

Urteil vom 09. September 2015, XI R 31/13

Sog. "Tumormeldungen" eines Arztes für ein Krebsregister keine umsatzsteuerfreien Heilbehandlungen

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14, UStG § 4 Nr 14, UStG VZ 2005 , EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c, KRG § 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. Juni 2013, Az: 5 K 5412/11

Leitsätze

NV: Sog. "Tumormeldungen" eines Arztes für ein Krebsregister, die in der reinen Dokumentation erfolgter Behandlungen von Patienten bestehen, sind keine umsatzsteuerfreien Heilbehandlungen .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18. Juni 2013 5 K 5412/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine aus den Ärzten Dr. A1 und A2 bestehende GbR, betrieb in den Jahren 2004 und 2005 (Streitjahre) eine urologische Gemeinschaftspraxis.
- 2 Die Klägerin erbrachte in den Streitjahren sog. "Tumormeldungen" für ein Krebsregister. Sie meldete auf einem einheitlichen Formblatt bestimmte Identitätsdaten (z.B. Familienname, Vorname, Anschrift und Geburtsdatum) von Patienten und deren epidemiologische Daten (z.B. Tumordiagnose, Lokalisation des Tumors und Art der Therapie) an eine Klinik als "zentrale Anlaufstelle" zur Weiterleitung der Tumordokumentationen an das Krebsregister und erhielt für jede vorgenommene "Tumormeldung" eine (pauschale) Vergütung von der Klinik. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) umfasste die jeweilige "Tumormeldung" lediglich eine reine Dokumentation erfolgter Behandlungen von Krebspatienten und erforderte keine weitere gutachterliche oder fachliche Tätigkeit des Arztes.
- 3 Die entsprechenden Umsätze sah die Klägerin als nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung (UStG) steuerfrei an.
- 4 Nach einer Außenprüfung behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die streitgegenständlichen Umsätze in den geänderten Umsatzsteuerfestsetzungen für die Streitjahre vom 18. Oktober 2011 dagegen als steuerpflichtig.
- 5 Die hiergegen erhobene Sprungklage hatte keinen Erfolg. Das klageabweisende Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1714 veröffentlicht.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Entgegen der Auffassung des FG hätten die von ihr vorgenommenen Tumormeldungen an das Krebsregister therapeutischen Charakter und dienten dem Schutz der Gesundheit sämtlicher eigener und von anderen Ärzten behandelten Patienten. Anhand der Einsichtnahme in dieses Register nutzten sie, die Klägerin, und andere Urologen die Möglichkeiten, ihre Früherkennungsmethoden, konkrete Therapiemaßnahmen und die Nachsorge an die im Krebsregister erfassten Krankheitsverläufe anderer gleich gelagerter Fälle anzulehnen und darauf abzustimmen.

Dabei gehe es auch um die Wirkung und Verträglichkeit des Einsatzes bestimmter Krebsbekämpfungsmittel bei behandelten Patienten.

- 8 Die Steuerfreiheit der streitgegenständlichen Leistungen entspreche auch dem Zweck der Steuerbefreiung, die Kosten der ärztlichen Heilbehandlung zu senken. Denn der jeweilige Arzt könne seine Behandlung aufgrund der Dokumentationsergebnisse darauf abstimmen, welche Behandlungsmethoden zur Krebsbekämpfung am effektivsten seien.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 vom 18. Oktober 2011 dahingehend zu ändern, dass die festgesetzte Umsatzsteuer für das Jahr 2004 um 1.604,67 € und für das Jahr 2005 um 1.537,44 € vermindert wird,
hilfsweise die Rechtssache dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vorzulegen.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die "Tumormeldungen" der Klägerin für das Krebsregister nicht umsatzsteuerfrei sind.
- 13 1. Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG sind steuerfrei die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker.
- 14 Diese Vorschrift beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c 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), nach der "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artzähnlichen Berufe erbracht werden", steuerfrei sind. Sie ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) richtlinienkonform auszulegen (vgl. dazu ausführlich mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung des EuGH und des BFH: BFH-Urteil vom 26. August 2014 XI R 19/12, BFHE 247, 276, BStBl II 2015, 310, Rz 20 bis 22).
- 15 a) Der Begriff der "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG umfasst Leistungen, die der Diagnose, Behandlung und, soweit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen. Daraus folgt, dass ärztlichen Leistungen, die zu dem Zweck erbracht werden, die menschliche Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung zukommt (vgl. z.B. EuGH-Urteile Klinikum Dortmund vom 13. März 2014 C-366/12, EU:C:2014:143, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2014, 271, Rz 29 f.; De Fruytier vom 2. Juli 2015 C-334/14, EU:C:2015:437, UR 2015, 636, Rz 20 f.).
- 16 b) Zu den nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfreien Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gehören nach der Rechtsprechung des BFH auch Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, wie vorbeugende Untersuchungen und ärztliche Maßnahmen an Personen, die an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, sowie Leistungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden (BFH-Urteile vom 18. August 2011 V R 27/10, BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214, Rz 14; in BFHE 247, 276, BStBl II 2015, 310, Rz 23; vom 5. November 2014 XI R 11/13, BFHE 248, 389, BFH/NV 2015, 297, Rz 20). Das Gleiche gilt für Folgebehandlungen, d.h. medizinische Maßnahmen, die dazu dienen, die negativen Folgen der Vorbehandlung zu beseitigen (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2015 V R 60/14, BFHE 249, 562, BFH/NV 2015, 939, Rz 13). Keine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin sind "ärztliche Leistungen", "Maßnahmen" oder "medizinische Eingriffe", die zu anderen Zwecken erfolgen (BFH-Urteile in BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214, Rz 14; in BFHE 248, 389, BFH/NV 2015, 297, Rz 22, jeweils m.w.N.).
- 17 c) Dementsprechend hat der EuGH entschieden, dass "die Beförderung von menschlichen Organen und dem menschlichen Körper entnommenen Substanzen für verschiedene Krankenhäuser und Laboratorien, offensichtlich keine 'ärztliche Heilbehandlung' oder 'Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin' im Sinne von Art. 13 Teil A

Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie darstellt, da sie nicht zu den ärztlichen Leistungen gehört, die unmittelbar tatsächlich dem Zweck dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen, oder tatsächlich dem Zweck dienen, die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen" (EuGH-Urteil De Fruytier, EU:C:2015:437, UR 2015, 636, Rz 23).

- 18 Derartige Leistungen können zwar einer Heilbehandlung dienen, stellen aber selbst keine solche dar (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. März 2015 XI R 15/11, BFHE 249, 359, BFH/NV 2015, 1215, Rz 20, zur Überlassung von Praxisräumen nebst Ausstattung durch einen Arzt an andere Ärzte).
- 19 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die "Tumormeldungen" der Klägerin für das Krebsregister keine umsatzsteuerfreien Heilbehandlungen sind.
- 20 a) Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG bestanden die Leistungen der Klägerin in der reinen Dokumentation erfolgter Behandlungen, erforderten keine gutachterliche oder fachliche Tätigkeit des Arztes und waren weder als Abschluss noch als Vorbereitung einer Therapie anzusehen. Das FG hat diese Feststellungen dahingehend gewürdigt, dass die von der Klägerin vorgenommenen "Tumormeldungen" für das Krebsregister keinem therapeutischen Zweck dienen, da es an dem notwendigen unmittelbaren Bezug zu einer Heilbehandlungstätigkeit fehle (zustimmend Sterzinger in: Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 98 Rz 100; Meurer, Mehrwertsteuerrecht 2015, 523, 532; Hölzer in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 14 Rz 84 und 371). Diese Würdigung ist möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze, sie bindet daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO den Senat (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil vom 29. Juli 2015 XI R 23/13, BFHE 251, 86, Rz 27, m.w.N.).
- 21 b) Aus den von der Klägerin angeführten EuGH-Urteilen D. vom 14. September 2000 C-384/98 (EU:C:2000:444, UR 2000, 432), Unterpertinger vom 20. November 2003 C-212/01 (EU:C:2003:625, UR 2004, 70) und d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services vom 20. November 2003 C-307/01 (EU:C:2003:627, UR 2004, 75) sowie aus Tz. 5 des Einführungsschreibens zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab dem 1. Januar 2009 geltenden Fassung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26. Juni 2009, BStBl I 2009, 756) ergibt sich nichts anderes. Darin wird ausgeführt, dass heilberufliche Leistungen nur umsatzsteuerfrei sind, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Von diesen Grundsätzen ist auch das FG ausgegangen. Es konnte jedoch das Vorliegen eines im Vordergrund stehenden therapeutischen Ziels nicht feststellen.
- 22 c) Entgegen der von der Klägerin geäußerten Rechtsansicht genügt es für die Annahme eines therapeutischen Zwecks ihrer "Tumormeldungen" für das Krebsregister nicht, dass andere Ärzte ihre konkreten Therapiemaßnahmen auf die Eintragungen im Krebsregister abstimmen können und die Datenbank der Verbesserung der medizinischen Betreuung der Patienten dient.
- 23 aa) Krebsregister wurden zur Krebsbekämpfung, insbesondere zur Verbesserung der Datengrundlage für die Krebs Epidemiologie eingerichtet (§ 1 Abs. 1 des Krebsregistergesetzes). Sie haben das Auftreten und die Trendentwicklung aller Formen von Krebserkrankungen zu beobachten, insbesondere statistisch-epidemiologisch auszuwerten, Grundlagen der Gesundheitsplanung sowie der epidemiologischen Forschung einschließlich der Ursachenforschung bereitzustellen und zu einer Bewertung präventiver und kurativer Maßnahmen beizutragen; sie haben vornehmlich anonymisierte Daten für die wissenschaftliche Forschung zur Verfügung zu stellen (§ 1 Abs. 2 des Krebsregistergesetzes).
- 24 bb) Lediglich mögliche und mittelbare Auswirkungen einer Leistung --wie der Meldungen der Klägerin für das Krebsregister-- auf die Heilbehandlung eines bei Ausführung dieser Leistung nicht bestimmbar Personenkreises dienen nicht unmittelbar tatsächlich dem Zweck, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen, oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen (vgl. EuGH-Urteil De Fruytier, EU:C:2015:437, UR 2015, 636, Rz 23; BFH-Urteil in BFHE 249, 359, BFH/NV 2015, 1215, Rz 20).
- 25 Die "Tumormeldungen" der Klägerin für das Krebsregister sind --im Gegensatz zu dem vom EuGH im Urteil Verigen Transplantation Service International vom 18. November 2010 C-156/09 (EU:C:2010:695, UR 2011, 215) entschiedenen Fall-- auch kein unerlässlicher, fester und untrennbarer Bestandteil der Heilbehandlung durch die Klägerin. Das zeigt sich bereits daran, dass in den Streitjahren die Meldungen bei einem Widerspruch des Patienten zu unterlassen bzw. im Falle eines Widerspruchs die gemeldeten Daten zu löschen waren (§ 3 Abs. 2 Satz 6 des Krebsregistergesetzes).
- 26 3. Eine Vorlage der Rechtssache an den EuGH ist nicht erforderlich. Die Grundsätze der Steuerfreiheit von

Heilbehandlungen sind durch die Rechtsprechung des EuGH geklärt. Ob eine Leistung im konkreten Einzelfall einem therapeutischen Ziel dient, ist eine tatsächliche Feststellung, die dem FG als Tatsachengericht obliegt (vgl. z.B. EuGH-Urteil Future Health Technologies vom 10. Juni 2010 C-86/09, EU:C:2010:334, UR 2010, 540, Rz 44; BFH-Urteil vom 1. Oktober 2014 XI R 13/14, BFHE 248, 367, BFH/NV 2015, 451, Rz 19).

- 27** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 28** 5. Der Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung durch Urteil, weil die Beteiligten darauf verzichtet haben (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de