

# Urteil vom 07. Oktober 2010, V R 17/09

## Keine Steuerfreiheit von Schönheitsoperationen - Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben - Grundsatz der Abschnittsbesteuerung - Überprüfung von Ermessensentscheidungen

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 14, AO § 163, AO § 176, UStG § 4 Nr 14, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c, AO § 5, FGO § 102

vorgehend FG Köln, 28. April 2009, Az: 4 K 3409/07

## Leitsätze

1. NV: Die Besteuerung von Schönheitsoperationen, die nicht medizinisch indiziert sind, deren Kosten nicht von den Sozialversicherungsträgern getragen werden und die nicht der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen, widerspricht nicht den Wertungen des § 4 Nr. 14 UStG .
2. NV: Bei einer durch die Rechtsprechung nicht geklärten Rechtslage fehlt es an einem Vertrauenstatbestand .

## Tatbestand

- 1 I. Strittig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) verpflichtet ist, Umsatzsteuer, die für von der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gegen Entgelt durchgeführte Schönheitsoperationen entstanden ist, aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO) auf 0 € festzusetzen.
- 2 Die Klägerin ist als Fachärztin für Chirurgie und plastische Chirurgie in eigener Praxis tätig.
- 3 Im Anschluss an eine für die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführte Außenprüfung vertrat das FA --anders als nach vier vorausgehenden Außenprüfungen für die Jahre 1981 bis 1993 sowie 1995 bis 1997-- demgegenüber die Auffassung, dass die Leistungen der Klägerin bei Schönheitsoperationen nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) nicht steuerfrei, sondern umsatzsteuerpflichtig seien und erließ entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre 1998 bis 2002, nach denen 65 % der insgesamt erzielten Privatpatientenerlöse umsatzsteuerpflichtig waren. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 4 Einen darüber hinaus beim FA gestellten Antrag, die Steuer aus sachlichen Billigkeitsgründen nach § 163 AO auf 0 € festzusetzen, lehnte das FA ab. Auch insoweit hatten Einspruch und Klage keinen Erfolg.
- 5 Das Finanzgericht (FG) stützte die in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1358 veröffentlichte Entscheidung hinsichtlich des Billigkeitsantrags darauf, dass die Finanzverwaltung keinen Vertrauenstatbestand geschaffen habe, auf dessen Bestand die Klägerin habe vertrauen dürfen. Auf das Vorliegen persönlicher Billigkeitsgründe habe sich die Klägerin nicht berufen. Sie habe zwar die Härte der Entscheidung beklagt, aber keine dadurch eingetretene eventuelle Existenzgefährdung behauptet.
- 6 Hiergegen wendet sich die Revision der Klägerin, mit der sie Verletzung materiellen Rechts rügt. Das FG habe die Voraussetzungen des § 163 AO verkannt, da es um das Vertrauen in ein europarechtlich fehlerhaftes Gesetz gehe. In den Streitjahren sei ihre Tätigkeit als Ärztin nach dem Wortlaut des § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei gewesen. Im Gegensatz dazu seien nur schriftstellerische, gutachterliche, Vortrags- und Lehrtätigkeiten steuerpflichtig. Die ästhetisch-plastische Chirurgie gehöre demgegenüber zu den anerkannten Fachbereichen der Chirurgie. Auf diesen klaren Rechtszustand habe sie vertrauen dürfen. Es liege kein bloßes Verwaltungsunterlassen vor, da alle Finanzbehörden der Bundesrepublik Deutschland von der Steuerfreiheit der Schönheitschirurgie ausgegangen seien. Dadurch sei ein schützenswertes Vertrauen entstanden. Das FA habe den Sachverhalt gekannt. Ihre Besteuerung beruhe auf einer Rechtsprechungsänderung.
- 7 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und das FA zu verpflichten, die Umsatzsteuer für die Streitjahre 1998 bis 2002 gemäß § 163 AO auf 0 € festzusetzen oder zumindest die Steuer im Hinblick auf ihre Existenzgefährdung zu erlassen.

- 8** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 9** Es liege kein Vertrauenstatbestand vor. Eine jahrzehntelange Verwaltungsübung reiche hierfür nicht aus.

## Entscheidungsgründe

- 10** II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage auf abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen zu Recht abgewiesen.
- 11** 1. Nach § 163 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne die Steuer erhöhende Besteuerungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls aus sachlichen oder aus persönlichen Gründen unbillig wäre.
- 12** Die nach § 163 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung (§ 5 AO), die gemäß § 102 FGO (i.V.m. § 121 FGO) grundsätzlich nur eingeschränkter gerichtlicher Nachprüfung unterliegt (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BFHE 105, 101, BStBl II 1972, 603; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Oktober 1994 X R 104/92, BFHE 176, 3, BStBl II 1995, 297). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur dahin geprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde (§ 102 FGO).
- 13** 2. Die Festsetzung einer Steuer ist aus sachlichen Gründen unbillig, wenn sie zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspricht, aber den Wertungen des Gesetzes zuwiderläuft (BFH-Urteile vom 11. Juli 1996 V R 18/95, BFHE 180, 524, BStBl II 1997, 259; vom 18. Dezember 2007 VI R 13/05, BFH/NV 2008, 794). Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (BFH-Beschluss vom 12. September 2007 X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, 105, m.w.N.). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (BFH-Urteile vom 16. August 2001 V R 72/00, BFH/NV 2002, 545; vom 4. Februar 2010 II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663, jeweils m.w.N.).
- 14** 3. Die Besteuerung der Klägerin verstößt nicht gegen die materiell-rechtlichen Wertungen des UStG, wie das FG zu Recht entschieden hat.
- 15** a) Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG waren in den Streitjahren "die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Krankengymnast, Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker" steuerfrei.
- 16** b) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind nach dieser Vorschrift nur Tätigkeiten steuerfrei, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden (z.B. BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 V R 1/02, BFHE 210, 188, BStBl II 2005, 675; vom 13. Juli 2006 V R 7/05, BFHE 214, 458, BStBl II 2007, 412; vom 1. Februar 2007 V R 64/05, BFH/NV 2007, 1203; BFH-Beschlüsse vom 31. Juli 2007 V B 98/06, BFHE 217, 94, BStBl II 2008, 35; vom 30. Januar 2008 XI R 53/06, BFHE 221, 399, BStBl II 2008, 647, jeweils m.w.N.). Wird eine ärztliche Leistung in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit ist, sind § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG und Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG auf diese Leistung nicht anzuwenden (BFH-Beschluss in BFHE 217, 94, BStBl II 2008, 35).
- 17** In Übereinstimmung hiermit hat der BFH im Urteil vom 15. Juli 2004 V R 27/03 (BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862) weiter entschieden, dass es für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen nicht ausreicht, dass die Operationen nur von einem Arzt ausgeführt werden können. Erforderlich ist vielmehr, dass auch derartige

Operationen dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (BFH-Urteil in BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862). Die Auffassung, dass Leistungen der Schönheitschirurgen als "ärztliche" Tätigkeit ohne Rücksicht auf ihre medizinische Indikation steuerfrei sind, ist damit nicht vereinbar. Die hiergegen erhobene Verfassungsbeschwerde hatte keinen Erfolg (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 20. Februar 2006 1 BvR 2241/04).

- 18** c) Dementsprechend hat das FG rechtsfehlerfrei entschieden, dass Schönheitsoperationen, die --wie im Streitfall-- medizinisch nicht indiziert waren und deren Kosten nicht von den Sozialversicherungsträgern getragen wurden, nicht der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienten und deren Besteuerung deshalb nicht den Wertungen des § 4 Nr. 14 UStG widerspricht.
- 19** 4. Eine Billigkeitsmaßnahme kommt auch nicht aus Gründen des Vertrauensschutzes in Betracht.
- 20** a) Die Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann nur in besonders liegenden Fällen in Betracht kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen (z.B. BFH-Urteile vom 5. Februar 1980 VII R 101/77, BFHE 130, 90, 95, zu 2.; vom 31. Oktober 1990 I R 3/86, BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610, unter 3.a). In diesem Zusammenhang verlangt der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vertrauenstatbestand, aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat (BFH-Urteile vom 26. April 1995 XI R 81/93, BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754; vom 10. April 1991 XI R 25/89, BFH/NV 1991, 720; in BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610, m.w.N.). Der Vertrauenstatbestand besteht in einer bestimmten Position oder einem bestimmten Verhalten des einen Teils, aufgrund dessen der andere bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, jener werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (z.B. BFH-Urteil in BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610; in BFHE 178, 4, BStBl II 1995, 754). Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig voraus, dass sich der Steuerpflichtige und die Verwaltungsbehörde als Partner eines konkreten Rechtsverhältnisses (§§ 33 ff. AO) gegenüberstehen (BFH-Urteile in BFHE 163, 478, BStBl II 1991, 610; vom 9. August 1989 I R 181/85, BFHE 158, 31, 34, BStBl II 1989, 990, 992).
- 21** Eine solche Vertrauenssituation kann der Steuerpflichtige selbst durch die Erteilung einer verbindlichen Zusage oder Auskunft des FA herbeiführen; daran fehlt es im Streitfall.
- 22** b) Darüber hinaus wird Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO für den Fall berücksichtigt, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes, die bei der bisherigen Festsetzung durch die Finanzbehörde angewandt worden ist, geändert hat, woran es im Streitfall aber hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Schönheitsoperationen fehlt.
- 23** c) Bei einer durch die Rechtsprechung noch nicht geklärten Rechtslage liegt demgegenüber kein Vertrauenstatbestand vor (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. Juli 2009 VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815; vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863, jeweils m.w.N.). Ein Vertrauenstatbestand ergibt sich daher nicht bereits aus einem "Verwaltungsunterlassen". Es reicht deshalb nicht aus, dass die Finanzverwaltung einen bestimmten Sachverhalt --wie im Streitfall die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Schönheitsoperationen-- über einen längeren Zeitraum bisher nicht als steuerpflichtig aufgegriffen hat (Senatsbeschluss vom 26. September 2007 V B 8/06, BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405, unter II.2.a).
- 24** d) Auch dass im Rahmen von mehreren Außenprüfungen die von der Klägerin angenommene Steuerfreiheit nicht beanstandet wurde, begründet keinen nach Treu und Glauben zu beachtenden Vertrauenstatbestand. Denn nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung ergibt sich allein aus der früheren, auch aufgrund von Außenprüfungen vorgenommenen Beurteilung keine Bindung des FA für die Zukunft.
- 25** Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung hatte das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung musste es zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufgeben, auch wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteile vom 13. April 1967 V 235/64, BFHE 88, 443, BStBl III 1967, 442, m.w.N.; vom 19. November 1985 VIII R 25/85, BFHE 146, 32, BStBl II 1986, 520, unter 4.c; vom 7. Juni 1988 VIII R 296/82, BFHE 153, 407, 413, BStBl II 1988, 886; vom 29. September 1988 V R 53/83, BFHE 154, 395, 400, BStBl II 1988, 1022, unter II.B.2.; vom 15. Dezember 1988 IV R 36/84, BFHE 155, 538, 540, BStBl II 1989, 363; vom 28. Februar 1990 I R 120/86, BFHE 160, 96, BStBl II 1990, 553, unter 4.; Beschlüsse vom 29. Mai 2007 III B 37/06, BFH/NV 2007, 1865; vom 12. Juli 2006 IV B 9/05, BFH/NV 2006, 2028, m.w.N.). Dies ist sogar dann angenommen worden, wenn die --fehlerhafte-- Auffassung im Prüfungsbericht niedergelegt worden war (BFH-Urteil

vom 16. Juli 1964 V 92/61 S, BFHE 80, 446, BStBl III 1964, 634) oder wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine rechtsirrig, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hatte (BFH-Urteil vom 22. Juni 1971 VIII 23/65, BFHE 103, 77, BStBl II 1971, 749). Aus der gesetzlichen Regelung der verbindlichen Zusage nach einer Außenprüfung (§§ 204 ff. AO) ergibt sich, dass Außenprüfungen alleine keine Grundlage für einen Vertrauensschutz bilden können.

- 26** e) Das FG hat daher zu Recht das FA auch insoweit bestätigt, als es die Voraussetzungen einer Billigkeitsmaßnahme aufgrund von Vertrauensschutzgesichtspunkten abgelehnt hat.
- 27** 5. Zu Recht hat das FG auch entschieden, dass die Klägerin die abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen auch nicht unter Hinweis darauf erreichen kann, dass einzelne Oberfinanzdirektionen entsprechende Billigkeitsregelungen ohne ausreichende Vertrauensgrundlage getroffen haben. Nach ständiger Rechtsprechung vermittelt Art. 3 des Grundgesetzes keinen Anspruch auf Anwendung einer rechtswidrigen Verwaltungspraxis (z.B. BFH-Entscheidungen in BFHE 219, 245, BStBl II 2008, 405; vom 13. Februar 2007 II B 32/06, BFH/NV 2007, 966; vom 11. Januar 2006 II R 12/04, BStBl II 2006, 615, m.w.N.; vom 18. Juli 2002 V B 112/01, BFHE 199, 77, BStBl II 2003, 675).
- 28** 6. Die erstmals unter Hinweis auf eine --nicht näher konkretisierte-- Existenzgefährdung im Revisionsverfahren geltend gemachten persönlichen Billigkeitsgründe sind nicht zu berücksichtigen, da es bei Ermessensentscheidungen auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (hier der Einspruchsentscheidung) ankommt.

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