

Beschluss vom 08. April 2014, V B 38/13

Umsatzsteuerfreiheit von ärztlichen Schönheitsoperationen - Verzicht auf Einholung eines Sachverständigengutachtens - Vorliegen einer Divergenzentscheidung

BFH V. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3, FGO § 118 Abs 2, UStG § 4 Nr 14, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c, FGO § 81

vorgehend FG Köln, 27. February 2013, Az: 15 K 4521/07

Leitsätze

1. NV: Für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen reicht es nicht aus, dass diese nur von einem Arzt ausgeführt werden können; erforderlich ist überdies, dass derartige Operationen dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen .
2. NV: Ein Verfahrensfehler liegt nicht vor, wenn das FG davon absieht, ein Sachverständigengutachten zur Behauptung des Klägers einzuholen, dass es sich in den streitgegenständlichen Fällen um einheitliche medizinische Leistungen gehandelt habe .

Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet. Die vom Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) benannten Gründe für eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen entweder der Sache nach nicht vor oder die Beschwerdebegründung entspricht nicht den Anforderungen an die Darlegung eines Zulassungsgrundes gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 2 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).
- 3 Die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache ist nach ständiger Rechtsprechung (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Juli 2012 V B 76/11, BFH/NV 2012, 1840, m.w.N.) nur gerechtfertigt, wenn der Beschwerdeführer in der Beschwerdebegründung eine bestimmte --abstrakte-- klärungsbedürftige und in dem angestrebten Revisionsverfahren auch klärbare Rechtsfrage herausstellt. Er muss darlegen, weshalb es in dem angestrebten Revisionsverfahren auf die Klärung der hervorgehobenen Rechtsfrage ankommt (Klärungsbedürftigkeit) und dass dem Revisionsgericht eine Klärung dieser Rechtsfrage möglich ist (Klärbarkeit).
- 4 a) Die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage, "ob erzielte ärztliche Honorare, die über die Kostenerstattung der Sozialversicherungsträger hinausgehen, der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind", ist nicht klärungsbedürftig, da sie durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) sowie des BFH bereits hinreichend geklärt ist.
- 5 aa) Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) sind u.a. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt steuerfrei. Die Steuerbefreiung betrifft nach ständiger Rechtsprechung des BFH nur Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden (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).

- 6 Für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen reicht es daher nicht aus, dass die Operationen nur von einem Arzt ausgeführt werden können. Erforderlich ist vielmehr, dass derartige Operationen dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (BFH-Urteile vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, und vom 15. Juli 2004 V R 27/03, BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862; BFH-Beschluss vom 18. Februar 2008 V B 35/06, BFH/NV 2008, 1001).
- 7 bb) Die Klärungsbedürftigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage ergibt sich auch nicht aufgrund des EuGH-Urteils vom 21. März 2013 C-91/12 --PFC Klinik AB-- (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2013, 458). Danach fallen ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen nur dann unter den Begriff "ärztliche Heilbehandlungen" oder "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin", i.S. von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b bzw. Buchst. c der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG, wenn diese Leistungen dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen (EuGH-Urteil PFC Klinik AB in HFR 2013, 458, Leitsatz).
- 8 Soweit der EuGH in Rz 35 dieses Urteils ausführt, dass die Beurteilung der medizinischen Frage auf medizinischen Feststellungen beruhen müsse, die von dem entsprechenden Fachpersonal zu treffen sei, geht diese Aussage zwar über die vom Senat im BFH-Beschluss vom 1. Juli 2010 V B 62/09 (BFH/NV 2010, 2136) geäußerten Indizwirkung einer Kostenerstattung durch die Sozialversicherungsträger für die medizinische Indikation einer ärztlichen Behandlung hinaus. Unter Berücksichtigung dieser Einschränkung fehlt im Streitfall eine medizinische Indikation selbst für die Behandlungen, deren Kosten von der Sozialversicherung getragen wurden, sodass die vom Kläger aufgeworfene Rechtsfrage nach der Steuerfreiheit von darüber hinausgehenden und an deren Steuerfreiheit anknüpfende Leistungen in einem Revisionsverfahren nicht entscheidungserheblich und damit nicht klärbar wäre.
- 9 b) Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung kommt auch nicht wegen der weiteren Rechtsfrage in Betracht, "ob es rechtsstaatlich zulässig ist und insbesondere mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und des rechtlichen Gehörs vereinbar ist, von einem Arzt zu verlangen, dass er über seine Patienten und über deren Krankheit gegenüber dem Finanzgericht Entsprechendes darlegen muss – und dies nach einem Zeitraum von 13 Jahren". Mit dieser Frage will der Kläger klären, ob er sich im Besteuerungsverfahren auf das ärztliche Schweigerecht berufen könne. Diese Frage ist indes weder klärungsbedürftig noch wäre sie in einem Revisionsverfahren klärbar.
- 10 aa) Der Kläger macht für die von ihm erbrachten ärztlichen Leistungen Tatsachen geltend, die zur Umsatzsteuerfreiheit seiner Leistungen führen und für die er daher die sog. objektive Feststellungslast trägt, sodass er nach der Rechtsprechung des BFH die Nachteile zu tragen hat, wenn die für die Umsatzsteuerbefreiung erforderlichen Feststellungen nicht möglich sein sollten (BFH-Urteil vom 2. April 1998 V R 66/97, BFHE 185, 543, BStBl II 1998, 632, unter II.2.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1001).
- 11 bb) Im Übrigen hat es das Finanzgericht (FG) ausweislich Seite 15 unter 4. seines Urteils im Ergebnis offen gelassen, ob der Kläger sich im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu Recht auf seine ärztliche Schweigepflicht berufen könne. Da der Kläger weder anonymisierte Patientenunterlagen zum Nachweis vorgelegt noch Einwilligungen der Patienten in die Offenlegung ihrer Unterlagen veranlasst hatte, sah der Senat keine Möglichkeit, die medizinische Indikation der streitigen Leistungen als erwiesen anzusehen.
- 12 2. Der Zulassung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zum BFH-Urteil in BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862 steht entgegen, dass der Kläger eine Abweichung des Urteils des FG zu der angeblichen Divergenzentscheidung nicht hinreichend dargelegt hat.
- 13 a) Der Kläger macht geltend, der BFH habe in seinem Urteil in BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862 ausgeführt, "dass die Feststellung, ob bei chirurgisch-plastischen Operationen steuerpflichtige oder steuerfreie Leistungen (als medizinische Indikationen) vorliegen, der behandelnde Arzt unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung zu treffen hat. Dabei kann im Regelfall von einer medizinischen Indikation ausgegangen werden, wenn die Kosten der Operation von den Sozialversicherungsträgern getragen werden".
- 14 Diese abstrakten Rechtssätze sind in dem zitierten BFH-Urteil jedoch nicht enthalten. Im Anschluss an die Darstellung der allgemeinen Grundsätze zur Steuerfreiheit ärztlicher Leistungen wird lediglich unter Rz 32 wie folgt

subsumiert:

- 15** "3. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG waren die streitigen Schönheitsoperationen medizinisch nicht indiziert; ihre Kosten wurden von den Sozialversicherungsträgern nicht getragen. Sie dienten nicht der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und sind deshalb nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei." Insoweit hat der Kläger indes keine Rechtssätze aus dem Urteil des FG herausgearbeitet, die diesen Rechtssätzen widersprechen.
- 16** b) Aus dem BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2136 ergibt sich zwar unter Hinweis auf das BFH-Urteil in BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862, dass im Regelfall von einer medizinischen Indikation ausgegangen wird, wenn die Kosten der Operation von den Sozialversicherungsträgern getragen werden. Der BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2136 ist jedoch keine taugliche Divergenzentscheidung, da in ihm lediglich über eine Nichtzulassungsbeschwerde entschieden wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Juli 2004 X B 175/03, BFH/NV 2004, 1544). Die Äußerung über die medizinische Indikation bei Kostentragung durch die Sozialversicherung im BFHE-Urteil in BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862 stellt ein nicht entscheidungserhebliches obiter dictum dar. Denn aus dem Tatbestand des Urteils ergibt sich, dass der Kläger im Rahmen von Privatliquidationen medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen gegen Entgelt durchführte.
- 17** 3. Zu Unrecht rügt die Klägerin, das FG habe einen Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) begangen, indem es entgegen ihrem Beweisantrag kein Sachverständigengutachten für die Behauptung eingeholt habe, dass es sich in den streitgegenständlichen Fällen um einheitliche medizinische Leistungen gehandelt habe. Der Beweisantrag bezieht sich nicht auf der Aufklärung zugänglicher Tatsachen, sondern auf eine vom FG vorzunehmende Würdigung von Tatsachen.
- 18** a) In welchen Fällen mehrere zusammenhängende Leistungen als einheitlicher Umsatz ("komplexe Leistung") zu behandeln sind, ist durch die Rechtsprechung des EuGH und des BFH bereits geklärt. Danach liegt ein einheitlicher Umsatz nicht nur dann vor, wenn eine Leistung als Hauptleistung und andere Leistungen als Nebenleistungen zu beurteilen sind, sondern auch dann, wenn zwei oder mehr Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Leistungsempfänger so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung --aus der maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsverbrauchers-- wirklichkeitsfremd wäre (vgl. BFH-Urteil vom 10. Januar 2013 V R 31/10, BFHE 240, 380, BStBl II 2013, 352, Rz 19 bis 21; BFH-Beschluss vom 29. September 2011 V B 23/10, BFH/NV 2012, 75).
- 19** b) Ob aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers eine einheitliche Leistung vorliegt, ist im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung durch das FG, die den BFH grundsätzlich gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindet (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712) und daher ebenso wenig dem Beweis zugänglich ist wie eine Beweisaufnahme über die Frage, wie eine Leistung aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu beurteilen ist (vgl. hierzu BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 1712, Orientierungssatz 2).
- 20** 4. Von der Darstellung des Sachverhaltes und einer weiteren Begründung wird nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.
- 21** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de