

# Beschluss vom 07. Juli 2022, V R 10/20

## Steuerfreie Heilbehandlung

ECLI:DE:BFH:2022:B.070722.VR10.20.0

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 14 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst c, FGO § 126a, UStG § 4 Nr 14 Buchst b, UStAE Abschn 4.14.2 Abs 4 S 2, UStAE Abschn 4.14.2 Abs 4 S 4, UStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 06. Februar 2020, Az: 5 K 158/17 U

## Leitsätze

Die isolierte Einlagerung eingefrorener Eizellen ist jedenfalls dann gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei, wenn sie im Rahmen eines therapeutischen Kontinuums mit einer Kryokonservierung erfolgt, bei dem Einlagerung und Kryokonservierung zwar durch zwei unterschiedliche Unternehmer durchgeführt werden, für die aber dieselben Ärzte tätig sind.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 06.02.2020 - 5 K 158/17 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist Gesamtrechtsnachfolgerin einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zur Kryokonservierung (GbR), deren Gesellschafter die Ärzte E, O und H waren. Die GbR wurde mit Wirkung zum 10.04.2018 in die Klägerin eingebracht. Die Gesellschafter der GbR waren Fachärzte für Frauenheilkunde und Geburtshilfe. Diese betrieben im Jahr 2014 (Streitjahr) zugleich das Medizinische Versorgungszentrum K (MVZ) in der Rechtsform einer Partnerschaftsgesellschaft, ohne dass eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) vorlag.
- 2** Die GbR war im Bereich der Kryokonservierung zum Zweck der medizinisch indizierten künstlichen Befruchtung in Fällen tätig, in denen eine organisch bedingte Sterilität bei einem der beiden fortpflanzungswilligen Partner vorlag. Nach § 1 des Gesellschaftsvertrages bestand der Gesellschaftszweck im tiefgekühlten Einlagern von Samen- und Eizellen. Wurde im Rahmen der Kinderwunschbehandlung von den Patienten die Entscheidung über eine Kryokonservierung getroffen, schlossen die Patienten mit dem MVZ einen "Vertrag über die Kryokonservierung von I. Eizellen im Vorkernstadium ... und/oder II. Embryonen" ab. Zudem schlossen die Patienten mit der GbR einen Vertrag über deren "Lagerung" ab.
- 3** Für das Streitjahr stimmte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) der am 10.03.2016 eingegangenen Umsatzsteuerjahreserklärung der GbR, die zu einer Vergütung führte, mit Mitteilung vom 31.03.2016 zu. Hiergegen legte die GbR Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 13.12.2016 als unbegründet zurückwies.
- 4** Demgegenüber hatte die vom Finanzgericht (FG) als zulässig angesehene Klage Erfolg. Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 617 veröffentlichten Urteil erbrachte die GbR mit der Einlagerung von kryokonservierten Eizellen und Samenzellen zum Zweck der medizinisch indizierten künstlichen Befruchtung in Fällen, in denen eine organisch bedingte Sterilität bei einem der beiden fortpflanzungswilligen Partner vorgelegen

habe, eine steuerfreie Heilbehandlung. Dem stehe nicht entgegen, dass die vorgehende oder sich anschließende Fruchtbarkeitsbehandlung von einem anderen Unternehmer oder Dritten durchgeführt werde. Denn die Einlagerung bilde einen unerlässlichen, festen und untrennbaren Bestandteil des Gesamtverfahrens der künstlichen Befruchtung, das einem therapeutischen Zweck diene und (zusammen mit der Lagerung) aus der Entnahme von Eizellen, der Konservierung durch Einfrieren und dem späteren Wiedereinsetzen bestehe.

- 5 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es die Verletzung materiellen Rechts geltend macht. Nach Abschn. 4.14.2 Abs. 4 Satz 4 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) sei die bloße Lagerung eingefrorener Eizellen oder Spermien durch dritte Unternehmer, wie z.B. Kryobanken, die nicht auch die vorhergehende oder die sich ggf. anschließende Fruchtbarkeitsbehandlung erbringen, regelmäßig umsatzsteuerpflichtig. Dies gelte auch, wenn es --wie im Streitfall-- um Kryokonservierung von befruchteten Eizellen (Eizellen im Vorkernstadium) gehe, da es sich um Leistungen zweier Unternehmer handele, die getrennt voneinander zu beurteilen seien. Das MVZ erbringe die Heilbehandlung, nicht aber auch die GbR mit der Kryokonservierung. Diese Leistung sei nur als Nebenleistung steuerfrei. Die GbR habe daher die weiteren Voraussetzungen selbst erfüllen müssen. Es liege auch kein Teil eines Gesamtverfahrens vor, da die Leistung der GbR eigenständig betrachtet werden müsse. Die Personenidentität der beiden Gesellschaften ändere daran nichts, da es sich gleichwohl um zwei eigenständige Unternehmen gehandelt habe. Die Kryokonservierung sei weder eine Heilbehandlung noch sei die GbR eine anerkannte Einrichtung i.S. von § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 UStG gewesen. Die unternehmerbezogene Voraussetzung müsse auch bei einer Betrachtung als Teil eines Gesamtverfahrens vorliegen. Die seit 2009 geänderte Rechtslage zu den Laborärzten sei zu beachten.
- 6 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die GbR sei im Verhältnis zum MVZ kein drittes Unternehmen und auch nicht am Markt eigen- oder selbständig tätig. Sie habe ausschließlich Leistungen für das MVZ und die dort behandelten Patienten erbracht. Es sei kein sog. social freezing vorgenommen worden. Die GbR sei wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch in das MVZ eingegliedert gewesen. Für die GbR und das MVZ seien dieselben Ärzte tätig geworden. Die Ausgliederung der GbR aus dem MVZ sei nur aufgrund der früheren Auffassung der Finanzverwaltung zur Vermeidung einer gewerblichen Tätigkeit erfolgt. Es liege ein therapeutisches Kontinuum vor. Die Konservierung dürfe nur von einem Arzt vorgenommen werden.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unter Hinweis auf die maßgeblichen Gründe unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Der Wechsel in der Richterbank bei der Beschlussfassung gegenüber der Beratung steht der Anwendung des § 126a FGO nicht entgegen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die GbR mit der Einlagerung von kryokonservierten Eizellen und Samenzellen zum Zweck der medizinisch indizierten künstlichen Befruchtung in Fällen, in denen eine organisch bedingte Sterilität bei einem der beiden fortpflanzungswilligen Partner vorliegt, eine steuerfreie Heilbehandlung erbracht hat.
- 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 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Danach sind "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden", steuerfrei.
- 11 2. Hierzu hat der BFH bereits entschieden, dass die weitere Lagerung von im Rahmen einer Fruchtbarkeitsbehandlung eingefrorenen Eizellen durch einen Arzt gegen ein vom Patienten gezahltes Entgelt

steuerfrei ist, wenn damit ein therapeutischer Zweck verfolgt wird, wie er z.B. bei der Herbeiführung einer weiteren Schwangerschaft im Hinblick auf eine andauernde organisch bedingte Sterilität besteht (BFH-Urteil vom 29.07.2015 - XI R 23/13, BFHE 251, 86, BStBl II 2017, 733, Leitsatz). Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat, der sich dem anschließt, hierauf Bezug.

- 12** 3. Auf dieser Grundlage ist auch die isolierte Einlagerung eingefrorener Eizellen steuerfrei. Denn das BFH-Urteil in BFHE 251, 86, BStBl II 2017, 733 bezieht sich auf die "weitere Lagerung" als eigenständige Leistung, ohne dass es für die Steuerfreiheit dieser Leistung darauf ankommt, dass damit weitere Leistungen wie etwa "Fruchtbarkeitsbehandlungen, z.B. das Einfrieren (Kryokonservierung) ... von Eizellen oder Spermien" (vgl. hierzu Abschn. 4.14.2 Abs. 4 Satz 1 UStAE) verbunden sind. Ist damit die "Lagerung" bereits als eigenständige Leistung steuerfrei, kann diese Steuerfreiheit nicht davon abhängig gemacht werden, ob ihr eine Leistung mit weitergehenden Leistungsmerkmalen vorausging.
- 13** Soweit die Finanzverwaltung demgegenüber die Steuerfreiheit für die Lagerung eingefrorener Eizellen oder Spermien als dem einzigen Leistungsgegenstand davon abhängig macht, ob es sich um eine "weitere Lagerung" (Abschn. 4.14.2 Abs. 4 Satz 2 UStAE) oder um eine "bloße Lagerung" (Abschn. 4.14.2 Abs. 4 Satz 4 UStAE) handelt und für den Fall der bloßen Lagerung eine zur Steuerpflicht führende Regelvermutung aufstellt, folgt der Senat dem jedenfalls nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht, da es in beiden Fällen gleichermaßen --und bezogen auf den Leistungsinhalt ohne Unterschied-- um eine Lagerung als eigenständige Leistung geht.
- 14** 4. Danach erweist sich das Urteil des FG als zutreffend. Für die GbR waren ihre Gesellschafter tätig, die unstreitig über die in § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG vorausgesetzte Berufsqualifikation verfügten. Die Lagerung ist zudem als Teil einer Heilbehandlung anzusehen (s. oben II.3.).
- 15** 5. Die hiergegen gerichteten Einwendungen des FA greifen nicht durch.
- 16** a) Soweit das FA geltend macht, dass die Leistungen der GbR nur unter § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, nicht aber unter § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG fallen könnten, lässt es die geänderte Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, außer Betracht. Danach können medizinische Analysen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik nicht nur nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, sondern auch nach § 4 Nr. 14 Buchst. a Satz 1 UStG steuerfrei sein (BFH-Urteil vom 18.12.2019 - XI R 23/19 (XI R 23/15), BFHE 267, 571, Leitsatz). An der früheren, dem entgegenstehenden Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 24.08.2017 - V R 25/16, BFHE 259, 171, und vom 15.03.2007 - V R 55/03, BFHE 217, 48, BStBl II 2008, 31) ist nicht mehr festzuhalten.
- 17** b) Dem Einwand, dass die bloße Lagerung im Zusammenhang mit der erforderlichen medizinischen Indikation nicht den Charakter einer Heilbehandlung haben könne, ist im Hinblick auf das Vorliegen eines therapeutischen Kontinuums nicht zu folgen. Nach diesem Kriterium ist z.B. die Abgabe von Arzneimitteln im Rahmen einer ambulanten Krebsbehandlung für diese unerlässlich und damit wie diese steuerfrei, da diese ärztliche Leistung ohne diese Medikamentenabgabe sinnlos wäre (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Klinikum Dortmund vom 13.03.2014 - C-366/12, EU:C:2014:143, Rz 35). Mit der Einlagerung wird unter Umständen wie denen des Streitfalls (vorgehende oder sich anschließende Fruchtbarkeitsbehandlung) ein therapeutischer Zweck verfolgt.
- 18** Dass es sich bei der Fruchtbarkeitsbehandlung und der Einlagerung um Leistungen zweier unterschiedlicher Unternehmer handelt, ist im Rahmen dieses Kontinuums jedenfalls dann unerheblich, wenn für die beiden Unternehmer --wie vorliegend-- dieselben Personen tätig sind. Die Lagerung unterscheidet sich zudem nicht von anderen Leistungen, die im Rahmen eines therapeutischen Kontinuums, z.B. von einem Laborarzt (BFH-Urteil in BFHE 267, 571), als einem gegenüber dem behandelnden Arzt eigenständigen Unternehmer erbracht werden.
- 19** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)