

WP/StB Dipl.-Kfm. Ludger Holland / Karsten Baum, Köln

Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen im Rettungsdienst

I. Einleitung

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen im Rettungsdienst hat erst durch einige Verfügungen der Finanzverwaltung Mitte der neunziger Jahre Aufmerksamkeit in der Betriebsprüfungs- und Beratungspraxis geweckt. Im Licht zunehmender Knappheit von Finanzmitteln ist auch in diesem Bereich in den

letzten Jahren zu beobachten, dass in Betriebsprüfungen verstärkt versucht wird, „Fehler im System“ zu finden. Während

Ludger Holland ist Partner der WP/StB-Sozietät Laufenberg - Dr. Michels, Köln. **Karsten Baum** ist Leiter der Steuerabteilung des Malteser-Hilfsdienstes, Köln.

für die meisten Tätigkeiten im Rettungsdienst Einigkeit über anzuwendende USt-Befreiungsvorschriften besteht, sind den Verfügungen der Finanzverwaltung und den UStR Fallkonstellationen zu entnehmen, bei denen keine Befreiung greifen. Diese Fälle werden im Folgenden untersucht.

II. Gesetzliche Grundlagen und Aufbau des Rettungsdienstes

Der Rettungsdienst als staatliche Aufgabe der Daseinsvorsorge und Gefahrenabwehr in Deutschland wird in den jeweiligen Rettungsdienstgesetzen der Bundesländer geregelt¹. In diesen Vorschriften werden die Bereiche Notfallrettung und Krankentransport definiert sowie Anforderungen an Fahrzeuge, Ausstattung, Personal und das Verhalten des eingesetzten Personals festgelegt. Unter Notfallrettung fallen hierbei insbes. lebensrettende Maßnahmen am Notfallort sowie die Beförderung von Patienten, die entweder in Lebensgefahr schweben oder bei denen schwere gesundheitliche Schäden zu befürchten sind, wenn sie nicht unverzüglich medizinische Hilfe erhalten (§ 2 Abs. 1 RettG NRW). Der Krankentransport betrifft die fachgerechte Betreuung und Beförderung von Kranken oder Verletzten, soweit die vorgenannten Merkmale nicht zutreffen (§ 2 Abs. 2 RettG NRW).

Träger der Notfallversorgung sind das Land, die Landkreise und die kreisfreien Städte (§ 6 Abs. 1 RettG NRW). Die Träger errichten und unterhalten eine Leitstelle, die die Einsätze des Rettungsdienstes lenkt. Sie muss ständig besetzt und erreichbar sein (§§ 7, 8 RettG NRW). Notrufe gehen zuerst bei der Leitstelle ein. Diese leitet die Einsatzanweisungen an die Rettungswachen weiter. Die Rettungswachen halten die notwendigen Rettungsmittel sowie das erforderliche Personal zur Verfügung und führen die Einsätze durch (§ 9 Abs. 1 RettG NRW). Der Betrieb der Rettungswachen kann durch Vereinbarung Dritten übertragen werden, wenn deren Leistungsfähigkeit gegeben ist, wobei Hilfsorganisationen gegenüber privaten Anbietern vorrangig zu berücksichtigen sind (§ 13 Abs. 1 RettG NRW). Der Einsatz von Hilfsorganisationen ist daher in der Bundesrepublik gängige Praxis.

Die eingesetzten Kfz² müssen von fachlich geeigneten Personen besetzt werden³. Die Beförderung des Notarztes zum Notfallort kann im sog. Notarztwagen (NAW) durchgeführt werden, d. h. der Notarzt ist in der Rettungswache stationiert und fährt gemeinsam mit dem Rettungssanitäter bzw. Rettungsassistent zum Notfallort. Verbreiteter ist das sog. Rendezvoussystem, in dem Notarzt und Rettungswagen (RTW) an getrennten Standorten stationiert sind. Der Notarzt wird von einem gesonderten Notarzteinsatzfahrzeug (NEF) zum Einsatzort gebracht. In diesem Fall können die eingesetzten Fahrzeuge unterschiedlichen Hilfsorganisationen angehören.

III. Umsatzsteuerliche Qualifizierung der Leistungen

1. Derzeitige Verwaltungsmeinung

Im Rahmen des Rettungsdienstes werden je nach Aufgabenstellung, Organisation und Leistungserbringer verschiedene Leistungen erbracht, die umsatzsteuerlich von der Verwaltung getrennt beurteilt werden. Es wird auf die einschlägigen Verfügungen verwiesen⁴. Die dargestellten Grundsätze werden nunmehr im Wesentlichen in zwei neuen Absätzen der UStR 2005 übernommen (vgl. R 102 Abs. 5 und 6 UStR 2005).

Die Übersicht rechts oben stellt die Verwaltungsmeinung übersichtsblicksartig dar.

Es lässt sich zusammenfassen, dass die Leistungen im öffentlichen Rettungsdienst überwiegend nach § 4 Nr. 14, 16c oder 17b UStG umsatzsteuerfrei sind. Für gemeinnützige Rettungsorganisationen kann darüber hinaus eine Befreiung einzelner Leistungen nach § 4 Nr. 18 UStG in Betracht kommen.

	Leistung	Spezifikation	umsatzsteuerliche Behandlung
1.	Lebensrettung/Betreuung	Leistung eines selbstständigen (Not-)Arztes gegenüber Rettungsorganisation	steuerfrei (§ 4 Nr. 14 UStG)
2.	Lebensrettung/Betreuung	Leistung eines selbstständigen Rettungsassistenten (§§ 1, 13 RettAssG gegenüber Rettungsorganisation)	steuerfrei (§ 4 Nr. 14 UStG), da ähnliche heilberufliche Tätigkeit (R 93 UStR)
3.	Lebensrettung/Betreuung	Leistung der Rettungsorganisation gegenüber dem Träger im Rahmen des Auftrags zur Durchführung des Rettungsdienstes aber: i. A. Nebenleistung zur Beförderung, siehe Nr. 4	steuerfrei (§ 4 Nr. 16 c UStG), wenn die Voraussetzungen nach § 4 Nr. 15b UStG vorliegen oder ggf. steuerfrei nach § 4 Nr. 18 UStG
4.	RTW-Beförderung	Beförderung des Patienten vom Unfallort mit besonders eingerichteten Fahrzeug	steuerfrei (§ 4 Nr. 17b UStG)
5.	NEF-Beförderung	Beförderung eines bei der Rettungsorganisation angestellten Notarztes	steuerfrei als Nebenleistung zu Nr. 3
6.	NEF-Beförderung	Beförderung eines nicht bei der Rettungsorganisation angestellten Notarztes a) Stationssystem b) Rendezvousystem – wenn RTW von der selben Organisation eingesetzt wird – wenn RTW von einer anderen Organisation eingesetzt wird	steuerfrei als Nebenleistung zu Nr. 3 oder Nr. 4 steuerfrei als Nebenleistung zu Nr. 3 oder Nr. 4 keine Steuerbefreiung, aber i.d.R. ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG
7.	RTW-Vorhalteleistung	im Zusammenhang mit der anschließenden Beförderung des Patienten	steuerfrei als Nebenleistung zu Nr. 3
8.	RTW-Vorhalteleistung	ohne anschließende Beförderung des Patienten	keine Steuerbefreiung, aber i.d.R. ermäßigter Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG
9.	NEF-Vorhalteleistung	im Zusammenhang mit der anschließenden Beförderung des Patienten	wie Nr. 6
10.	NEF-Vorhalteleistung	ohne anschließende Beförderung des Patienten	wie Nr. 8

2. Offene Fragen

Folgende Fragen sind zu diskutieren:

a) Ärztliche Leistungen

Das FinMin. Hessen hat 2002 ausführlich zu rettungsdienstlichen Leistungen Stellung bezogen⁵. Es hat sich aber nicht zur

- 1... Vereinfachend wird in diesem Beitrag auf das „Gesetz über den Rettungsdienst sowie die Notfallrettung und den Krankentransport durch Unternehmen“ (Rettungsgesetz NRW [RettG NRW]) verwiesen. Die Rettungsdienstgesetze der anderen Bundesländer sind in den Grundstrukturen und in der verwendeten Terminologie vergleichbar.
- 2... Auf die Luft- und Wasserfahrzeuge wird aus Vereinfachungsgründen nicht eingegangen.
- 3... In NRW muss im Krankentransport eingesetztes Personal die Qualifikation Rettungshelfer/-in besitzen, in der Notfallrettung die Qualifikation Rettungssanitäter/-in, für das Führen eines Notarzteinsatzfahrzeugs die Qualifikation Rettungsassistent/-in.
- 4... Vgl. OFD Koblenz Verfügung vom 14. 9. 1998 S - 7174 A - St 513; FinMin. Hessen, Erlass vom 25. 9. 2002 S - 7174 A - 2 - II A 4a, UStK § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG S - 7174 Karte 1; im Rahmen dieses Beitrags wird nicht auf Transportleistungen von Medikamenten, Blutkonserven oder Organen eingegangen.
- 5... Vgl. FinMin. Hessen vom 25. 9. 2002, a.a.O. (Fn. 4).

Anwendbarkeit der umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 UStG für ärztliche Leistungen im Rahmen des Rettungsdienstes geäußert. Fraglich ist, wie diese Verfügung im Licht der heutigen gesetzlichen Lage zu beurteilen ist.

b) Leistungen unter ärztlicher Aufsicht

Das FinMin. Hessen kommt zu dem Schluss, dass die lebensrettenden Maßnahmen „im weiteren Sinn“ am Notfallort nach § 4 Nr. 16c UStG begünstigt sein können⁶. Neben den in der Vorschrift explizit genannten Tatbestandsvoraussetzungen ist fraglich, wie die Formulierung „unter ärztlicher Aufsicht“ auszulegen ist.

Zu prüfen ist, ob dieses Ergebnis der Finanzverwaltung auf alle in der Praxis vorkommenden Fallkonstellationen anwendbar ist.

c) Beförderungen im Notarzteeinsatzfahrzeug

Leistungen zur Beförderung des Notarztes zum Notfallort sind entweder Nebenleistungen zur anschließenden Beförderung des Patienten, wenn die Notärzte nicht den befördernden Rettungsdienstorganisationen angehören⁷, oder Nebenleistungen zur ärztlichen Leistung, wenn die Notärzte bei der Organisation angestellt sind⁸. Werden bei einem Einsatz im Rahmen des Rendezvoussystems RTW und NEF von verschiedenen Organisationen betrieben, soll die Beförderung des Notarztes im NEF nicht steuerbefreit sein, wenn der Notarzt nicht bei der Rettungsdienstorganisation angestellt ist⁹.

d) Vorhalteleistungen

Neu in den UStR ist die Bestimmung, dass Leistungen zur Sicherstellung der Einsatzbereitschaft (sog. Vorhalteleistungen) nicht steuerbefreit sind, wenn sie nicht von der Rettungsdienstorganisation erbracht werden, die die Beförderung als Hauptleistung erbringt (R 102 Abs. 6 UStR 2005). Offen bleibt, was die Finanzverwaltung unter diesen Vorhalteleistungen versteht.

IV. Würdigung

1. Ärztliche Leistungen

Die Anwendung der in § 4 Nr. 14 UStG geregelten Befreiung von ärztlichen Leistungen im Rahmen des Rettungsdienstes wurde durch das FinMin. Hessen nicht in Erwägung gezogen. Diese steuerrechtliche Schlussfolgerung war seinerzeit nicht zu beanstanden, da die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG an die selbstständige Tätigkeit der Ärzte i. S. des EStG geknüpft war (§ 4 Nr. 14 UStG i. V. mit § 18 EStG). Mittlerweile ist § 4 Nr. 14 UStG in dieser Hinsicht mit Wirkung vom 20. 12. 2003 geändert worden und diese Einschränkung entfallen¹⁰. Es ist daher für die Anwendung dieser Vorschrift unerheblich, ob es sich um einen selbstständigen oder angestellten Arzt handelt, der für die mit den rettungsdienstlichen Aufgaben betraute Körperschaft handelt. Soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, kann sich die rettungsdienstliche Hilfsorganisation auf diese Befreiungsnorm berufen. Für vorhergehende Veranlagungszeiträume kann ggf. auf die begünstigende EuGH-Rechtsprechung verwiesen werden¹¹.

2. Leistungen unter ärztlicher Aufsicht

Das FinMin. Hessen¹² kommt in seiner Verfügung zu dem Schluss, dass die umsatzsteuerliche Befreiungsnorm des § 4 Nr. 16c UStG unter den weiteren dort genannten Tatbestandsmerkmalen zur Steuerbefreiung von rettungsdienstlichen Leistungen einschlägig sein kann. Dazu müssen die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden und 40% der Leistungen gegenüber den Sozialversicherungsträgern, Versicherten nach dem Zweiten Sozialgesetzbuch sowie den Empfängern von Sozialhilfe oder den Versorgungsberechtigten abgerechnet werden.

Die 40-Prozent-Quote ist generell unproblematisch. Fraglich ist, was unter dem Kriterium „ärztliche Aufsicht“ im Rahmen der rettungsdienstlichen Leistungen zu verstehen ist. Sicherlich ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn ein approbierter Arzt am Einsatzort anwesend ist.

Nach den europarechtlichen Regelungen zur USt. sind jedoch nicht nur die ärztlichen, sondern auch arztähnlichen Leistungen umsatzsteuerbefreit (Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der 6. USt.-RL). So hat sich der EuGH in mehreren Entscheidungen mit der Differenzierung zwischen ärztlichen und arztähnlichen Leistungen auseinandergesetzt und ist zu der Auffassung gelangt, dass der Begriff der ärztlichen Heilbehandlung i. S. der 6. USt.-RL sämtliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin umfasst und auch Leistungen von Personen einbezieht, die keine Ärzte sind, aber arztähnliche Leistungen erbringen¹².

Da die richterliche Auslegung des EuGH zu Art. 13 Teil A Abs. 1 c) der 6. USt.-RL für den Stpfl. günstiger als die nationale Vorschrift des § 4 Nr. 16c UStG ist, verdrängt die europäische Regelung die nationale einschränkende USt.-Norm.

Die Personen am Einsatzort, die keine approbierten Ärzte sind, haben je nach Aufgabenstellung unterschiedliche Ausbildungen. Sie reichen – in Abhängigkeit von den Erfordernissen der Rettungsdienstgesetze der einzelnen Bundesländer – in der Notfallrettung von der sog. „geeigneten Person“ über Rettungshelfer und Rettungssanitäter bis zum Rettungsassistenten¹³. In der Notfallrettung muss jedoch immer mindestens ein Rettungsassistent anwesend sein. Der Rettungsassistent ist eine berufsqualifizierende Ausbildung mit einem theoretisch-praktischen Unterricht von 1200 Stunden und einer praktischen Ausbildung auf einer Rettungswache mit 1600 Stunden (§§ 3, 4 und 7 Rettungsassistentengesetz [RettAssG]). Insgesamt umfasst die Ausbildung zum Rettungsassistenten zwei Jahre. Sie endet mit einer staatlichen Prüfung und einem Abschlussgespräch.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich bei der Tätigkeit eines Rettungsassistenten, dem die erforderliche Erlaubnis nach § 2 RettAssG erteilt wurde, um eine heilberufliche Tätigkeit (R 90 Abs. 2 UStR 2005). In der Auslegung des EuGH erfüllen daher auch die heilberuflichen Leistungen eines Rettungsassistenten das Kriterium der arztähnlichen Tätigkeit. Damit ist u. E. das in § 4 Nr. 16c UStG geforderte Merkmal der Leistungserbringung „unter ärztlicher Aufsicht“ erfüllt und auf die arztähnliche Tätigkeit eines Rettungsassistenten auszudehnen. Die Leistungen der am Rettungsdienst beteiligten Hilfsorganisationen können somit bereits unter die Befreiungsnorm nach § 4 Nr. 16c UStG subsumiert werden, wenn am Einsatz ein Rettungsassistent beteiligt ist.

3. Beförderungen im Notarzteeinsatzfahrzeug

Schwierigkeiten bereitet auch die Auffassung der Finanzverwaltung zur Steuerpflicht der NEF-Beförderungen des (nicht bei der Rettungsdienstorganisation angestellten) Notarztes, wenn die anschließende Beförderung des Patienten durch eine andere Organisa-

6... Vgl. FinMin. Hessen vom 25. 9. 2002, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. 3. 3.

7... Vgl. OFD Koblenz vom 14. 9. 1998, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. 2. 1. 3.

8... Vgl. OFD Koblenz vom 14. 9. 1998, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. 2. 1. 4.

9... Vgl. FinMin. Hessen vom 25. 9. 2002, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. 3. 4. D.

10... Vgl. Steueränderungsgesetz 2003 vom 15. 12. 2003, BGBl. I 2003 S. 2645.

11... Vgl. EuGH-Urteil vom 10. 9. 2002 Rs. C-141/00, UStR 2002 S. 513; vom 6. 11. 2003 Rs. C-45/01, UStR 2003 S. 584.

12... Vgl. FinMin. Hessen vom 25. 9. 2002, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. 3. 3.

13... In NRW ist der Einsatz von sog. „geeigneten Personen“ nach dem Landesrettungsdienstgesetz nicht zulässig (vgl. Fn. 3). In anderen Bundesländern ist zum Teil aus Kostengründen der Einsatz einer „geeigneten Person“ als Fahrer möglich.

tion durchgeführt wird. Offenkundig entfällt bei den fraglichen NEF-Fahrten die USt.-Befreiung gem. § 4 Nr. 17b UStG. Weitere Befreiungstatbestände werden von der Verwaltung aber nicht näher untersucht, insbesondere auf § 4 Nr. 16c UStG wird nicht weiter eingegangen, obwohl die Vorschrift vom FinMin. Hessen im Zusammenhang mit den Maßnahmen am Notfallort als einschlägig betrachtet wird¹⁴. Dies lässt vermuten, dass die Beförderung des Notarztes als eine ausschließlich logistische Leistung gesehen wird, deren wesentlicher Gehalt eine reine Transportleistung mit besonderem technischen Aufwand ist¹⁵.

Die Realität sieht jedoch anders aus: Die Fahrer des NEF werden zwangsläufig in die Maßnahmen zur Lebensrettung und Betreuung am Unfallort einbezogen, insbesondere, wenn es sich um schwere Unfälle mit mehreren Verletzten handelt. Sie sollen in erster Linie dem Notarzt assistieren, können aber auch in die Leistungen des übrigen Rettungspersonals eingebunden werden und müssen mit den im NEF mitgeführten medizinischen Apparaturen vertraut sein. Daher schreiben die Rettungsdienstgesetze auch für die Fahrer des NEF entweder die Qualifikation „Rettungsassistent“ vor³ oder setzen eine besondere persönliche Eignung voraus (z. B. § 9 RettG Baden-Württemberg).

Es wäre somit verfehlt, den Gehalt der Leistung auf die bloße Beförderung zu reduzieren. In der Praxis wird auf die Tätigkeit des NEF-Fahrers jedenfalls dann die Befreiung des § 4 Nr. 16c UStG anzuwenden sein (s. Abschn. IV. 2. Leistungen unter ärztlicher Aufsicht), wenn der Fahrer sich an den Rettungs- und Betreuungsmaßnahmen am Notfallort beteiligt. Verfügt der Fahrer über eine Ausbildung zum Rettungsassistenten, ist § 4 Nr. 14 UStG anzuwenden (s. Abschn. IV. 1. Ärztliche Leistungen). Die Beförderung des Notarztes ist daher als Nebenleistung zu dieser Leistung anzusehen, da im Vordergrund die eigene Tätigkeit am Notfallort und die notwendige Fahrt dorthin stehen. Der von der Verwaltung dargestellte Fall einer steuerpflichtigen Beförderung des Notarztes kann u. E. nur dann vorliegen, wenn der Fahrer des NEF am Notfallort nicht rettend tätig wird.

4. Vorhalteleistungen

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17b UStG soll nach R 103 Abs. 6 Satz 2 UStR 2005 nicht in Betracht kommen, wenn Vorhalteleistungen und Hauptleistungen von verschiedenen Unternehmern erbracht werden⁹. Es ist anzunehmen, dass diese Einschränkung auch für die übrigen Befreiungsvorschriften gelten soll. Zunächst wird hier erörtert, was unter einer Vorhalteleistung zu verstehen ist, nachfolgend werden die umsatzsteuerlichen Konsequenzen im Hinblick auf die möglichen Vertragsgestaltungen untersucht.

a) Definition

Als sog. Vorhalteleistungen bezeichnet die Finanzverwaltung Leistungen zur Sicherstellung der Einsatzbereitschaft der Rettungsmittel und des Personals (R 102 Abs. 5 und 6 UStR 2005). Diese Bestimmung bedarf der Konkretisierung.

aa) Rettungswachen

Nach der Terminologie der Rettungsdienstgesetze müssen in den Rettungswachen das notwendige Personal und die Rettungsmittel für Einsätze „zur Verfügung gehalten“ werden (§ 6 Abs. 1 RettG NRW). Hier stehen die Fahrzeuge für den Einsatz bereit, werden mit den notwendigen Gerätschaften und Utensilien für den Einsatz bestückt und je nach Ausstattung der Rettungswache nach den Einsätzen gereinigt bzw. desinfiziert. Das Personal bringt die Bereitschaftszeit in den vorgeschriebenen Aufenthalts- und Ruheräumen. Diese Leistungen müssen in jedem Fall von

einer Rettungsdienstorganisation erbracht werden, die per Vertrag mit dem Träger in das System des öffentlichen Rettungsdienstes eingebunden ist. Der Betrieb einer Rettungswache dürfte daher ohne Zweifel eine Vorhalteleistung i. S. des R 102 Abs. 6 UStR darstellen.

bb) Leitstellen

In der Leitstelle gehen die Notrufe ein, werden ggf. koordiniert und an die Rettungswachen weiter geleitet. I. d. R. wird die Leitstelle vom Träger bzw. der zuständigen Feuerwehr betrieben. In einigen Bundesländern werden die entsprechenden Aufgaben z. T. aber auch Hilfsorganisationen übertragen. Ist der Betrieb der Leitstelle Bestandteil des Rettungsdienstvertrags, stellt die Leitstelle u. E. eine Vorhalteleistung im vorgenannten Sinn dar. Wird hingegen über den Leitstellenbetrieb eine gesonderte, vom eigentlichen Rettungsdienstvertrag losgelöste Vereinbarung geschlossen, liegt eine eigenständige Hauptleistung vor, für die i. d. R. die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 18 UStG anzuwenden sein wird. Da sich hier in der Praxis nicht selten Nachweisprobleme ergeben¹⁶, kann alternativ versucht werden, den Leitstellenbetrieb zum unselbstständigen Bestandteil des Rettungsdienstvertrags zu machen. In diesem Fall wäre die Leitstelle als Nebenleistung zu klassifizieren.

b) Vergütungsformen

Die Vergütungsformen für die Durchführung von Aufgaben im Rettungsdienst differieren in der Praxis je nach Vertragsgestaltung erheblich. Vereinfachend werden hier zwei Grundvarianten betrachtet:

- Die Vergütung erfolgt pro Einsatz (im Folgenden: „Einsatzpauschale“), oder
- die Vergütung erfolgt durch Erstattung der entstandenen Kosten, d. h. unabhängig von der Zahl der tatsächlich durchgeführten Einsätze (im Folgenden: „Kostenerstattung“).

Werden mit dem Träger Einsatzpauschalen vereinbart, scheidet aus der Perspektive der leistenden Organisation u. E. ein Auseinanderfallen von Vorhalte- und Hauptleistung aus, da sich die Vergütung auf das Konglomerat aller Leistungsbestandteile, aber eben nur bezogen auf jeden einzelnen Einsatz bezieht. Mithin werden Vorhalteleistungen, die eventuell für andere Organisationen erbracht werden, nicht vergütet und sind damit nicht Bestandteil des Leistungsaustauschs.

Nur soweit eine Kostenerstattung vereinbart wird, kommt das Einbeziehen von Vorhalteleistungen für andere Organisationen in den Leistungsaustausch überhaupt in Betracht. Ein Leistungsaustausch liegt dann vor, wenn das Vorhalten von Kapazitäten oder Ressourcen für andere Hilfsorganisationen Bestandteil der vertraglichen Vereinbarungen mit dem Träger geworden ist, so dass sich auch ein Teil der Vergütung auf diesen Bestandteil bezieht.

Ergeben sich durch Vorhalteleistungen, die eine Organisation A erbringt, ohne einen entsprechenden Willen zum Leistungsaustausch mit dem Träger Vorteile für eine andere Organisation B, wird von Organisation A kein umsatzsteuerlich relevanter Tatbestand verwirklicht. Allenfalls wird Organisation B ohne ent-

14... Vgl. FinMin. Hessen vom 25. 9. 2002, a.a.O. (Fn. 4), Abschn. 3. 3.
 15... Etwa vergleichbar mit Blut- oder Organtransporten, die i. d. R. mit Fahrzeugen durchgeführt werden, die mit Martinshorn und Blaulicht ausgestattet sind und über technische Vorrichtungen zur Konservierung verfügen.
 16... Insbesondere das Kriterium gem. § 4 Nr. 18c UStG wird in der Praxis nur dann einschlägig sein, wenn schlüssig dargelegt werden kann, dass gewerbliche Anbieter eine Leitstelle nicht zu den mit gemeinnützigen Organisationen vereinbarten Konditionen betreiben könnten.

sprechende Gegenleistung ein wie auch immer gearteter Vorteil zugewendet¹⁷.

Der in den UStR dargestellte Fall des Auseinanderfallens von Vorhalte- und Hauptleistungen („Problemfall“) auf verschiedene Unternehmer kann demnach nur in folgenden Fällen auftreten:

- Im Rettungsdienstvertrag ist der Betrieb einer Leitstelle vorgesehen¹⁸, die auch Leistungen an andere Organisationen erbringt und/oder
- im Rettungsdienstvertrag ist vorgesehen, dass andere Organisationen Kapazitäten einer Rettungswache nutzen können.

In beiden Fällen setzt der „Problemfall“ weiter voraus, dass die Vergütung in Form einer Kostenerstattung geleistet wird. Daher konzentrieren sich die folgenden Darstellungen auf diese Fallkonstellationen.

c) Vorhalteleistungen durch eine Organisation

Erbringt nur eine unter mehreren Hilfsorganisationen, die jeweils mit demselben Träger einen Rettungsdienstvertrag geschlossen haben, Vorhalteleistungen für die anderen Organisationen, ergibt sich Folgendes:

aa) Leitstellen

Ein Auseinanderfallen von Vorhalte- und Hauptleistungen liegt vor, soweit die bei der Leitstelle eingegangenen Notrufe an Rettungswachen weiter gegeben werden, die von anderen Hilfsorganisationen betrieben werden. In diesem Fall ist eine sachgerechte Aufteilung des Entgelts vorzunehmen. Da die einschlägigen Befreiungsnormen auf die Vorhalteleistungen gegenüber anderen Organisationen nicht anwendbar sind, kommt § 4 Nr. 18 UStG in Betracht. Liegen hierfür nicht die Voraussetzungen vor, ist bei gemeinnützigen Hilfsorganisationen der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Nr. 8a UStG anzuwenden, da die Leitstelle notwendiger Bestandteil des öffentlichen Rettungswesens ist¹⁹.

bb) Rettungswachen

Verträge, durch die das Vorhalten von Leistungen in einer Rettungswache einer Organisation A gegenüber einer Organisation B vorgesehen ist, dürften in der Praxis die Ausnahme darstellen. In diesem Fall erhielt Organisation A ein Entgelt für die Nutzungsüberlassung an Organisation B in Form der (anteiligen) Kostenerstattung. Organisation B würde bei der Einbindung in den Rettungsdienst gegenüber dem Träger fremde Ressourcen unentgeltlich nutzen. In diesem Fall wäre ebenfalls eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen.

d) Vorhalteleistungen durch mehrere Organisationen

Erbringen in einer solchen Konstellation mehrere Hilfsorganisationen einander gegenseitig Vorhalteleistungen, kommt es auf die Art der Vertragsgestaltung an:

aa) Leitstellen

Haben die Organisationen zusammen einen Leistungsvertrag mit dem Träger geschlossen, der den Betrieb einer Leitstelle mit einschließt, bilden sie i. d. R. eine GbR, die umsatzsteuerlich als Unternehmerin anzusehen ist (R 16 UStR). Die GbR erbringt damit die Vorhalteleistungen für ihre eigenen Hauptleistungen. Die von den Gesellschaftern in die GbR eingebrachten Gesellschafterleistungen sind nicht umsatzsteuerbar, sofern sie nicht auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen (R 6 Abs. 3 UStR). Der „Problemfall“ kann unter diesen Voraussetzungen nicht auftreten. Dennoch ist grundsätzlich von diesem Modell abzuraten, da es zu ertragsteuerlichen Problemen kommen kann, auf die hier nicht weiter eingegangen wird.

Schwieriger wird es, wenn die Organisationen jeweils eigene Leistungsverträge mit dem Träger geschlossen haben. Einigen sich die Organisationen per Dienstplan über die Besetzung einer gemeinsamen Leitstelle, wird es kaum vermeidbar oder sogar gewünscht sein, dass Notrufe von Organisation A angenommen und die entsprechenden Einsatzbefehle an Organisation B weiter geleitet werden, welche dann den Einsatz durchführt. Ist eine Kostenerstattung vereinbart, ergibt sich der in Abschn. IV. 4. c) dargestellte Fall einer Aufteilung.

Ein Lösungsansatz ist hier, die Leitstelle paritätisch zu besetzen. Es kommt dann nicht zum Auseinanderfallen von Vorhalte- und Hauptleistungen, da die Leistung der Leitstelle in jedem Fall von demselben Unternehmer (mit)erbracht wird, der auch den späteren Einsatz durchführt.

bb) Rettungswachen

Im vorgenannten Fall ist denkbar, dass die Hilfsorganisationen auch eine gemeinsame Rettungswache nutzen. Wenn nun Organisation A den Einsatzbefehl erhielt und hierbei aus Kapazitätsgründen auf Personal oder Sachmittel der Organisation B zurückgreifen würde, läge der „Problemfall“ vor. Wenn aber beide Organisationen eine Kostenerstattung erhalten (s. Abschn. IV. 4. b) Vergütungsformen), lässt sich das Problem einfach dadurch lösen, dass der Einsatzbefehl an beide Organisationen weiter geleitet wird, sodass jede Organisation ihre eigenen Ressourcen nutzt.

V. Arten der Vertragsgestaltung im Rettungsdienst

Für das umsatzsteuerliche Ergebnis ist es von entscheidender Bedeutung, ob es zu einer Übertragung der Aufgabe des Rettungsdienstes oder zu einer Gestellung von Personal und Rettungsmitteln kommt. Diese unterschiedlichen vertraglichen Gestaltungen führen nach Ansicht der Finanzverwaltung zu anderen steuerlichen Lösungen und werden daher im Folgenden näher untersucht.

1. Übertragung der Durchführung der Aufgaben des Rettungsdienstes

Durch vertragliche Vereinbarungen kann die Durchführung des Rettungsdienstes auf eine oder mehrere geeignete Hilfsorganisationen übertragen werden. In diesem Fall sind – soweit die Tatbestandsmerkmale vorliegen – die vorgenannten umsatzsteuerlichen Befreiungsnormen des § 4 Nr. 14, 16c, 17b oder 18 UStG anwendbar.

2. Gestellung von Personal²⁰ und Rettungsmitteln

Zum Teil werden Verträge im Rettungsdienst in der Weise geschlossen, dass die Hilfsorganisation den Trägern rettungsdienstliches Personal und Rettungsmittel überlassen, ohne mit der Durchführung der Aufgaben des Rettungsdienstes betraut zu sein. Somit werden lediglich Gestellungsleistungen gegenüber dem Träger des Rettungsdienstes erbracht.

- 17... Gemeinnützigkeitsrechtlich ist eine solche Zuwendung durch eine gemeinnützige Hilfsorganisation an eine andere unter den Voraussetzungen des § 58 Nr. 2 AO unproblematisch, vgl. z. B. Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 5. Aufl., S. 154.
- 18... Soweit der Leitstellenbetrieb nicht als isolierte Leistung anzusehen ist, siehe hierzu Abschn. IV. 4. a) Definition.
- 19... Der Betrieb des Rettungsdienstes wird in der Praxis die Voraussetzungen des Zweckbetriebs gem. § 66 AO erfüllen. Zur Frage der Unmittelbarkeit vgl. Holland, DB 2005 S. 1487.
- 20... Auf die Gestellung von Personal in bestimmten Fällen i. S. von R 1 Abs. 6 Satz 2 UStR 2005 soll hier nicht näher eingegangen werden.

Vielfach handelt es sich um „fehlgeschlagene“ Rettungsdienstverträge. Die kommunalen Auftraggeber möchten durch diese Vertragsgestaltung lediglich sicherstellen, dass ihr Einfluss auf die betrauten Hilfsorganisationen gewahrt wird. I. d. R. führen diese Verträge jedoch zu Diskussionen mit der Finanzverwaltung.

Aus zivilrechtlicher Sicht ist nach dem Abstraktionsprinzip in einem Rechtsgeschäft immer zwischen dem Erfüllungs- und dem Verpflichtungsgeschäft zu unterscheiden. Das Verpflichtungsgeschäft umfasst die vertragliche Gestaltung zwischen dem Träger des Rettungsdienstes und der Hilfsorganisation. Das Erfüllungsgeschäft umfasst die tatsächlich realisierte Leistung. Das UStG folgt den tatsächlich erbrachten Leistungen eines Unternehmers, die er im Inland und im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 UStG). Maßgebend für die USt. ist das Erfüllungsgeschäft, welches i. d. R. durch das Verpflichtungsgeschäft konkretisiert wird. Soweit das USt.-Recht eine eigene Beurteilung erfordert, ist diese maßgebend²¹. So führt der BFH in seinem Urteil vom 7. 5. 1987 erläuternd aus, dass die schuldrechtliche Vereinbarung dann zurücktritt, „wenn das USt.-Recht für die insoweit maßgebliche tatsächliche Leistungshandlung eigenständige Beurteilungen [. . .] anordnet“²². Dieser Frage wird anhand der einschlägigen Befreiungsnormen weiter nachgegangen.

a) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG

Nach dem strengen Wortlaut des § 4 Nr. 14 UStG sind die „Sätze aus der Tätigkeit als Arzt [. . .] oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit“ umsatzsteuerfrei. Insofern ist zur Anwendung der Vorschrift die tatsächliche Tätigkeit von entscheidender Bedeutung.

Der Gesetzgeber beurteilt – nach gesicherter Rechtsprechung²³ – die ärztliche Tätigkeit als medizinische Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen. Für die Anwendung dieser Vorschrift kommt es somit lediglich darauf an, dass die ausgeübte Tätigkeit den Bereich der Humanmedizin umfasst. Der zivilrechtlich zugrunde liegende Gestellungsvertrag ist somit unerheblich, da gesetzlich auf die tatsächlich erbrachte ärztliche oder ärztähnliche Leistung abzustellen ist.

Vielfach umfassen die Gestellungsverträge zwischen dem Träger und der Hilfsorganisation auch die Rettungsmittel und das Personal. Nur durch das wirksame Zusammenspiel von Rettungsmitteln und dem hierfür ausgebildeten Personal lassen sich diese hochqualifizierten Aufgaben erbringen. Eine Trennung dieses Vertrags in eine steuerpflichtige Gestellung von Rettungsmitteln und eine steuerfreie Personalgestellung ist nicht sachgemäß, da die Rettungsmittel und das erforderliche Personal eine Einheit bilden, die unabdingbar ist, um eine wirksame Notfalleistung erbringen zu können. Die Gestellung der erforderlichen Rettungsmittel zusammen mit dem Personal wird damit in der Praxis eine Nebenleistung zur Hauptleistung darstellen. Insgesamt ergibt sich für die gesamte Leistung die USt.-Befreiung nach § 4 Nr. 14 UStG.

b) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16c UStG

Auch in dieser Norm wird auf die ärztliche oder ärztähnliche Heilbehandlung abgestellt. Somit steht hier ebenfalls die tatsächliche rettungsdienstliche Tätigkeit (Erfüllungsgeschäft) im Vordergrund. Der Gestellungsvertrag als zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft tritt als Konsequenz hinter die erbrachte Leistung zurück. Im Hinblick auf das weitere Tatbestandsmerkmal „unter ärztlicher Aufsicht“ wird auf die Darlegung in Abschn. IV. 2. zur Ausdehnung auf Personen, die humanmedizinische Leistungen nicht als Arzt, sondern als Rettungsassistent erbringen, verwiesen.

c) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 17b UStG

Die Vorschrift umfasst die Beförderung von Kranken und Verletzten in Fahrzeugen, die hierfür besonders hergerichtet sind. Der Gesetzgeber stellt auch in dieser Norm auf die tatsächliche Leistungserbringung/Beförderung und nicht auf die vertragliche Grundlage einer Personal- und/oder Rettungsmittelgestellung ab. Folglich kann das zivilrechtliche Verpflichtungsgeschäft der Personal- und/oder Sachmittelgestellung nicht ausschlaggebend für die umsatzsteuerliche Beurteilung sein.

d) Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG

Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 18 UStG ist daran geknüpft, dass es sich um einen Unternehmer handelt, der ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt, die Leistungen gegenüber einem hilfsbedürftigen Personenkreis erbracht werden und dessen Leistungsentgelte hinter den durchschnittlichen, für derartige Leistungen erbrachten Entgelten zurückbleiben. Wenn die rettungsdienstlichen Aufgaben diese Tatbestandsmerkmale erfüllen, so tritt auch in diesem Fall der Gestellungsvertrag hinter die tatsächliche Leistung zurück. Diese Ansicht wird auch durch die Finanzverwaltung vertreten (R 103 Abs. 5 Satz 1 UStR 2005). Eine Prüfung der Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG muss jedoch im Einzelfall erfolgen.

VI. Zusammenfassung

Zur Umsatzbesteuerung im öffentlichen Rettungsdienst ist festzustellen, dass Körperschaften im Rettungsdienst steuerbefreite Leistungen nach § 4 Nr. 14 UStG erbringen können. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16c ist bereits dann anzuwenden, wenn im Rettungsdiensteinsatz mindestens ein Rettungsassistent beteiligt ist. Dies gilt auch, wenn ein Rettungsassistent oder eine geeignete Person den Notarzt im Notarzteinsatzfahrzeug zum Unfallort befördert und – wie üblich – selbst an den Rettungsmaßnahmen beteiligt ist. Unter dieser Voraussetzung ist es auch nicht schädlich, wenn die anschließende Beförderung des Patienten durch eine andere Rettungsorganisation durchgeführt wird.

Die neu in die UStR aufgenommenen Einschränkungen der Steuerbefreiungen für Vorhalteleistungen, die für andere Organisationen erbracht werden, können u. E. nur eintreten, wenn im Rettungsdienstvertrag die Erstattung der gesamten entstandenen Kosten vereinbart ist. Weiterhin ist Voraussetzung, dass das Vorhalten von Leistungen für andere Organisationen Bestandteil des mit dem Träger vereinbarten Leistungsaustauschs ist.

Werden Rettungsdienstverträge in der Form geschlossen, dass dem Träger lediglich Personal und Rettungsmittel „gestellt“ werden, hat dies im Ergebnis keine Auswirkung auf die Anwendung der einschlägigen USt.-Befreiungsnormen, da es im USt.-Recht ausschließlich auf das Erfüllungsgeschäft, d. h. auf die erbrachte Tätigkeit ankommt. Mithin kann es keinen Unterschied machen, ob Vertragsbestandteil die Leistung an sich oder die Zurverfügungstellung von Personen oder Sachmitteln ist, die bei der entsprechenden Tätigkeit zum Einsatz kommen.

21... Vgl. *Zeuner*, in: *Bunjes/Geist*, Komm. z. UStG, 8. Aufl., § 1 Rdn. 19.

22... BFH-Urteil vom 7. 5. 1987 V R 56/79, BStBl. II 1987 S. 582 = DB 1987 S. 1976. Ebenso Urteil vom 9. 3. 1995 V R 102/89, BStBl. II 1995 S. 564 = DB 1985 S. 1795 (2. Leitsatz).

23... Vgl. *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, a.a.O. (Fn. 21), § 4 Nr. 14 UStG Rdn. 14; BFH-Urteil vom 26. 5. 1977 V R 95/76, BStBl. II 1977 S. 879 = DB 1978 S. 60; vom 11. 7. 1963 V 268/60 U, BStBl. III 1963 S. 547 = DB 1963 S. 1666; EuGH-Urteil vom 14. 9. 2000 Rs. C-384/98, UStR 2000 S. 432; vom 20. 11. 2003 Rs. C-307/01, UR 2004 S. 75, m. w. N.

Insgesamt können im Rettungsdienst eine ganze Reihe von Befreiungsvorschriften für diese Tätigkeit greifen, wobei die meisten Vorschriften in der Weise ausgestaltet sind, dass sie nicht auf eventuell bestehende Auftragsverhältnisse oder auf die Ausführung durch eine gemeinnützige Hilfsorganisation abstellen. Dies ist für einen Staat, der sich der sozialen Marktwirtschaft verpflichtet fühlt, auch der richtige Weg. Der Staat verfolgt in umsatzsteuerlicher Hinsicht primär nicht eine Begünstigung der gemeinnützigen Hilfsorganisationen, sondern die Entlastung der Träger des Gesundheitswesens – der Sozialversicherung und der Sozialhilfe. Dieser Ansatz wird jedoch in der letzten Zeit durch die Finanzverwaltung konterkariert, gerade indem sie die Leistungen der Hilfsorganisationen im Rettungsdienst zum Teil als umsatzsteuerpflichtig ansieht und sie somit letztlich für die Träger des Gesundheits-

wesens verteuert. Diese Auslegung der Finanzverwaltung ist politisch und volkswirtschaftlich nicht zielführend.

Problematisch ist allerdings, dass die meisten bestehenden Rettungsdienstverträge keine Möglichkeit der Weiterbelastung der USt. an den Träger vorsehen. Somit würden die gemeinnützigen Hilfsorganisationen – bis zur Kündigungsmöglichkeit der bestehenden Verträge – für einige Jahre mit der USt. belastet. Damit würden ihnen Gelder entzogen, die sie zur Linderung von Notleidenden Menschen (z. B. Opfern von Dürrekatastrophen oder Flutopfern) verwenden. Insofern wird weder politisch noch wirtschaftlich dem Willen des Gesetzgebers Rechnung getragen und auch der in umsatzsteuerlicher Hinsicht bestehende Auslegungsrahmen durch die Finanzverwaltung überschritten.