

# Urteil vom 24. August 2017, V R 25/16

## Medizinische Laborleistungen in der Umsatzsteuer

ECLI:DE:BFH:2017:U.240817.VR25.16.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 14 Buchst a, UStG § 4 Nr 14 Buchst b S 2 DBuchst bb, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst c, UStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 02. September 2015, Az: 16 K 340/12

## Leitsätze

Medizinische Analysen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor außerhalb der Praxisräume des praktischen Arztes durchgeführt werden, der sie angeordnet hat, können nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG steuerfrei sein .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 3. September 2015 16 K 340/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, betrieb im Streitjahr 2009 ein medizinisches Labor. Die Klägerin untersuchte biologisches Probenmaterial (Blutproben oder Serum), das ihr von Ärzten und Heilpraktikern zugesandt wurde. Sie untersuchte diese Proben labortechnisch zur Bestimmung von IgG-Antikörpern beim Nachweis von Nahrungsmittelallergien. Krankheitsbilder, bei denen Therapeuten in Absprache mit den Patienten den Test einsetzten, waren chronische Magen-Darm-Probleme, chronische Hautprobleme, chronische Schmerzen, rheumatische Erkrankungen, Aufmerksamkeitsdefizite, Atemwegsbeschwerden und chronisches Übergewicht.
- 2** Ihre Aufträge erhielt die Klägerin von den jeweiligen Patienten, gegenüber denen sie ihre Leistungen auch abrechnete. Die Klägerin beschäftigte in ihrem Labor durchschnittlich vier Arbeitnehmer, von denen zwei die Berufsausbildung zur technischen Assistentin in der Medizin hatten. Die "Befundung" der Laborergebnisse wurde seitens der Klägerin durch einen Doktor der Biologie und einen Doktor der Chemie vorgenommen. Das Labor stand unter Leitung eines Allgemeinmediziners, der die Analytik der Testverfahren und auffällige Befunde kontrollierte.
- 3** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Leistungen der Klägerin steuerpflichtig seien und erließ einen entsprechenden Änderungsbescheid, der im Einspruchsverfahren geändert wurde. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 4** Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1825 veröffentlichten Urteil statt. Danach sind die Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres --2009-- (UStG) steuerfrei. Unter Berücksichtigung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs

(BFH) komme es für die Steuerfreiheit nicht auf ein zwischen dem Behandelnden und dem Patienten bestehenden Vertrauensverhältnis an.

- 5 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Die Steuerfreiheit erfordere ein Vertrauensverhältnis.
- 6 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das Vertrauensverhältnis sei kein geeignetes Abgrenzungskriterium. Sie sei kein Zentrum oder Einrichtung i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL. Hilfsweise sei auf sie weiterhin die 40 %-Grenze nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG a.F. anzuwenden und die Sache insoweit an das FG zurückzuverweisen. Sie habe sich nicht auf technische Analysen beschränkt, sondern sei auch bei der Befunderhebung tätig geworden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat bei seinem Urteil nicht hinreichend berücksichtigt, dass medizinische Analysen, die --wie im Streitfall von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor-- außerhalb der Praxisräume des sie anordnenden praktischen Arztes durchgeführt werden, nur nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, nicht aber auch nach Buchst. a dieser Vorschrift steuerfrei sind.
- 10 1. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG befreit die "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". Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL. Steuerfrei sind danach "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden".
- 11 § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG befreit "Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden". Nach Satz 2 Doppelbuchst. bb sind diese Leistungen auch steuerfrei, wenn sie von "Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch teilnehmen oder für die Regelungen nach § 115 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch gelten" erbracht werden. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL. Steuerfrei sind danach "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".
- 12 2. Zur Abgrenzung der Anwendungsbereiche von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL hat der EuGH im Urteil LuP vom 8. Juni 2006 C-106/05 (EU:C:2006:380) entschieden, dass bei medizinischen Analysen, die von --in privatrechtlicher Form organisierten-- Laboren außerhalb der Praxisräume des praktischen Arztes durchgeführt werden, der sie angeordnet hat, zu prüfen ist, ob die Analysen unter Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b 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) fallen können. Der EuGH hat dies bejaht, da derartige Labore als Einrichtung "gleicher Art" wie "Krankenanstalten" und "Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik" anzusehen sind (EuGH-Urteil LuP, EU:C:2006:380, Rz 35). Zu den nach dieser Bestimmung zu erfüllenden Voraussetzungen hat der EuGH entschieden, dass es der Steuerfreiheit nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG "immanent [ist], dass die Befreiung der medizinischen Analysen an Bedingungen geknüpft

werden kann, die für die Ärzte, die die Analysen angeordnet haben, nicht gelten" (EuGH-Urteil LuP, EU:C:2006:380, Rz 46).

- 13** 3. Der erkennende Senat hat sich dem angeschlossen und entschieden, dass "der EuGH die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG von den ärztlichen Heilbehandlungen, die von einem in privatrechtlicher Form organisierten Labor nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG erbracht werden, nach dem Ort ab[grenzt], an dem die Leistungen erbracht werden (Rz 22 und 39 des EuGH-Urteils LuP, EU:C:2006:380). Nach Buchst. c sollen Leistungen steuerfrei sein, die außerhalb von Krankenhäusern (oder ähnlichen Einrichtungen) im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses erbracht werden, sei es in den Praxisräumen des Behandlenden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort, für alle anderen ärztlichen Leistungen soll Buchst. b eingreifen" (BFH-Urteil vom 15. März 2007 V R 55/03, BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31, unter II.1.b).
- 14** Der erkennende Senat ist dabei für die alte Rechtslage (vor der im Streitjahr maßgeblichen Änderung durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 --JStG 2009-- BGBl I 2008, 2794) davon ausgegangen, dass diese "der Richtlinie 77/388/EWG zugrunde liegende Systematik ... sich aber nicht im Wege der Auslegung in das nationale Umsatzsteuergesetz übertragen [lässt], soweit es diesem Ansatz des europäischen Rechts schon dem Grunde nach nicht folgt. In § 4 Nr. 14 UStG 1980/1991/1993 finden sich sowohl Ärzte als auch klinische Chemiker, deren Leistungen nicht in der Arztpraxis oder der Wohnung des Patienten erbracht werden, als auch solche, bei denen dies der Fall ist. Durch das UStG 1980 wurde die Befreiung nach § 4 Nr. 14 UStG 1980/1991/1993 auf die klinischen Chemiker ausgedehnt, um eine Wettbewerbsbenachteiligung dieser Unternehmer gegenüber den Laborärzten zu verhindern (BTDrucks 8/2827, S. 14). Das nationale Gesetz knüpft damit hinsichtlich der Steuerbefreiung (auch der Laborärzte) in erster Linie an den Beruf an und nicht an den Ort der Leistung. Die von § 4 Nr. 14 UStG 1980/1991/1993 erfassten Umsätze können nicht gegen den Gesetzeswortlaut im Wege der Auslegung in den Anwendungsbereich des § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG 1980/1991/1993 'umdefiniert' werden. Es bleibt vielmehr dabei, dass sich in einem derartigen Fall der Steuerpflichtige auf das für ihn günstigere nationale Recht --wie hier § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG 1980/ 1991/1993-- berufen kann, solange dieses nicht entsprechend den Vorgaben der Richtlinie 77/388/EWG angepasst wird".
- 15** 4. Diese vom erkennenden Senat für erforderlich gehaltene Anpassung hat das JStG 2009 vorgenommen. Wie sich aus der amtlichen Gesetzesbegründung (BTDrucks 16/10189, S. 74) ergibt, bezweckte der nationale Gesetzgeber damit ausdrücklich eine Anpassung an die unionsrechtliche Systematik: "Kriterium für die Abgrenzung des Anwendungsbereichs der beiden Befreiungstatbestände in Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe b und c MwStSystRL ist weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung. Der EuGH hat festgestellt, dass solche Leistungen nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe b MwStSystRL von der Mehrwertsteuer zu befreien sind, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung wie der des Schutzes der menschlichen Gesundheit bestehen, während Buchstabe c auf Leistungen anwendbar ist, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z.B. in den Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil Dornier vom 6. November 2003 C-45/01, EU:C:2003:595, Rz 47)". Dabei wurden die Leistungen der "Einrichtungen von Laborärzten oder klinischen Chemikern" entsprechend der unionsrechtlichen Systematik ausdrücklich dem neuen § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG zugeordnet (BTDrucks 16/10189, S. 75).
- 16** 5. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die bislang --von seinem Rechtsstandpunkt aus zu Recht-- fehlenden Feststellungen zur Anwendung von § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. bb UStG nachzuholen haben. Dabei wird das FG auch zu entscheiden haben, ob diese Regelung im Hinblick auf einen unzulässigen Bedarfsvorbehalt unionsrechtswidrig sein könnte (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 2014 V R 20/14, BFHE 248, 376, BStBl II 2016, 785).
- 17** Eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG kommt im Streitjahr 2009 aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht Betracht. Gegebenenfalls sind hierzu im zweiten Rechtsgang weitere Feststellungen zu treffen.
- 18** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.