



75 Jahre
Demokratie
lebendig



Deutscher Bundestag
Wissenschaftliche Dienste

Sachstand

Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen der häuslichen Krankenpflege und der außerklinischen Intensivpflege

Abgrenzung der Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG
nach Änderungen im Fünften Buch Sozialgesetzbuch

Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen der häuslichen Krankenpflege und der außerklinischen Intensivpflege

Abgrenzung der Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG nach Änderungen im Fünften Buch Sozialgesetzbuch

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 068/24
Abschluss der Arbeit: 5.9.2024
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Untersuchungsgegenstand	4
2.	Neuregelung der außerklinischen Intensivpflege in Abgrenzung zur häuslichen Krankenpflege seit 2020	4
3.	Der Umsatzsteuertatbestand insbesondere für Leistungen im Gesundheitswesen	5
4.	Steuerbefreiungen für Heilbehandlungs- und Pflegeleistungen (gesetzlicher Rahmen)	5
4.1.	Art. 132 MwStSystRL	6
4.2.	§ 4 Nr. 14 UStG: Heilbehandlungen	6
4.3.	§ 4 Nr. 16 UStG: Einrichtungen zur Betreuung und Pflege	7
4.4.	§ 4 Nr. 18 UStG: Sozialfürsorge	8
5.	Anwendung der Umsatzsteuerbefreiungen auf Leistungen der häuslichen Krankenpflege und der außerklinischen Intensivpflege	8
5.1.	Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG)	9
5.1.1.	Heilberufliche Tätigkeit	9
5.1.2.	Ähnliche Tätigkeit	9
5.1.3.	Abgrenzung der Behandlungspflege zur Grundpflege	9
5.1.4.	Zwischenergebnis	9
5.2.	Betreuung und Pflege hilfsbedürftiger Personen (§ 4 Nr. 16 UStG)	10
5.2.1.	Leistungen zur Betreuung und Pflege	10
5.2.2.	Anerkennung als soziale Einrichtung	10
5.2.2.1.	Zu § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c UStG	11
5.2.2.2.	Zu § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. n UStG	12
5.2.3.	Einschränkung in § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG	12
5.2.4.	Zwischenergebnis	12
5.3.	§ 4 Nr. 18 UStG	12
5.4.	Unmittelbare Anwendung von Unionsrecht	13
6.	Zusammenfassung	13

1. Untersuchungsgegenstand

Untersucht wird, ob die Leistungen der häuslichen Krankenpflege durch Leistungserbringer mit Verträgen nach § 132a Sozialgesetzbuch Fünftes Buch (SGB V) und Leistungen der außerklinischen Intensivpflege durch Leistungserbringer mit Verträgen nach § 132l SGB V der Steuerbefreiung nach § 4 Umsatzsteuergesetz (UStG), insbesondere nach § 4 Nr. 14, 16 und 18 UStG unterliegen, vor dem Hintergrund, dass der neu geschaffene § 132l SGB V bezüglich der außerklinischen Intensivpflege in § 4 Nr. 16 UStG nicht aufgeführt ist. Dazu wird zunächst auf die Einführung der sozialrechtlichen Regelungen über die außerklinische Intensivpflege in 2020 eingegangen (dazu nachfolgend 2.). Anschließend wird der Umsatzsteueratbestand skizziert (dazu nachfolgend 3.). Nach Wiedergabe der wesentlichen gesetzlichen Grundlagen (dazu nachfolgend 4.) wird sodann schwerpunktmäßig geprüft, unter welche Befreiungsvorschriften die Leistungen der häuslichen Krankenpflege und der außerklinischen Intensivpflege fallen (dazu nachfolgend 5.). Eine Zusammenfassung schließt die Darstellung ab (dazu nachfolgend 6.).

2. Neuregelung der außerklinischen Intensivpflege in Abgrenzung zur häuslichen Krankenpflege seit 2020

Nach § 132a SGB V schließen die Krankenkassen öffentlich-rechtliche Verträge mit Pflege-Leistungserbringern für den Bereich der **häuslichen Krankenpflege** (§ 37 SGB V) über die Modalitäten der Leistungserbringung (Leistungsinhalt, Vergütung, Abrechnung, Fortbildung) nach Rahmenempfehlungen der Spitzenverbände.¹ Häusliche Krankenpflege ist eine die ärztliche Behandlung flankierende Leistung (Nebenleistung zur Krankenbehandlung) in der Form der Vermeidungspflege bzw. krankenhausersetzenden Pflege sowie in der Form der Sicherungspflege bzw. behandlungssichernden Pflege.²

Nach § 132l SGB V schließen die Krankenkassen öffentlich-rechtliche Verträge mit Leistungserbringern für den Bereich der **außerklinischen Intensivpflege** (§ 37c SGB V) über die Modalitäten der Leistungserbringung nach Rahmenempfehlungen der Spitzenverbände. § 37c SGB V schafft einen Anspruch auf außerklinische Intensivpflege in vollstationären Einrichtungen, anderen Einrichtungen oder im Haushalt.³ Dabei handelt es sich um Leistungen der **medizinischen Behandlungspflege** für besondere, eng begrenzte Personengruppen mit **besonders hohem Versorgungsbedarf** wie zum Beispiel Wachkomapatienten und Beatmungspatienten.⁴ Durch das Gesetz zur Stärkung von intensivpflegerischer Versorgung und medizinischer Rehabilitation in der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-IPReG) vom 23.10.2020 (BGBl. I 2220) wurde der Leistungsanspruch auf außerklinische Intensivpflege als Leistung der gesetzlichen Krankenversicherung aus dem § 37 SGB V ausgegliedert und in § 37c SGB V erweitert neu geregelt.⁵ Durch das gleiche Gesetz

1 Siehe Becker/Kingreen/Rixen, SGB V, 8. Aufl. 2022, § 132a Rn. 6.

2 Becker/Kingreen/Rixen, SGB V, 8. Aufl. 2022, § 37 Rn. 1.

3 Siehe Becker/Kingreen/Rixen, SGB V, 8. Aufl. 2022, § 132a Rn. 6.

4 Richter, NZS 2022, 566; siehe auch Wagner, in: Krauskopf, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, 121. EL Februar 2024, SGB V § 37c Rn. 2.

5 Richter, NZS 2022, 566; Wagner, in: Krauskopf, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, 121. EL Februar 2024, SGB V § 37c Rn. 2.

wurde § 132l SGB V zur Regelung des Verhältnisses zwischen den Leistungserbringern und den Krankenkassen geschaffen.

Die neuen Vorschriften sind zwar schon am 29.10.2020 in Kraft getreten, Leistungen auf ihrer Grundlage konnten aber erst nach Vornahme der zu ihrer Umsetzung erforderlichen Schritte – insbesondere nach Abschluss der Versorgungsverträge nach § 132l SGB V – erbracht werden, also erst seit 2023.⁶ Übergangsweise konnten Leistungen der Intensivpflege noch als ärztlich verordnete häusliche Krankenpflege aufgrund der Vorschrift des § 37 SGB V bzw. aufgrund der Versorgungsverträge nach § 132a SGB V ausgeführt werden.⁷

3. Der Umsatzsteuertatbestand insbesondere für Leistungen im Gesundheitswesen

Umsatzsteuerpflichtig sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Leistung muss im Inland ausgeführt werden. Die Leistung muss gegen Entgelt erfolgen (Leistungsaustausch). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die Leistung **umsatzsteuerbar** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Auch **Leistungserbringer im Gesundheitswesen** sind umsatzsteuerliche Unternehmer und erbringen umsatzsteuerbare Leistungen, unabhängig von ihrer Rechtsform oder ihrem Status als zum Beispiel gemeinnützige Einrichtung. Bestimmte Leistungen sind **umsatzsteuerfrei** (siehe den Katalog in § 4 UStG). Darunter fallen auch verschiedene Arten von Leistungen im Gesundheitswesen, insbesondere Heilbehandlungen und Pflegeleistungen (siehe 4.).

Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt. Der Regelsteuersatz beträgt 19 %. Für bestimmte Leistungen gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % (siehe den Katalog in § 12 Abs. 2 UStG). Für bezogene Leistungen haben Unternehmer das Recht zum Vorsteuerabzug, wenn die Leistungen für das Unternehmen und nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Daraus folgt, dass Leistungserbringer im Gesundheitswesen, deren Ausgangsumsätze steuerfrei sind, für bezogene Eingangsleistungen **keinen Vorsteuerabzug** geltend machen können. Die darauf lastende Umsatzsteuer wird daher zum Kostenfaktor im Gesundheitswesen. Solche Steuerbefreiungen, die zum Wegfall des Vorsteuerabzugs führen, werden daher auch als unechte Steuerbefreiungen bezeichnet.

4. Steuerbefreiungen für Heilbehandlungs- und Pflegeleistungen (gesetzlicher Rahmen)

Die Umsatzsteuerbefreiungen in § 4 UStG knüpfen an bestimmte Tätigkeiten an und gelten daher nicht für alle Umsätze der Leistungserbringer. Eine allgemeine persönliche Steuerbefreiung existiert nicht. Die Umsatzsteuerbefreiungen für Heilbehandlungs- und Pflegeleistungen sind in verschiedenen Vorschriften des § 4 UStG enthalten. Die detaillierten Tatbestände knüpfen dabei zum Teil an Kategorien des Sozialrechts an, insbesondere durch **Verweise auf das Sozialgesetzbuch**. Änderungen der sozialrechtlichen Bestimmungen können sich daher auf die Umsatzsteuerbefreiungen auswirken. **Unionsrechtliche Vorgaben** für die Steuerbefreiungen ergeben sich

6 BeckOK SozR/*Knispel*, 73. Ed. 1.6.2024, SGB V § 37c Rn. 6; *Richter*, NZS 2022, 566.

7 BeckOK SozR/*Knispel*, 73. Ed. 1.6.2024, SGB V § 37c Rn. 6 f.; *Richter*, NZS 2022, 566.

zudem aus Art. 131 ff. Mehrwertsteuersystem-Richtlinie⁸ (MwStSystRL). Soweit der deutsche Gesetzgeber die unionsrechtlichen Befreiungen nicht zutreffend umgesetzt hat, kann sich der Steuerpflichtige ggf. unmittelbar auf unionsrechtliche Befreiungsvorschriften berufen.⁹ Das gilt nicht, wenn den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung Ermessen eingeräumt ist.

Die folgenden Vorschriften sind im Rahmen des Untersuchungsgegenstandes zu beachten.

4.1. Art. 132 MwStSystRL

Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL lautet auszugsweise (Hervorhebungen nur hier):

Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer: [...]

*b) Krankenhausbehandlungen und **ärztliche Heilbehandlungen** sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß **anerkannten Einrichtungen gleicher Art** durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;*

*c) **Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin**, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und **arztähnlichen Berufe** durchgeführt werden; [...]*

*g) eng mit der Sozialfürsorge und der **sozialen Sicherheit** verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter **anerkannte Einrichtungen** bewirkt werden [...].*

4.2. § 4 Nr. 14 UStG: Heilbehandlungen

§ 4 Nr. 14 UStG lautet auszugsweise (Hervorhebungen nur hier):

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: [...]

*14. a) **Heilbehandlungen** im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer **ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit** durchgeführt werden. Satz 1 gilt nicht für die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen (aus Unterpositionen 9021 21 und 9021 29 00 des Zolltarifs) und kieferorthopädischen Apparaten (aus Unterposition 9021 10 des Zolltarifs), soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat; [...].*

⁸ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>).

⁹ Treiber, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Rn. 20.

4.3. § 4 Nr. 16 UStG: Einrichtungen zur Betreuung und Pflege

§ 4 Nr. 16 UStG lautet (Hervorhebungen nur hier):

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: [...]

*16. die eng mit der **Betreuung oder Pflege** körperlich, kognitiv oder psychisch **hilfsbedürftiger Personen** verbundenen Leistungen, die erbracht werden von*

a) juristischen Personen des öffentlichen Rechts,

b) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 132 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch besteht,

*c) **Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 132a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch**, § 72 oder § 77 des Elften Buches Sozialgesetzbuch besteht oder die Leistungen zur häuslichen Pflege oder zur Heimpflege erbringen und die hierzu nach § 26 Abs. 5 in Verbindung mit § 44 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch bestimmt sind,*

*d) **Einrichtungen, die Leistungen der häuslichen Krankenpflege** oder Haushaltshilfe erbringen und die hierzu nach § 26 Abs. 5 in Verbindung mit den §§ 32 und 42 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch bestimmt sind,*

e) Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 194 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch besteht,

f) Einrichtungen, die nach § 225 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch anerkannt sind,

g) Einrichtungen, soweit sie Leistungen erbringen, die landesrechtlich als Angebote zur Unterstützung im Alltag nach § 45a des Elften Buches Sozialgesetzbuch anerkannt sind,

h) Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung nach § 123 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch oder nach § 76 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch besteht,

i) Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 8 Absatz 3 des Gesetzes zur Errichtung der Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau über die Gewährung von häuslicher Krankenpflege oder Haushaltshilfe nach den §§ 10 und 11 des Zweiten Gesetzes über die Krankenversicherung der Landwirte, § 10 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte oder nach § 54 Absatz 2 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch besteht,

j) Einrichtungen, die aufgrund einer Landesrahmenempfehlung nach § 2 der Frühförderungsverordnung als fachlich geeignete interdisziplinäre Frühförderstellen anerkannt sind,

k) Einrichtungen, die als Betreuer nach § 1814 Absatz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs bestellt worden sind, sofern es sich nicht um Leistungen handelt, die nach § 1877 Absatz 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs vergütet werden,

l) Einrichtungen, mit denen eine Vereinbarung zur Pflegeberatung nach § 7a des Elften Buches Sozialgesetzbuch besteht,

m) Einrichtungen, die als Verfahrenspfleger nach den §§ 276, 297, 298, 317 und 419 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit bestellt worden sind, wenn die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern, oder

n) Einrichtungen, bei denen die **Betreuungs- oder Pflegekosten** oder die Kosten für eng mit der Betreuung oder Pflege verbundene Leistungen in mindestens 25 Prozent der Fälle von **den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung**, den Trägern der Sozialhilfe, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch oder den für die Durchführung des Vierzehnten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Stellen **ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet werden**.

Leistungen im Sinne des Satzes 1, die von Einrichtungen nach den Buchstaben b bis n erbracht werden, sind befreit, soweit es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die Vergütung jeweils bezieht.

4.4. § 4 Nr. 18 UStG: Sozialfürsorge

§ 4 Nr. 18 UStG lautet (Hervorhebungen nur hier):

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

18. eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder **anderen Einrichtungen**, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden. Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet werden. **Für in anderen Nummern des § 4 bezeichnete Leistungen kommt die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.**

5. Anwendung der Umsatzsteuerbefreiungen auf Leistungen der häuslichen Krankenpflege und der außerklinischen Intensivpflege

Im Folgenden wird aufgezeigt, dass Leistungen der außerklinischen Intensivpflege von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG erfasst sind (dazu nachfolgend 5.1.). Danach wird auf die Abgrenzung zu § 4 Nr. 16 UStG eingegangen, insbesondere hinsichtlich weiterer Leistungen im Rahmen der häuslichen Krankenpflege (dazu nachfolgend 5.2.). Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 18 UStG ist daneben nicht anwendbar (dazu nachfolgend 5.3.). Der Rückgriff auf Unionsrecht ist nicht nötig (dazu nachfolgend 5.4.).

5.1. Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (§ 4 Nr. 14 Buchst. a UStG)

Bei Leistungen der außerklinischen Intensivpflege handelt es sich regelmäßig um „ähnliche heilberufliche Tätigkeiten“ im Sinne des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG.

5.1.1. Heilberufliche Tätigkeit

Heilberufliche Tätigkeiten sind Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen.¹⁰ **Intensivpflegeleistungen** dürften sich regelmäßig als unerlässlicher, fester und untrennbarer Bestandteil einer konkreten Heilbehandlung darstellen; außerdem werden sie unmittelbar am Patienten ausgeführt und kommen diesem zugute.¹¹ Es handelt sich um Leistungen der (medizinischen) **Behandlungspflege** (siehe 2.).¹²

5.1.2. Ähnliche Tätigkeit

Arztähnliche Leistungen zum Beispiel von examinierten Krankenpflegerinnen und Krankenpflegern sind ebenfalls Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, wenn sie zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose oder Therapie erbracht werden.¹³ In Pflegeberufen tätige Personen üben daher eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG aus (siehe Abschnitt 4.14.4 Abs. 11 Nr. 4 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)).

5.1.3. Abgrenzung der Behandlungspflege zur Grundpflege

Unter § 4 Nr. 14 UStG fallen nur Leistungen im Rahmen der **Behandlungspflege**, nicht der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung. Denn die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL erfasst nur die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose oder Therapie erbrachten Leistungen, nicht aber sonstige, die Grundpflege und die hauswirtschaftliche Versorgung betreffende Tätigkeiten.¹⁴ Sozialpflegerische Leistungen (Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung) fallen daher nicht unter § 4 Nr. 14 UStG, sondern ggf. unter § 4 Nr. 16 UStG (Abschnitt 4.14.4 Abs. 11 Nr. 4 UStAE).

5.1.4. Zwischenergebnis

Bei der außerklinischen Intensivpflege handelt es sich regelmäßig um eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit im Sinne von § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG.¹⁵ Diese Leistungen sind daher steuerfrei.

10 BFH, Urteil vom 21.4.2021, XI R 12/19, DStRE 2021, 1431 Rn. 23.

11 Siehe dazu auch BFH, Urteil vom 21.4.2021, XI R 12/19, DStRE 2021, 1431 Rn. 32.

12 *Richter*, NZS 2022, 566, 567.

13 BFH, Urteil vom 21.4.2021, XI R 12/19, DStRE 2021, 1431 Rn. 24. Zu den Voraussetzungen allgemein näher *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 14 Rn. 45 f.

14 *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 14 Rn. 56 (ABC).

15 Siehe auch *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 14 Rn. 56 (ABC): Intensivpflege.

Im Folgenden wird noch der Frage nachgegangen, ob diese Leistungen auch von § 4 Nr. 16 UStG erfasst werden bzw. wie sich die beiden Befreiungsvorschriften zueinander verhalten.

5.2. Betreuung und Pflege hilfsbedürftiger Personen (§ 4 Nr. 16 UStG)

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 UStG stellt zum einen Anforderungen an die Art der erbrachten Leistung (dazu nachfolgend 5.2.1.) und zum anderen an die Anerkennung der Leistungserbringerin als soziale Einrichtung (dazu nachfolgend 5.2.2.). Diese Anforderungen sind getrennt zu betrachten. Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG ist daher die Anerkennung als soziale Einrichtung nicht hinreichend. Es müssen zudem auch Pflege- oder Betreuungsleistungen für hilfsbedürftige Personen erbracht werden. Daher ist § 4 Nr. 16 UStG auf **Leistungen der Behandlungspflege** und damit auch auf Leistungen der außerklinischen Intensivpflege (siehe 5.1.) **nicht anwendbar**.

5.2.1. Leistungen zur Betreuung und Pflege

Befreit sind die eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen. Nicht nach § 4 Nr. 16 befreit ist die **medizinische Behandlungspflege**, die als Heilbehandlung in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 14 UStG fällt (siehe 5.1.).¹⁶ Auf diese Abgrenzung ist auch zu achten, wenn verschiedene Leistungen etwa im Rahmen der **häuslichen Krankenpflege** als Leistung der gesetzlichen Krankenversicherung nach SGB V zusammen verordnet und erbracht werden.¹⁷ Die häusliche Krankenpflege kann die aufgrund ärztlicher Verordnung erforderliche Grund- und Behandlungspflege sowie die hauswirtschaftliche Versorgung umfassen. Diese Leistungen sind umsatzsteuerlich wie folgt aufzuteilen: Nach § 4 Nr. 16 UStG sind nur die Grundpflegeleistungen und die hauswirtschaftliche Versorgung befreit. Leistungen der Behandlungspflege sind unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei (Abschnitt 4.16.5 Abs. 6 UStAE).

Daraus folgt: Auch wenn eine Einrichtung einen Vertrag nach § 132a SGB V über häusliche Krankenpflege geschlossen hat und Leistungen der häuslichen Krankenpflege erbringt, bedeutet das nicht, dass alle diese Leistungen unter § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c UStG fallen, auch wenn dort der Vertrag nach § 132a SGB V ausdrücklich erwähnt wird. Denn Buchst. c regelt nur die Voraussetzungen für die Anerkennung privater Einrichtungen (dazu 5.2.2.). Daraus folgt nicht, dass alle Leistungen einer solchermaßen anerkannten Einrichtung unter § 4 Nr. 16 UStG fallen. Denn dafür ist auf den sachlichen Umfang der Befreiung des § 4 Nr. 16 UStG abzustellen, wie er sich aus dem Einleitungssatz ergibt. Erfasst sind danach eben nicht Leistungen der Behandlungspflege (siehe 5.1.).

5.2.2. Anerkennung als soziale Einrichtung

Während die Leistungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts ohne weitere Voraussetzungen steuerfrei sind, müssen private Einrichtungen¹⁸ „anerkannt“ sein, indem sie weitere

16 Wüst, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 15, 34.

17 Wüst, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 14 Rn. 16 und § 4 Nr. 16 Rn. 34.

18 Dies können auch natürliche Personen sein.

Bedingungen erfüllen. Diese Unterscheidung und die erforderliche Anerkennung Privater ist im Unionsrecht angelegt, ohne den Mitgliedstaaten die Modalitäten der Anerkennung vorzugeben (Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL). Es ist daher Sache des **innerstaatlichen Rechts**, die Modalitäten der Anerkennung zu bestimmen. In § 4 Nr. 16 Satz 1 wird die Anerkennung von Einrichtungen mit sozialem Charakter weitgehend von sozialrechtlichen Kriterien abhängig gemacht, insbesondere davon, dass der Unternehmer einen **Vertrag mit einer Sozial- oder Pflegekasse** abgeschlossen hat und Leistungen erbringt, die ihrer Art nach vom Gegenstand des Vertrages erfasst werden.¹⁹ Damit hat der deutsche Gesetzgeber das vom Unionsrecht eingeräumte Ermessen nach vorherrschender Auffassung unionsrechtskonform ausgeübt.²⁰ Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. n UStG eine Generalklausel enthält für Einrichtungen, die die vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllen.²¹ Dieses gesetzgeberische Ermessen kann nicht durch Abstellen auf andere Kriterien und durch Rückgriff auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ersetzt werden.²²

5.2.2.1. Zu § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c UStG

Die mit den Krankenkassen abgeschlossenen Verträge nach § 132a Abs. 4 SGB V betreffen die häusliche Krankenpflege (§ 37 SGB V, siehe 2.). Haben solche Einrichtungen Verträge nach § 132a SGB V abgeschlossen, sind sie – wie vom Unionsrecht gefordert – nach nationalem Recht als soziale Einrichtung anerkannt. Sie können daher nach § 4 Nr. 16 UStG steuerbefreite Betreuungs- und Pflegeleistungen erbringen. Erbringen solche Einrichtungen wie regelmäßig auch Leistungen der Behandlungspflege (siehe 5.2.1.), sind sie nicht nach § 4 Nr. 16 UStG befreit; dies folgt aus § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG (dazu 5.2.3.).²³ Dies gilt auch für Intensivpflegeleistungen (siehe 5.1.).

Erbringt eine Einrichtung also Leistungen der Behandlungspflege bzw. der Intensivpflege, ist § 4 Nr. 16 UStG dafür ohnehin nicht einschlägig, unabhängig davon, ob die Einrichtung als sozial anerkannte Einrichtung gelten darf. Auf das Bestehen des Vertrages nach § 132a Abs. 4 SGB V kommt es im Hinblick auf Leistungen der Behandlungspflege nicht an. Diese sind vielmehr bereits nach § 4 Nr. 14 UStG steuerbefreit (siehe 5.1.). Die soziale Anerkennung durch Erfüllung eines der Kriterien in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b bis n UStG ist nur relevant, soweit dieselbe Einrichtung auch Betreuungs- und Pflegeleistungen erbringt, die keine Behandlungspflege darstellen.

19 Siehe *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 5; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 31.

20 Siehe *Wüst*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 74, 77; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 31.

21 So *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 31.

22 *Wüst*, in: Wäger, UStG, 3. Aufl. 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 79; *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 31.

23 Vgl. *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 44.

5.2.2.2. Zu § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. n UStG

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. n UStG ist ein **Auffangtatbestand** für Einrichtungen, die die Voraussetzungen der Anerkennung nach den vorausgehenden Buchstaben nicht erfüllen, die also keine der genannten Vereinbarungen nach Sozialrecht getroffen haben.²⁴ Entscheidend für die Steuerbefreiung ist, dass die Kosten für Betreuung oder Pflege in mindestens 25 % der Fälle (sog. Sozialgrenze) im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich tatsächlich zu mehr als 50 % von den genannten Kostenträgern (insbesondere den Trägern der Sozialversicherung) übernommen werden.²⁵ Auf diese Steuerbefreiung kommt es wiederum nur an, soweit die Einrichtung Betreuungs- und Pflegeleistungen erbringt (also nicht für Leistungen der Behandlungspflege bzw. der Intensivpflege).

5.2.3. Einschränkung in § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG

Für die Anerkennung der privaten Einrichtungen (siehe 5.2.2.) ist zusätzlich noch § 4 Nr. 16 Satz 2 UStG zu beachten. Danach muss es sich ihrer Art nach um Leistungen handeln, auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder die Vergütung jeweils beziehen. Damit wird eine Verknüpfung zwischen der Anerkennung und der befreiten Leistung hergestellt (zu den Folgen siehe bereits 5.2.2.1.). Diese ist im Unionsrecht zwar nicht enthalten, dürfte aber im Rahmen des mitgliedstaatlichen Ermessens unionsrechtskonform sein.²⁶

5.2.4. Zwischenergebnis

Leistungen der häuslichen Krankenpflege sind von § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c UStG erfasst, wenn ein Vertrag nach § 132a SGB V besteht und soweit es sich nicht um Leistungen der Behandlungspflege bzw. Intensivpflege handelt.²⁷ Für Leistungen der Behandlungspflege bzw. Intensivpflege spielen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG dagegen keine Rolle. Wenn Einrichtungen der außerklinischen Intensivpflege (nur) über einen Vertrag nach § 132l SGB V verfügen, können sie – neben der Behandlungspflege – Betreuungs- und Pflegeleistungen nur steuerfrei erbringen, wenn sie auch einen Vertrag nach § 132a SGB V oder einen anderen aufgeführten Vertrag abschließen oder den Auffangtatbestand des Buchst. n erfüllen.

5.3. § 4 Nr. 18 UStG

§ 4 Nr. 18 UStG erfasst eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen, wenn sie von öffentlichen oder anderen Einrichtungen erbracht werden, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, also insbesondere auch von gemeinnützigen Einrichtungen. Der Wortlaut dieser Steuerbefreiung lehnt sich eng an Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL an. Wegen ihres sachlich weiten Anwendungsbereichs stellt sich allerdings ein **Konkurrenzproblem** zu den spezieller gefassten Steuerbefreiungen für soziale Tätigkeiten in § 4 UStG. Nach § 4

24 So *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 99.

25 *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 100.

26 Zu diesem Ergebnis gelangt *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 25.

27 *Heidner*, in: Bunjes, UStG, 23. Aufl. 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 12.

Nr. 18 Satz 3 UStG ist diese Vorschrift nur anwendbar, wenn zugleich die in den speziellen Befreiungstatbeständen genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Im Ergebnis kommt § 4 Nr. 18 UStG daher für Tätigkeiten nicht zur Anwendung, die in speziellen Steuerbefreiungen wie in § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG enthalten sind; sein Anwendungsbereich wird dadurch erheblich eingeschränkt.

5.4. Unmittelbare Anwendung von Unionsrecht

Unionsrechtliche Grundlage von § 4 Nr. 16 UStG ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL. Bei der Anerkennung von privaten Einrichtungen mit sozialem Charakter haben die Mitgliedstaaten ein Ermessen. Nur wenn der Mitgliedstaat die Grenzen seines Ermessens nicht eingehalten hat, kann sich ein Steuerpflichtiger auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL berufen, um sich einer nationalen Regelung zu widersetzen, die mit dieser Bestimmung unvereinbar ist (siehe 4.).²⁸ Leistungen der häuslichen Krankenpflege und der außerklinischen Intensivpflege sind regelmäßig von § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG erfasst (siehe 5.1. und 5.2.). Insofern stellt sich die Frage der unmittelbaren Anwendung von Unionsrecht auf diese Leistungen nicht.

6. Zusammenfassung

Betreuungs- und Pflegeleistungen sind nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, wenn sie von einer nach den Vorschriften des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. b bis n UStG anerkannten sozialen Einrichtung erbracht werden (siehe 5.2.). Leistungen der Behandlungspflege sind dagegen nicht nach § 4 Nr. 16 UStG, sondern nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei (siehe 5.1.). Für Leistungen im Rahmen der **häuslichen Krankenpflege**, die sowohl Betreuungs- und Pflegeleistungen als auch Leistungen der Behandlungspflege umfassen, muss daher differenziert werden. Betreuungs- und Pflegeleistungen durch Einrichtungen, mit denen ein Vertrag nach § 132a SGB V besteht, sind – ohne Änderung der Rechtslage – weiterhin nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c UStG umsatzsteuerfrei (siehe 5.2.). Leistungen derselben Einrichtung im Rahmen der Behandlungspflege sind nicht nach § 4 Nr. 16 UStG, sondern nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei (siehe 5.1.).

Bei Leistungen der **außerklinischen Intensivpflege** handelt es sich regelmäßig um Leistungen der Behandlungspflege. Diese Leistungen sind – ohne Änderung der Rechtslage – nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei (siehe 5.1.). Dafür kommt es nicht – wie bei § 4 Nr. 16 UStG – auf die Anerkennung als soziale Einrichtung an; die unionsrechtliche Grundlage für die Steuerfreiheit von Heilbehandlungen sieht eine solche Anerkennung nicht vor. Erbringen Einrichtungen der außerklinischen Intensivpflege neben der Behandlungspflege auch andere Pflegeleistungen, sind diese nur steuerfrei, wenn sie neben dem Vertrag nach § 132l SGB V einen der in § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG einschlägigen Verträge geschlossen haben oder den Auffangtatbestand des Buchst. n erfüllen. Ein Vertrag nach § 132l SGB genügt dafür nicht.²⁹

28 So *Oelmaier*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 101. EL Juni 2024, § 4 Nr. 16 Rn. 30.

29 Während der Übergangszeit bis in das Jahr 2023 (siehe 2.) konnten solche Einrichtungen, mit denen (weiterhin) ein Vertrag nach § 132a SGB V bestand, weiterhin als sozial anerkannte Einrichtungen im Sinne des § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. c UStG gelten.