf

gegen

Finanzamt Mühldorf  
vertreten durch den Amtsleiter  
Katharinenplatz 16  
84453 Mühldorf  
StNr.: 225/00072

**Beklagter**

wegen

Umsatzsteuer 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

hat der 14. Senat des Finanzgerichts München unter Mitwirkung des Vorsitzenden Richters am Finanzgericht Schwarz, des Richters am Finanzgericht Peltner und des Richters am Finanzgericht Hahn sowie der ehrenamtlichen Richter Worm und Wurm aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 21. April 2005 für Recht erkannt:

1. Unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1998 vom 1. Dezember 2000 und der Einspruchsentscheidung wird die Umsatzsteuer 1993 bis 1998 jeweils auf 0 € festgesetzt.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt vorläufig vollstreckbar gegen Sicherheitsleistung des jeweils zu vollstreckenden Betrages.
4. Die Revision wird zugelassen.

### Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof schriftlich einzulegen. Die Revisionsschrift muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision sowie in dem weiteren Verfahren vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Behörden können sich auch durch Beamte oder Angestellte mit Befähigung zum Richteramt sowie durch Diplomjuristen im höheren Dienst vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089 / 92 31-201.

**Gründe:**

## I.

Die Klägerin betreibt eine heilpädagogische Praxis. Für die Streitjahre 1993 bis 1998 gab die Klägerin zunächst keine Umsatzsteuererklärungen ab, da sie der Auffassung war, dass ihre Tätigkeit als Heilpädagogin nicht der Umsatzsteuer unterliege, weil sie nahezu ausschließlich aufgrund ärztlicher Verordnungen tätig geworden sei.

Auf Aufforderung des beklagten Finanzamts (Finanzamt) reichte die Klägerin am 1. Dezember 2000 für die Streitjahre Umsatzsteuererklärungen nach und berechnete die jeweilige Steuerschuld mit 4.878 DM für 1993, 3.203 DM für 1994, 7.113,60 DM für 1995, 6.682,20 DM für 1996, 5.170,50 DM für 1997 und 9.269,10 DM für 1998.

Die Einsprüche dagegen wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 16. April 2002 als unbegründet zurück.

Dagegen ist die Klage gerichtet, die die Klägerin im Wesentlichen wie folgt begründet: Aufgrund der vom Finanzamt angenommenen Umsatzsteuerpflicht für heilpädagogische Leistungen im privaten Sektor bestehe für die Klägerin ein Wettbewerbsnachteil, da diese Leistungserbringer gegenüber den gemeinnützigen Einrichtungen von vornherein einen Kostennachteil zumindest in Höhe der Umsatzsteuer hätten.

In den Streitjahren 1993 bis 1998 habe sie folgende heilpädagogische Leistungen erbracht: Für Legastheniker eine individuell angepasste Therapie nach fachärztlichem Gutachten; für Vorschulkinder Übungsbehandlungen zur Behebung von Sprach- und Sprechstörungen, Training der Sinnesorgane und der Aufmerksamkeit, Verbesserung des Sozialverhaltens, Training der Grob- und der Feinmotorik sowie ganzheitliche Entwicklungsförderung bis zur Schulreife. Voraussetzung für die Behandlung und die Bezahlung durch die Behörden sei jeweils ein fachärztliches Gutachten gewesen. Dabei sei die Therapie für Legastheniker vom Jugendamt und die Frühförderarbeit vom Sozialamt, Abteilung Wiedereingliederungshilfe, bezahlt worden. Einzelne Übungsbehandlungen seien von Krankenkassen bezahlt worden.

Auf entsprechende Anfrage des Gerichts führt die Klägerin noch aus, dass ihre Tätigkeit auch steuerfrei gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g und h der Richtlinie 77/388/EWG sei.

Im Übrigen wird auf die Anlagen und insbesondere die Ausbildungsnachweise der Klägerin zum Schriftsatz vom 8. November 2004 hingewiesen.

**Die Klägerin beantragt,**

unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide für 1993 bis 1998 vom 1. Dezember 2000 und der Einspruchsentscheidung die Umsatzsteuer 1993 bis 1998 auf 0 € festzusetzen.

**Das Finanzamt beantragt,**

die Klage abzuweisen.

Klageerwidernnd trägt es noch vor, dass es sich bei den von der Klägerin beschriebenen Therapien für Legastheniker nicht um arztähnliche und heilkundliche Leistungen handle. Auch die sonstigen Leistungen zur Frühförderung, die der Behebung und dem Ausgleich von Entwicklungsdefiziten der geförderten Kinder dienten, seien keine arztähnlichen Leistungen. Die Klägerin erbringe vielmehr sozialpädagogische Leistungen. Ihre Tätigkeit sei nicht mit der eines Heilpraktikers oder eines Krankengymnasten vergleichbar. Eine besondere Erlaubnis zur Ausübung ihres Berufs sei für die Klägerin nicht erforderlich gewesen. Jedoch sei der Klägerin die Zulassung gemäß § 124 SGB V nicht erteilt worden. Die Klägerin habe pädagogische Leistungen zur Förderung der geistigen und schulischen Entwicklung von Kindern erbracht, die aus diesem Grunde vom Landratsamt und nicht von den Krankenkassen bezahlt worden seien.

Im Übrigen sei die Tätigkeit der Klägerin auch nicht gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g und h der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei. Auch wenn Aufwendungen zum Teil von Sozialversicherungsträgern (Krankenkassen) getragen würden, begründe dies noch keinen sozialen Charakter im Sinne dieser Vorschriften. Zudem erbringe die Klägerin keine Leistungen auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbetreuung wie etwa Jugendheime.

Auf die Aufklärungsanordnung des Gerichts vom 28. September 2004 wird im Übrigen ebenso Bezug genommen wie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung.

## II.

Die Klage ist begründet.

Die Tätigkeit der Klägerin ist, soweit sie nicht bereits als heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei ist, gemäß Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) von der Steuer zu befreien.

1. Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (UStG) sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker steuerfrei.

Dieser Regelung liegt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG zugrunde, wonach die Mitgliedsstaaten die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, von der Steuer befreien. Der durch Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG gezogene gemeinschaftsrechtliche Rahmen und die Auslegung der Tatbestandsmerkmale der bezeichneten Vorschrift durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) sind deshalb bei der gebotenen richtlinienkonformen Auslegung von § 4 Nr. 14 UStG zu beachten (BFH-Urteil vom 12. August 2004 V R 18/02, BFH/NV 2005, 313).

Eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG setzt voraus, dass ärztliche oder arztähnliche Leistungen vorliegen, die von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen (BFH in BFH/NV 2005, 313 m.w.N.). Heilbehandlungen i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der Richtlinie 77/388/EWG sind Tätigkeiten, die zum Zweck der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen beim Menschen vorgenommen werden (BFH in BFH/NV 2005, 313 m.w.N.).

Im Übrigen verbietet es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich

behandelt werden. Zweck der Befreiung ist zudem, die Kosten ärztlicher Heilbehandlung zu senken.

Danach liegen im Streitfall die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vor, denn die von der Klägerin – unbestritten – überwiegend aufgrund fachärztlicher Gutachten durchgeführten Behandlungen von Legasthenikern dienen dem Zweck der Behandlung und soweit möglich der Heilung von Gesundheitsstörungen der Leistungsempfänger (ebenso FG Nürnberg Urteil vom 30.9.2003 – II 290/2002, EFG 2004, 777; dagegen Revision beim BFH unter V R 71/03; aA Weymüller in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 14 Rdnr. 76 und Husmann in Rau/Dürwächter, UStG, Kommentar, § 4 Nr. 14 UStG, Anm. 50, Stichwort: Heilpädagoge).

Die Klägerin hat ferner auch den Nachweis ihrer beruflichen Befähigung erbracht.

Von der beruflichen Befähigung ist grundsätzlich auszugehen, wenn der Unternehmer die Voraussetzungen einer berufsrechtlichen Regelung erfüllt.

Die Klägerin ist berechtigt, die Berufsbezeichnung „staatlich anerkannte Heilpädagogin“ zu führen (s. Abschlusszeugnis der staatlich anerkannten Fachakademie für Heilpädagogik des Kath. Caritasverbandes, Bl. 33 FG-Akte). Die Ausbildung zum Heilpädagogen bzw. zur Heilpädagogin wird mit einer staatlichen Prüfung abgeschlossen. Wer die Abschlussprüfung bestanden hat, erhält ein Abschlusszeugnis. Dieses ist Voraussetzung zur Führung der Bezeichnung „staatlich anerkannter Heilpädagoge/staatlich anerkannte Heilpädagogin“ (s. Rahmenvereinbarung über die Ausbildung und Prüfung an Fachschulen für Heilpädagogik, Beschluss der Kultusministerkonferenz vom 12. September 1986, Bl. 65 ff FG-Akte). Die Bundesländer erkennen die nach dieser Rahmenvereinbarung erteilten Abschlusszeugnisse gegenseitig an.

2. Soweit die Tätigkeit der Klägerin nicht nur auf die Diagnose und Behandlung von Gesundheitsstörungen gerichtet ist kann sie sich für die Steuerbefreiung ihrer heilpädagogischen Leistungen auch unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG berufen.

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedsstaaten die eng mit der Sozialfürsorge und der staatlichen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedsstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen, von der Steuer.

Die Klägerin ist in den Streitjahren auf der Grundlage von § 35 a SGB VIII und nach Maßgabe entsprechender Leistungsvereinbarungen mit den örtlichen Leistungsträgern (Sozialämter) tätig geworden.

Nach § 35 a SGB VIII in der in den Streitjahren gültigen Fassung haben Kinder und Jugendliche, die seelisch behindert oder von einer solchen Behinderung bedroht sind, Anspruch auf Eingliederungshilfe. Nach Absatz 2 dieser Regelung richten sich Aufgabe und Ziel der Hilfe, die Bestimmung des Personenkreises sowie die Art der Maßnahmen u.a. nach § 39 Abs. 3 und § 40 BSHG, soweit diese auf seelisch behinderte oder von einer solchen Behinderung bedrohte Personen Anwendung finden. Ist gleichzeitig Hilfe zur Erziehung zu leisten, so sollen nach § 35 a Abs. 3 SGB VIII Einrichtungen, Dienste und Personen in Anspruch genommen werden, die geeignet sind, sowohl die Aufgaben der Eingliederungshilfe zu erfüllen als auch den erzieherischen Bedarf zu decken. Sind heilpädagogische Maßnahmen für Kinder, die noch nicht im schulpflichtigen Alter sind, in Tageseinrichtungen für Kinder zu gewähren und lässt der Hilfebedarf es zu, so sollen Einrichtungen in Anspruch genommen werden, in denen behinderte und nicht behinderte Kinder gemeinsam betreut werden.

In § 39 Abs. 3 BSHG ist geregelt: Aufgabe der Eingliederungshilfe ist es, eine drohende Behinderung zu verhüten oder eine vorhandene Behinderung oder deren Folgen zu beseitigen oder zu mildern und den Behinderten in die Gesellschaft einzugliedern. Hierzu gehört vor allem, dem Behinderten die Teilnahme am Leben in der Gemeinschaft zu ermöglichen oder zu erleichtern, ihm die Ausübung eines angemessenen Berufs oder einer sonstigen angemessenen Tätigkeit zu ermöglichen oder ihn soweit wie möglich unabhängig von Pflege zu machen.

Nach § 40 Abs. 1 BSHG sind Maßnahmen der Eingliederungshilfe u.a. auch heilpädagogische Maßnahmen für Kinder, die noch nicht im schulpflichtigen Alter sind (§ 40 Abs. 1 Ziffer 2 a).

Solche Maßnahmen der Eingliederungshilfe hat die Klägerin insbesondere im Zusammenhang mit der Frühförderung von Vorschulkindern erbracht.

Diese Leistungen der Klägerin sind Bestandteil der staatlichen Sozialfürsorge im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG, da ihre heilpädagogische Tätigkeit insoweit auch der sozialen Eingliederung und damit der sozialen Hilfe seelisch behinderter oder von Behinderung bedrohter Kinder und Jugendlicher dient.

Zwar ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG nur teilweise, nämlich durch § 4 Nr. 15, Nr. 16 und Nr. 18 UStG, die die Leistungen der Klägerin nicht betreffen, in nationales Recht umgesetzt worden.

Ein Einzelner kann sich jedoch in Ermangelung vollständiger Umsetzungsmaßnahmen auf Bestimmungen einer Richtlinie, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber allen nicht richtlinienkonformen innerstaatlichen Vorschriften berufen. Er kann sich auf diese Bestimmungen auch berufen, soweit sie so geartet sind, dass sie Rechte festlegen, die der Einzelne dem Staat gegenüber geltend machen kann. Ein Mitgliedsstaat kann einem Steuerpflichtigen, der beweisen kann, dass er steuerrechtlich unter einem Befreiungstatbestand der Richtlinie fällt, nicht entgegenhalten, dass er die Vorschriften, die die Anwendung eben dieser Steuerbefreiung erleichtern sollen, nicht erlassen hat (BFH-Urteil vom 22. April 2004 V R 1/98, BFH/NV 2004, 1348 m.w.N.).

Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG zählt die Tätigkeiten, die steuerfrei sind, hinreichend genau und unbedingt auf (vgl. EuGH-Urteil vom 10. September 2002 Rs. C-141/00, Kügler, BFH/NV-Beilage 2003, 30, Umsatzsteuer-Rundschau - UR- 2002, 513 Rn. 53).

Allerdings räumt Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG den Mitgliedsstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen. Der Einzelne kann die Eigenschaft einer Einrichtung mit sozialem Charakter nicht schon dadurch erlangen, dass er sich auf diese Bestimmung beruft. Vielmehr ist es Sache der nationalen Behörden, nach dem Gemeinschaftsrecht und unter Kontrolle der nationalen Gerichte, insbesondere unter Berücksichtigung der Praxis der zuständigen Verwaltung in ähnlichen Fällen zu bestimmen, welche Einrichtungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG anzuerkennen sind (s. EuGH Urteil Kügler in UR 2002, 513, Rn. 54 ff).

Dabei sind spezifische nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit zu berücksichtigen. Außerdem ist der Umstand zu beachten, ob Einrichtungen mit den gleichen Tätigkeiten wie die der Klägerin wegen des mit diesen Tätigkeiten verbundenen Gemeinwohlinteresses bereits in den Genuss einer ähnlichen Steuerbefreiung kommen. Auch kommt dem Umstand rechtserhebliche Bedeutung zu, ob und welche der Kosten für welche von der Klägerin erbrachten Leistungen von durch Gesetz errichteten Krankenkassen oder von Einrichtungen der sozia-

len Sicherheit übernommen werden, zu denen die privaten Leistungserbringer, wie hier die Klägerin, vertragliche Beziehungen unterhalten (EuGH-Urteil Kügler, UR 2002, 513, Rn. 58).

Die Anerkennung eines Unternehmers als eine Einrichtung mit sozialem Charakter kann dementsprechend auch aus der Übernahme der Kosten für seine Leistungen durch Krankenkassen oder andere Einrichtungen der sozialen Sicherheit abgeleitet werden. Maßgebend ist insoweit, dass es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, für die die Kosten von sozialen Leistungsträgern übernehmbar waren (vgl. BFH in BFH/NV 2004, 1348).

Davon ausgehend ist das Unternehmen der Klägerin eine anerkannte Einrichtung mit sozialem Charakter. Die Klägerin war mit den Trägern der Sozialhilfe vertraglich verbunden und wurde von diesen laufend – etwa über die Erstellung von Zwischen- und Abschlussberichten für die jeweilige Behandlung – kontrolliert. Aufgrund der Leistungsvereinbarungen mit der Klägerin wurden die Kosten für die heilpädagogische Tätigkeit überwiegend von den Sozial- und Jugendämtern aufgrund ihrer gesetzlichen Verpflichtungen nach dem BSHG und SGB VIII und zum geringen Teil auch von den gesetzlichen Krankenkassen (s. § 43a SGB V) getragen. Schließlich ist zu berücksichtigen, dass der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung die Anerkennung der Klägerin als Einrichtung mit sozialem Charakter fordert, da sie die gleichen Leistungen wie Leistungsanbieter der öffentlichen und freien Wohlfahrtspflege (Lebenshilfe, Caritas), soweit auch diese heilpädagogische Leistungen steuerfrei anbieten können, erbringt.

Ausschlussstatbestände für die Steuerbefreiung der Klägerin gemäß Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe b der Richtlinie 77/388/EWG liegen erkennbar nicht vor. Im Übrigen hat Deutschland von der in Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehenen Möglichkeit, die Gewährung der vorgesehenen Steuerbefreiungen von der Erfüllung von bestimmten Bedingungen abhängig zu machen, nicht Gebrauch gemacht und kann deshalb nicht unter Berufung darauf der Klägerin die Berufung auf die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Richtlinie 77/388/EWG verwehren (vgl. EuGH-Urteil Kügler, UR 2002, 513, Rn. 60).

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. § 709 der Zivilprozessordnung.

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).

Schwarz

Peltner

Hahn



Ausgefertigt  
Geschäftsstelle 3  
München, den 09. Mai 2005  
stellvertretende Urkundsbeamtin

*[Handwritten signature]*