

Beschluss vom 19. June 2013, V S 20/13

Umsatzsteuerpflicht bei Schönheitsoperationen in einem Krankenhaus - Beweiserhebung

BFH V. Senat

UStG § 4 Nr 14, FGO § 51 Abs 2, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 76, FGO § 69 Abs 3 S 1, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst b, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst b, UStG § 4 Nr 16 Buchst b

Leitsätze

1. NV: Ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen sind nur steuerfrei, wenn sie dazu dienen, Personen zu behandeln oder zu heilen, bei denen aufgrund einer Krankheit, Verletzung oder eines angeborenen körperlichen Mangels ein Eingriff ästhetischer Natur "erforderlich" ist, während Eingriffe zu rein kosmetischen Zwecken steuerpflichtig sind (Anschluss an EuGH-Urteil PCF Clinic, in UR 2013, 335) .

2. NV: Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass gesundheitliche Probleme psychologischer Art nur dann die Steuerfreiheit ästhetischer Operationen und ästhetischer Behandlungen in Fällen wie z.B. Fettabsaugungen, Soft-Liftings, Augenlidoperationen und Brustoperationen begründen können, wenn hierzu medizinische Feststellungen vorliegen, die von dem "entsprechenden Fachpersonal" zu treffen sind. Dabei ist es nicht ernstlich zweifelhaft, dass der die ästhetische Operation z.B. als Chirurg durchführende Arzt --anders als z.B. psychologische Psychotherapeuten und auf Leiden psychologischer Art spezialisierte Fachärzte-- nicht zu dem "Fachpersonal" gehören, das "medizinische Feststellungen" zu "gesundheitlichen Problemen psychologischer Art" treffen kann, da ihm die hierfür erforderliche unmittelbare berufliche Qualifikation fehlt .

Tatbestand

- 1 I. Die Antragstellerin, Klägerin und Revisionsklägerin (Antragstellerin) betreibt eine Klinik, in der im Streitjahr 2002 durch approbierte Ärzte vorwiegend ästhetisch-chirurgische Maßnahmen wie Fettabsaugungen, Gesichts-, Hals- und Augenlid-Straffungen sowie Brustvergrößerungen, -verkleinerungen und -straffungen durchgeführt wurden. Die Antragstellerin ging davon aus, dass ihre Leistungen im Zusammenhang mit diesen Operationen nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) steuerbefreit seien.
- 2 Demgegenüber war der Antragsgegner, Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Auffassung, dass die Leistungen steuerpflichtig seien und behandelte die Umsätze in dem Umsatzsteuerbescheid vom 25. September 2003, geändert durch Bescheid vom 6. September 2004, als umsatzsteuerpflichtig. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 3 Für die Klageabweisung führte das Finanzgericht (FG) an, dass der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 15. Juli 2004 V R 27/03 (BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862) entschieden habe, dass es für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen nach § 4 Nr. 14 UStG nicht ausreiche, dass die Operationen nur von einem Arzt ausgeführt werden könnten. Die Operationen müssten vielmehr der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen. Die gebotene enge Auslegung des autonomen gemeinschaftsrechtlichen Begriffs der Heilbehandlung gebiete danach, dass nur diejenigen Leistungen steuerbefreit seien, deren Zweck der Schutz der menschlichen Gesundheit sei. Im Streitfall spreche bereits der erste Eindruck dagegen, dass das Hauptziel ihrer Leistungen der Schutz oder die Wiederherstellung der Gesundheit ihrer Kunden sei, wie sich aus dem Internet-Auftritt der Antragstellerin ergebe. Zu berücksichtigen sei, dass der Gegenstand der Leistung bei ästhetisch-plastischen Operationen gerade nicht die Behandlung oder Heilung einer Krankheit sei, sondern die optische Korrektur. Die Operation sei daher nicht Mittel der Behandlung, sondern der essenzielle Inhalt der vertraglichen Leistung. Die Revision wurde vom FG wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zugelassen. Die von der Antragstellerin eingelegte Revision ist beim Senat unter

dem Az. V R 16/12 anhängig. Einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) wies das FG mit Beschluss vom 6. Dezember 2004 als unbegründet zurück.

- 4 Mit Beschluss vom 19. Dezember 2012 V S 30/12 (BFH/NV 2013, 779) setzte der Senat im Hinblick auf die beim Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) anhängige Rechtssache PCF Clinic AB C-91/12 die Vollziehung des Umsatzsteuerbescheids 2002 bis zum Ergehen einer Entscheidung des EuGH in der Rechtssache PCF Clinic AB C-91/12 aus. Das FA gewährte daraufhin AdV bis zum Ablauf eines Monats nach Ergehen dieser Entscheidung.
- 5 Einen im Anschluss an das in der Rechtssache ergangene EuGH-Urteil vom 21. März 2013 C-91/12 PCF Clinic, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 335 gestellten Aussetzungsantrag lehnte das FA mit Bescheid vom 23. Mai 2013 ab und kündigte mit Schreiben vom 29. Mai 2013 die Vollstreckung an.

Entscheidungsgründe

- 6 II. Der Antrag auf Vollziehungsaussetzung ist unbegründet.
- 7 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheids neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; BFH-Beschluss vom 8. April 2009 I B 223/08, BFH/NV 2009, 1437). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. September 2011 I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, unter II.2., m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (BFH-Beschluss in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, unter II.2.).
- 8 2. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des im Hauptsacheverfahren angefochtenen Steuerbescheids bestehen nicht.
- 9 a) Nach § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG waren in den Streitjahren steuerfrei "die mit dem Betrieb der Krankenhäuser ... eng verbundenen Umsätze, wenn ... bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt ... sind ... "
- 10 Unionsrechtliche Grundlage war hierfür Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG), wonach die Mitgliedstaaten "die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen 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", von der Steuer befreien.
- 11 § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG ist nach der Rechtsprechung des Senats entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG richtlinienkonform auszulegen (BFH-Urteil vom 26. August 2010 V R 5/08, BFHE 231, 298, BStBl II 2011, 296, unter II.3.b bb). Im Rahmen dieser richtlinienkonformen Auslegung ist auch die zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) ergangene EuGH-Rechtsprechung zu berücksichtigen, da die Neuregelung durch diese Bestimmung zu keiner materiell-rechtlichen Änderung gegenüber Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG geführt hat (ebenso zum Verhältnis von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL, Senatsurteil vom 7. Februar 2013 V R 22/12, BFHE 240, 428, unter II.2.a).
- 12 b) Zur Steuerfreiheit sog. Schönheitsoperationen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL hat der EuGH im Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 wie folgt entschieden:
"- Dienstleistungen wie ... ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen ... fallen unter den Begriff 'ärztliche Heilbehandlungen' oder 'Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin' ..., wenn diese Leistungen dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die

Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen.

– Die rein subjektive Vorstellung, die die Person, die sich einem ästhetischen Eingriff unterzieht, von diesem Eingriff hat, ist als solche für die Beurteilung, ob der Eingriff einem therapeutischen Zweck dient, nicht maßgeblich.
– Für die Beurteilung, ob Eingriffe wie die im Ausgangsverfahren unter den Begriff 'ärztliche Heilbehandlungen' oder 'Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin' ... fallen, ist es von Bedeutung, dass Dienstleistungen ... von einer Person erbracht werden, die zur Ausübung eines Heilberufs zugelassen ist, oder dass der Zweck des Eingriffs von einer solchen Person bestimmt wird. ..."

- 13** Zur Begründung weist der EuGH unter Bezugnahme auf seine bisherige Rechtsprechung darauf hin, dass es für die Steuerfreiheit als ärztliche Heilbehandlung und Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin darauf ankommt, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 28). Auch ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen können, "soweit sie dazu dienen, Personen zu behandeln oder zu heilen, bei denen aufgrund einer Krankheit, Verletzung oder eines angeborenen körperlichen Mangels ein Eingriff ästhetischer Natur erforderlich ist, unter die Begriffe 'ärztliche Heilbehandlungen' oder 'Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin' ... fallen. Wenn der Eingriff jedoch zu rein kosmetischen Zwecken erfolgt, fällt er nicht unter diese Begriffe" (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 29). Weiter weist der EuGH darauf hin, dass gesundheitliche Probleme, die nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c MwStSystRL unter die von der Mehrwertsteuer befreiten Eingriffe fallen, zwar auch psychologischer Art sein können (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 33), dass aber die "rein subjektive Vorstellung, die die Person, die sich einem ästhetischen Eingriff unterzieht, von diesem Eingriff hat, ... als solche für die Beurteilung, ob der Eingriff einem therapeutischen Zweck dient, nicht maßgeblich" ist (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 34). Die Beurteilung dieser "medizinischen Frage ... muss ... auf medizinischen Feststellungen beruhen, die von dem entsprechenden Fachpersonal getroffen worden sind" (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 35). Daher ist für die Frage der Steuerfreiheit von Bedeutung, ob die Dienstleistungen von einer Person erbracht werden, die zur Ausübung eines Heilberufs zugelassen ist, oder dass der Zweck des Eingriffs von einer solchen Person bestimmt wird (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 36).
- 14** Damit in Übereinstimmung steht die bisherige Rechtsprechung des erkennenden Senats, nach der als Heilbehandlung nur die Tätigkeiten steuerfrei sind, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden, so dass eine ärztliche Leistung, die in einem Zusammenhang erbracht wird, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit ist, nicht steuerfrei ist und es daher für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen nicht ausreicht, dass die Operationen nur von einem Arzt ausgeführt werden können, sondern es vielmehr erforderlich ist, dass auch derartige Operationen dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen, womit es nicht zu vereinbaren ist, Leistungen der Schönheitschirurgen ohne Rücksicht auf ihre medizinische Indikation als steuerfrei zu behandeln (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, unter II.3.b).
- 15** c) Im Streitfall hat das FG bei summarischer Prüfung zu Recht entschieden, dass die Leistungen der Antragstellerin nicht steuerfrei sind.
- 16** aa) Ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen sind nur steuerfrei, wenn sie dazu dienen, Personen zu behandeln oder zu heilen, bei denen aufgrund einer Krankheit, Verletzung oder eines angeborenen körperlichen Mangels ein Eingriff ästhetischer Natur "erforderlich" ist, während Eingriffe zu rein kosmetischen Zwecken steuerpflichtig sind (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 29).
- 17** Gesundheitliche Probleme psychologischer Art begründen nur dann die Steuerfreiheit ästhetischer Operationen und ästhetischer Behandlungen, wenn hierzu medizinische Feststellungen vorliegen, die von dem "entsprechenden Fachpersonal" zu treffen sind (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 29). Dabei gehört der die ästhetische Operation z.B. als Chirurg durchführende Arzt --anders als z.B. psychologische Psychotherapeuten und auf Leiden psychologischer Art spezialisierte Fachärzte-- nicht zu dem "Fachpersonal", das "medizinische Feststellungen" zu "gesundheitlichen Problemen psychologischer Art" treffen kann, da ihm die hierfür erforderliche unmittelbare berufliche Qualifikation fehlt und zudem die abstrakte Gefahr besteht, dass ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen vorgenommen werden, obwohl diese für die Behandlung gesundheitlicher Probleme psychologischer Art nicht "erforderlich" sind (EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 29). Dass es bei Durchführung ästhetischer Operationen und ästhetischer Behandlungen zur Linderung gesundheitlicher Probleme psychologischer Art zu einer Erhöhung der Heilbehandlungskosten dadurch kommt, dass über die "Erforderlichkeit"

der Maßnahme eine zweite ärztliche Beurteilung einzuholen ist, spielt entgegen der Auffassung der Antragstellerin keine Rolle. Zudem bedarf es für die Feststellung der Steuerfreiheit in diesem Bereich einer Einzelfallbeurteilung, für die der Steuerpflichtige im Hinblick auf seine Beweisnähe im gesteigerten Maß darlegungspflichtig ist.

- 18** bb) Danach ist bei der gebotenen summarischen Prüfung davon auszugehen, dass die Leistungen der Antragstellerin steuerpflichtig sind.
- 19** Das FG hat zutreffend entschieden, dass es für die Steuerfreiheit auf die im jeweiligen Einzelfall bestehende medizinische Indikation ankommt. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass es Sache des Steuerpflichtigen ist, der sich auf eine Steuerbefreiung beruft, die tatsächlichen Voraussetzungen hierfür darzulegen. Es ist nicht zu beanstanden, dass das FG diesen Nachweis nicht als durch die von Dr. X getroffenen Feststellungen erbracht angesehen hat, da Dr. X bei der Antragstellerin als Arzt beschäftigt ist und er selbst die Operationen durchgeführt hat, die den streitigen Umsätzen zugrunde liegen. Auch die Beurteilung durch Dr. Y, bei dem es sich um einen plastischen Gesichtschirurgen, nicht aber um einen Psychologen, Psychiater oder Neurologen handelt, ist ohne Bedeutung. Das FG ist weiter zutreffend davon ausgegangen, dass in bestimmten medizinischen Bereichen ein Einzelfallnachweis entbehrlich ist, da eine bestimmte Behandlungsform immer der Heilung einer Krankheit dient, dies aber für den Sonderfall einer Schönheitsoperation, die im Hinblick auf Gesundheitsprobleme durchgeführt wird, die psychologischer Art sind, nicht zutrifft, da psychische Störungen auch und ggf. sogar vorrangig mit den Mitteln der Psychiatrie und Psychotherapie behandelt werden können. Feststellungen des operierenden Arztes reichen daher nicht aus, um in Fällen wie Fettabsaugungen, Soft-Liftings, Augenlid- und Brustoperationen, den für die Steuerfreiheit erforderlichen Nachweis der Behandlung gesundheitlicher Probleme psychologischer Art zu erbringen.
- 20** In Übereinstimmung mit dem EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 steht bei der gebotenen summarischen Prüfung auch, dass das FG entschieden hat, dass beim Vorliegen von fachpsychiatrischen oder fachpsychotherapeutischen Befunden oder von konsiliarisch durch einen Psychiater erstellten Eigenbefunden oder durch den Nachweis einer kontinuierlichen Therapie wegen psychischer Störungen vor Beginn des plastischen Eingriffs durch einen Arzt für Psychiatrie und Psychotherapie, Nervenarzt, Facharzt für psychosomatische Medizin oder psychologischen Psychotherapeuten oder durch den Nachweis einer psychiatrischen/psychotherapeutischen Krankenhausbehandlung oder Rehabilitation wegen einer psychischen Störung von einer Steuerfreiheit auszugehen sein kann. Kann danach die erforderliche Einzelfallprüfung im Hinblick auf nach § 203 des Strafgesetzbuches strafbewährte Offenbarungsverbote nicht nachgewiesen werden, geht dies zu Lasten der Antragstellerin. Dass sich die Antragstellerin von den insoweit möglicherweise bestehenden Schweigepflichten im Hinblick auf das bei ihr durchzuführende Besteuerungsverfahren nicht hat entbinden lassen, begründet, wie das FG zu Recht entschieden hat, keine Steuerfreiheit. Schließlich ist das FG-Urteil auch insoweit zutreffend, als es den Gesundheitsbegriff der WHO, auf den es auch nach dem EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 nicht ankommt, als nicht maßgeblich angesehen hat.
- 21** 3. Die Einwendungen der Antragstellerin hiergegen greifen bei der gebotenen summarischen Prüfung nicht durch.
- 22** a) Auf die Beurteilung in anderen Mitgliedstaaten kommt es aufgrund der durch das EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 eingetretenen Klärung nicht an. Ebenso unerheblich für die Beurteilung in einem Revisionsverfahren ist eine möglicherweise nicht einheitliche Rechtsprechung unterschiedlicher FG.
- 23** b) Die "Zeugenbefragung des verantwortlich handelnden Arztes" ist bei der gebotenen summarischen Prüfung für die Beurteilung einer "psychisch-medizinischen Indikation" nicht von Bedeutung. Ebenso kommt es in diesem Bereich nicht auf die Vertretbarkeit der Sichtweise durch den behandelnden Arzt an.
- 24** c) Dass die Kosten für eine Liposuktion bei der Behandlung eines Lipödems nach dem Urteil des Sozialgerichts Chemnitz vom 1. März 2012 S 10 KR 189/10 (Anwalt/Anwältin im Sozialrecht 2012, 188) im Einzelfall von einer gesetzlichen Krankenkasse zu übernehmen sein können, führt bei der gebotenen summarischen Prüfung nicht dazu, die Liposuktion allgemein als umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsmaßnahme anzusehen und kann die erforderliche Einzelfallbeurteilung nicht ersetzen.
- 25** d) Soweit die Antragstellerin für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen geltend macht, dass die Gesundheit auch dann beeinträchtigt sei, wenn das subjektive Wohlbefinden durch die körperliche oder psychische Verfassung beeinträchtigt werde, da das äußere Erscheinungsbild eines Menschen Auswirkungen auf seine psychische Verfassung habe und so zu gesundheitlichen Beeinträchtigungen führen könne, wenn Abweichungen vom Schönheitsideal vorliegen (Tehler, Umsatzsteuer- und Verkehrssteuer-Recht 2011, 43) und dass ein Facharzt für

plastische Chirurgie ebenso wie ein psychologischer Psychotherapeut eine Heilbehandlung durch Linderung und Heilen von psychischen Leiden und seelischen Beeinträchtigungen erbringen könne, da der Facharzt für plastische Chirurgie gleichermaßen wie der psychologische Psychotherapeut zur Heilung oder Linderung von psychischen Leiden tätig sei, da eine erfolgreich durchgeführte Operation in der Regel zum Wegfall der psychischen Belastung und des empfundenen Unwohlsein führe und damit das persönliche und soziale Wohlbefinden vergrößere (Eisolt, Betriebs-Berater 2003, 1819), ist dies mit dem EuGH-Urteil PCF Clinic in UR 2013, 335 nicht vereinbar. Entgegen der Auffassung der Antragstellerin sieht der Senat bei der gebotenen summarischen Prüfung auch keinen Neutralitätsverstoß darin, Leistungen eines ästhetisch-plastischen Chirurgen bei der Behandlung gesundheitlicher Probleme psychologischer Art nicht als gleichwertig mit den Leistungen eines Psychotherapeuten zu behandeln.

- 26** 4. Auch die von der Antragstellerin geltend gemachten Verfahrensfehler liegen bei summarischer Prüfung nicht vor.
- 27** a) Am Urteil des FG hat kein kraft Gesetzes ausgeschlossener Richter mitgewirkt. Gemäß § 51 Abs. 2 FGO ist von der Ausübung des Amtes als Richter auch ausgeschlossen, wer bei dem vorausgegangenen Verwaltungsverfahren mitgewirkt hat. Aus der dienstlichen Äußerung der Richterin X vom 27. Mai 2013 ergibt sich, dass sie bereits seit Juni 1995 --zunächst im Wege der Abordnung-- am FG tätig war. Eine Mitwirkung an dem die Umsatzsteuerfestsetzung 2002 betreffenden Verwaltungsverfahren ist damit ausgeschlossen.
- 28** b) Das FG hat dadurch, dass es sich der Auffassung in den von der Antragstellerin vorgelegten Privatgutachten nicht angeschlossen hat, nicht den Anspruch der Antragstellerin auf rechtliches Gehör verletzt. Wie die Antragstellerin selbst ausführt, sind Privatgutachten als urkundlich belegter Parteivortrag zu behandeln (BFH-Urteil vom 29. März 2012 VI R 21/11, BFHE 237, 93, BStBl II 2012, 574). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass dem Gutachten des Dr. Y ebenso wie dem Gutachten des Prof. B keine einzelfallbezogenen Feststellungen zu entnehmen sind und sich beide Gutachten im Wesentlichen auf Ausführungen allgemeiner Art beschränken.
- 29** c) Es liegt auch kein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 FGO) vor.
- 30** aa) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO). Das gilt aber nur in dem Sinne, dass das FG von sich aus auch Beweise erheben kann, die von den Parteien nicht angeboten worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 1988 III R 59/83, BFH/NV 1989, 38). Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn es auf das Beweismittel für die Entscheidung nicht ankommt oder das Gericht die Richtigkeit der durch das Beweismittel zu beweisenden Tatsachen zugunsten der betreffenden Partei unterstellt, das Beweismittel nicht erreichbar ist oder völlig ungeeignet ist, den Beweis zu erbringen. Auch ist das FG nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 1988 VII R 135/85, BFHE 153, 393, BStBl II 1988, 841; BFH-Beschluss vom 13. August 2002 VII B 267/01, BFH/NV 2003, 63).
- 31** In welchem Maße eine derartige Substantiierung erforderlich ist, hängt von der im Einzelfall bestehenden Mitwirkungspflicht des Beteiligten ab. Dabei stehen der zumutbare Inhalt und die Intensität der richterlichen Ermittlungen notwendigerweise im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten, die gemäß § 76 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FGO eine Pflicht zur Förderung des finanzgerichtlichen Verfahrens haben. Zu berücksichtigen ist auch, ob die Tatsachen, über die Beweis erhoben werden soll, dem Wissens- und Einflussbereich des Beteiligten (Beweisführers) zuzurechnen sind, der die Verletzung der Sachaufklärungspflicht rügt (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 7. November 2012 I B 172/11, BFH/NV 2013, 561).
- 32** bb) Der Senat kann bei der gebotenen summarischen Prüfung dahinstehen lassen, ob das FG die Beweisanträge der fachkundig vertretenen Antragstellerin mit zutreffenden Erwägungen abgelehnt hat, denn selbst wenn das FG insoweit einen Verfahrensfehler begangen hätte, ist dieser nach § 126 Abs. 4 FGO unbeachtlich. Denn die Beweisanträge der Antragstellerin waren unsubstantiiert. Gemäß § 82 FGO i.V.m. §§ 373, 402 der Zivilprozessordnung wird Beweis durch die Bezeichnung der beweiserheblichen Tatsachen angetreten. In welchem Maße eine Substantiierung entsprechender Beweisanträge zu fordern ist, hängt angesichts des Amtsermittlungsgrundsatzes entscheidend auch von den Mitwirkungspflichten der Antragstellerin ab. Denn zumutbarer Inhalt und Intensität der richterlichen Ermittlungen stehen notwendig im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten. Diese haben gemäß § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO eine Pflicht zur Förderung des finanzgerichtlichen Verfahrens (BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 63).
- 33** Danach hätte das FG Beweisanträge der fachkundig vertretenen Antragstellerin nur dann zu Unrecht übergangen

und wäre nur dann zu einer weiter gehenden Beweiserhebung von Amts wegen verpflichtet gewesen, wenn sich die Beweisanträge der Antragstellerin in hinreichend substantiiertes Form auf den jeweiligen Einzelfall bezogen hätten und dabei für den jeweiligen Behandlungsfall die Tatsachen angegeben worden wären, aus denen sich ergibt, aufgrund welcher Krankheit, Verletzung oder welchen angeborenen körperlichen Mangels ein Eingriff ästhetischer Natur im jeweiligen Einzelfall erforderlich war. Insbesondere wäre es notwendig gewesen, die Tatsachen unter Beweis zu stellen, aus denen sich die Erforderlichkeit derartiger Eingriffe aus gesundheitlichen Problemen psychologischer Art im jeweiligen Einzelfall ergibt.

- 34** Demgegenüber beschränkten sich die Beweisangebote der Antragstellerin auf die Feststellung der Person des behandelnden Arztes, auf die Feststellung, dass dieser im jeweiligen Einzelfall die medizinische Indikation geprüft und bejaht habe, weiter darauf, dass die Bejahung dieser Indikation nur erfolgt sei, wenn die Maßnahme der Behandlung einer Krankheit oder Gesundheitsstörung gedient habe, dass diese medizinische Beurteilung zutreffend, zumindest aber vertretbar gewesen sei, dass eine Überprüfung auch ohne Zustimmung der Patienten aus medizinischer Sicht möglich gewesen sei, dass hierfür anonymisierte Patientenunterlagen ausreichten, dass sämtliche Eingriffe medizinisch indiziert gewesen seien, dass die Antragstellerin eine rein kosmetische Motivation nicht akzeptiert habe, dass auch Brustvergrößerungen und -verkleinerungen medizinisch indiziert gewesen seien, dass Maßnahmen ohne medizinische Indikation nicht durchgeführt worden seien, dass eine behandlungsbedürftige Gesundheitsstörung ab einem BMI von über 25 vorliege, dass sämtliche Liposuktion-Patienten im medizinischen Sinn fettleibig gewesen seien, dass die Patientinnen, bei denen Brustkorrekturen vorgenommen worden seien, ausnahmslos unter psychischen Gesundheitsstörungen gelitten hätten, dass die Bereitschaft eines Patienten, sich operieren zu lassen, als Beleg für eine Gesundheitsstörung ausreiche, dass Liposuktion bei Fettsucht besser geeignet sei, Depressionen entgegen zu wirken als Diäten und dass die Liposuktion als Behandlung der Fettleibigkeit stets medizinisch indiziert sei. Diese Beweisangebote sind nicht auf Klärung des Sachverhalts im Rahmen der erforderlichen Einzelprüfung gerichtet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de