

Urteil vom 29. Juli 2015, XI R 23/13

Zur Umsatzsteuerfreiheit der weiteren Lagerung von im Rahmen einer Fruchtbarkeitsbehandlung eingefrorenen Eizellen durch einen Arzt

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst c, UStG § 4 Nr 14, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , UStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. März 2013, Az: 5 K 9/11

Leitsätze

Die weitere Lagerung von im Rahmen einer Fruchtbarkeitsbehandlung eingefrorenen Eizellen durch einen Arzt gegen ein vom Patienten gezahltes Entgelt ist umsatzsteuerfrei, wenn damit ein therapeutischer Zweck verfolgt wird, z.B. zur Herbeiführung einer weiteren Schwangerschaft bei einer andauernden organisch bedingten Sterilität. Auf die ausdrückliche Äußerung eines entsprechenden (weiteren) Kinderwunsches kommt es nicht an .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14. März 2013 5 K 9/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GbR. Sie betrieb in den Streitjahren (2004 bis 2007) eine Arztpraxis für Reproduktionsmedizin, in der die komplette Diagnostik und Therapie von Paaren mit Kinderwunsch stattfand.
- 2** Die Praxis führte künstliche Befruchtungen durch. Dazu wurden zunächst der Patientin --oftmals nach vorheriger Hormonbehandlung-- Eizellen entnommen. Diese Eizellen (regelmäßig nicht mehr als fünf) wurden befruchtet, anschließend in der Praxis in flüssigem Stickstoff bei -196°C eingefroren (kryokonserviert) und gelagert. Das Einfrieren und die Lagerung erfolgte nur für eigene Patienten mit der Diagnose "Unfruchtbarkeit", d.h. wenn bei einem der beiden fortpflanzungswilligen Partner eine organisch bedingte Sterilität vorlag.
- 3** Die Klägerin schuldete aufgrund der abgeschlossenen Verträge die Aufbereitung der Eizellen für das Einfrieren, das Einfrieren selbst und die erstmalige Lagerung für die Dauer von zwei Jahren (erstmalige Konservierung). Die Abrechnung der erstmaligen Konservierung erfolgte durch eine Abrechnungsstelle.
- 4** Die Verträge konnten --darum geht es im Streitfall-- verlängert werden. Kurz vor Ablauf der Lagerungszeit forderte die Klägerin die Patienten auf, mitzuteilen, ob das gelagerte Material vernichtet oder die Lagerung der Eizellen für ein weiteres Jahr gegen ein bestimmtes Entgelt verlängert werden solle (Vertragsverlängerung). Die Aufforderung wurde danach jährlich wiederholt; eine zeitliche Begrenzung für die Dauer der Lagerung war nicht vorgesehen. Die Abrechnung der Kosten für die Vertragsverlängerung nahm die Klägerin gegenüber den Patienten selbst vor.
- 5** Die Klägerin behandelte sämtliche Leistungen als nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung (UStG a.F.) steuerfrei. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte nach einer Außenprüfung der Auffassung der Klägerin nur hinsichtlich der Leistungen für die erstmalige Konservierung und Lagerung. Die Umsätze der Klägerin aus der verlängerten Lagerung behandelte es in

den geänderten Umsatzsteuerbescheiden vom 14. April 2010 als steuerpflichtig und ließ die damit zusammenhängenden Vorsteuerbeträge zum Abzug zu. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

- 6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Sein Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 978 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Entgegen der Auffassung des FG stelle die Lagerung von befruchteten Eizellen keine steuerfreie Heilbehandlung dar, soweit keine Fruchtbarkeitsbehandlung stattfindet bzw. konkret geplant sei.
- 9 Eine ärztliche Heilbehandlung zur Herbeiführung einer Schwangerschaft sei beendet, wenn das Kind geboren werde. Danach finde trotz weiterhin vorliegender organisch bedingter Sterilität keine Behandlung der Sterilität mehr statt.
- 10 Das Einfrieren und Lagern von Eizellen sei für sich gesehen keine Heilbehandlungsleistung und könne daher nur als Nebenleistung steuerfrei sein. Ein therapeutischer Zweck der Lagerung sei erst dann zu bejahen, wenn ein über den ersten Behandlungsvertrag und die erste Schwangerschaft hinausgehender Kinderwunsch bzw. Behandlungswunsch vorhanden sei. Hierzu habe das FG keine Feststellungen getroffen.
- 11 Das FG berücksichtige nicht, dass nicht jede Lagerung auch zu einem entsprechenden Behandlungserfolg führen solle. Es stehe den Patienten auch ohne konkreten weiteren Kinderwunsch frei, sich für eine weitere Lagerung zu entscheiden. Komme es zu einer vorab geplanten erneuten Schwangerschaft, sei ohne Zweifel von einer steuerfreien Heilbehandlung auszugehen. Erfolge die Aufbewahrung der Eizellen aber nur für den ungewissen Fall einer Weiterbehandlung, stelle die (weitere) Lagerung keine ärztliche Leistung dar.
- 12 Für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung sei unerheblich, ob die Aufbewahrung der Eizellen aus medizinischen Gründen unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit das mildeste Mittel sei.
- 13 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Sache an das FG zurückzuverweisen.
- 14 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Sie hält die Vorentscheidung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die infolge der Vertragsverlängerung ausgeführten Umsätze der Klägerin steuerfrei sind.
- 18 1. Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG a.F. waren die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker umsatzsteuerfrei.
- 19 Diese Vorschrift setzte zunächst Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) und seit 2007 Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in nationales Recht um. Danach befreien die Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artzähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Steuer.
- 20 a) § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG a.F. ist im Lichte dieser Bestimmungen richtlinienkonform auszulegen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. November 2014 XI R 11/13, BFHE 248, 389,

BFH/NV 2015, 297, Rz 17; vom 4. Dezember 2014 V R 16/12, BFHE 248, 416, BFH/NV 2015, 645, Rz 10).

- 21** b) Der Begriff "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" erfasst Leistungen medizinischer Art, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden (vgl. z.B. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Future Health Technologies vom 10. Juni 2010 C-86/09, EU:C:2010:334, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2010, 540, Rz 41; PFC Clinic vom 21. März 2013 C-91/12, EU:C:2013:198, Deutsches Steuerrecht 2013, 757, Rz 27, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 248, 389, BFH/NV 2015, 297, Rz 20).
- 22** Zwar müssen die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin einem therapeutischen Zweck dienen, doch folgt daraus nicht zwangsläufig, dass die therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist (vgl. z.B. EuGH-Urteile CopyGene vom 10. Juni 2010 C-262/08, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 29, m.w.N.; Verigen Transplantation Service International vom 18. November 2010 C-156/09, EU:C:2010:695, UR 2011, 215, Rz 24; BFH-Urteil vom 19. März 2015 V R 60/14, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2015, 939, Rz 13).
- 23** c) Dagegen sind Leistungen, die zu einem anderen Zweck als dem der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen durchgeführt werden und keinem solchen therapeutischen Ziel dienen, keine Heilbehandlungen (BFH-Urteil in BFHE 248, 389, BFH/NV 2015, 297, Rz 22, m.w.N.).
- 24** 2. Das FG hat nach diesen Grundsätzen die Steuerfreiheit der von der Klägerin erbrachten Leistungen bejaht, was revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist.
- 25** a) Das FG hat festgestellt, dass die (verlängerte) Lagerung nur in den Fällen erfolgte, in denen eine organisch bedingte Sterilität bei einem der beiden fortpflanzungswilligen Partner vorlag, und dies dahingehend gewürdigt, dass die über den Zeitpunkt der erstmaligen Schwangerschaft hinausgehende Lagerung der Eizellen der Herbeiführung einer weiteren Schwangerschaft und damit weiterhin therapeutischen Zwecken diene. Es hat dargelegt, dass ein enger Zusammenhang zwischen der zeitlich vorgelagerten Dienstleistung (Lagerung der befruchteten Eizellen) und der ärztlichen Heilbehandlung (Implementierung derselben zum Zweck einer erneuten Schwangerschaft) bestand, weil "die Verwendung der kryokonservierten Eizellen zur Herbeiführung einer (weiteren) künstlichen Befruchtung nach dem Stand der medizinischen Wissenschaft (Reproduktionstechnik) möglich und geboten ist und dadurch die mindestens bei einem der fortpflanzungswilligen Partner vorhandene Krankheit der organischen Sterilität gelindert werden kann".
- 26** Die Würdigung des FG, die Vertragsverlängerung habe weiterhin therapeutischen Zwecken (Herbeiführung einer weiteren Schwangerschaft) gedient, ist aufgrund der tatsächlichen Feststellungen des FG möglich. Insbesondere haben die Patienten regelmäßig über die Fortsetzung der Lagerung neu entschieden und sich diese etwas kosten lassen. Es kommt deshalb im Streitfall nicht darauf an, ob die nach den Feststellungen des FG "fortpflanzungswilligen" Partner gegenüber der Klägerin ausdrücklich einen weiterhin vorliegenden Kinderwunsch geäußert haben.
- 27** Diese --mithin mögliche-- tatsächliche Würdigung des FG verstößt außerdem weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze und wurde auch nicht mit Verfahrensrügen angegriffen. Sie bindet damit gemäß § 118 Abs. 2 FGO den Senat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. November 2013 XI R 24/11, BFHE 243, 471, BFH/NV 2014, 471, Rz 43 und 44, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2014 XI B 49/14, BFH/NV 2015, 363, Rz 8).
- 28** b) Soweit das FA mit der Revision anführt, die (bloße) Zustimmung der Patienten zur Fortsetzung der Lagerhaltung und die Tatsache, dass sich die Patienten die Lagerung "etwas kosten lassen", reiche nicht aus, um einen Zusammenhang mit einer konkreten, möglicherweise in der Zukunft liegenden Hauptleistung herzustellen, da dieser Zusammenhang erst mit dem Abschluss eines erneuten Behandlungsvertrages bzw. dem Beginn medizinisch erforderlicher Vorbehandlungen entstehe, setzt es lediglich seine Würdigung an die Stelle der vertretbaren Würdigung des FG.
- 29** c) Der Würdigung des FG steht --entgegen der Auffassung des FA-- die Rechtsprechung des EuGH nicht entgegen.
- 30** Diese erfordert für die betreffende Steuerbefreiung einen hinreichend engen Zusammenhang mit einer ärztlichen Heilbehandlung; deshalb erfasst die Steuerbefreiung keine Tätigkeiten, die etwa in der Entnahme, der Beförderung und der Analyse von Nabelschnurblut sowie in der Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen bestehen,

wenn die Heilbehandlung, mit der diese Tätigkeiten nur eventuell verbunden sind, weder stattgefunden noch begonnen hat, noch geplant ist (EuGH-Urteil CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Leitsatz).

- 31** Steuerfrei wäre danach auch nicht etwa die Lagerung von Eizellen oder Spermien ohne medizinischen Anlass (sog. Social Freezing). Nach den Feststellungen des FG lag jedoch in allen streitbefangenen Fällen eine organisch bedingte Sterilität, d.h. eine Krankheit, vor, zu deren Linderung die Lagerung von befruchteten Eizellen medizinisch möglich und geboten ist. Im Gegensatz dazu war in dem vom EuGH entschiedenen Fall CopyGene unstrittig, dass es eine Heilbehandlung (unter Verwendung der Stammzellen) in den meisten Fällen "nicht gibt und wahrscheinlich nie geben wird" (EuGH-Urteil CopyGene, EU:C:2010:328, UR 2010, 526, Rz 47).
- 32** 3. Im Hinblick auf den nach dem Sitzungsprotokoll dem FG von der Klägerin vorgelegten Vertrag über die "Kryokonservierung und Lagerung von Humansperma" weist der Senat ergänzend darauf hin, dass diese Grundsätze auch in den Fällen gelten, in denen aufgrund einer ärztlich festgestellten organisch bedingten Sterilität nicht Eizellen, sondern "Keimmaterial des Auftraggebers aus Ejakulation" (Spermien) eingefroren wurden.
- 33** 4. Die vom FA hilfsweise beantragte Zurückverweisung der Sache scheidet aus.
- 34** Das FA begründet dies damit, das FG müsse Feststellungen dazu nachholen, ob die Patienten in den streitbefangenen Fällen der Lagerung der Eizellen über den Zeitpunkt der erstmaligen Schwangerschaft hinaus tatsächlich "fortpflanzungswillig" waren.
- 35** Hierzu hat das FG in den Entscheidungsgründen ausgeführt, die Klägerin habe in der mündlichen Verhandlung erläutert, dass die kryokonservierten Eizellen regelmäßig bereits innerhalb eines Zeitraums von ein bis fünf Jahren nach erfolgreicher erster Schwangerschaft verwendet werden, um eine weitere Schwangerschaft herbeizuführen. In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, dass sich die Klägerin vor Ablauf der jeweils einjährigen Laufzeit der Verwahrungsverträge durch Rücksprache mit den Patienten stets vergewissere, ob die kryokonservierten Eizellen weiterhin für Schwangerschaftszwecke gelagert und verwendet werden sollten (Rz 49 des Urteils). Das FG hatte offenbar an der Richtigkeit dieses Vorgangs der Klägerin keine Zweifel.
- 36** Das FA hat nicht dargelegt, dass es den Vortrag der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem FG bestritten oder dass es gar einen dahingehenden Beweisantrag gestellt hat. Sein Revisionsvorbringen hierzu, diese Angaben der Klägerin seien "nicht nachgewiesen", rechtfertigt eine Zurückverweisung der Sache an das FG nicht.
- 37** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de