

Beschluss vom 27. Februar 2018, XI B 97/17

Verkehrspsychologische Behandlung zur Wiedererlangung der Fahrerlaubnis ("MPU-Vorbereitung") nicht generell umsatzsteuerfrei

ECLI:DE:BFH:2018:B.270218.XIB97.17.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst c, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, StVG § 2 Abs 8, UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Münster, 11. September 2017, Az: 15 K 3562/14 U

Leitsätze

1. NV: Eine verkehrspsychologische Behandlung durch einen Heilpraktiker und approbierten Psychotherapeuten ist nur dann als ambulante Heilbehandlung umsatzsteuerfrei, wenn Hauptzweck der Behandlung der Schutz der Gesundheit ist. Dies ist nicht der Fall, wenn die Behandlung vorrangig einem anderen Zweck (z.B. der Erhaltung oder Wiedererlangung der Fahrerlaubnis) dient .
2. NV: Ob eine verkehrspsychologische Behandlung dem Schutz der Gesundheit oder einem anderen Zweck dient, ist Tatfrage .

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 12. September 2017 15 K 3562/14 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), ein Heilpraktiker und approbierter Psychotherapeut, führte im Rahmen seiner psychotherapeutischen Leistungen in den Streitjahren (2010 bis 2012) u.a. auch verkehrspsychologische Behandlungen durch.
- 2 Nach Durchführung einer Außenprüfung vertrat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) in den Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden für die Streitjahre vom 6. Mai 2014 die Auffassung, die genannten Leistungen seien von Personen in Anspruch genommen worden, denen aufgrund von Verkehrsdelikten (z.B. Fahren unter Alkohol- oder Drogeneinfluss, Tempo- und/ oder Abstandsverstöße etc.) ihre Fahrerlaubnis entzogen worden sei, und die sich zur Wiedererlangung der Fahrerlaubnis einer medizinisch-psychologischen Untersuchung (MPU) i.S. des § 2 Abs. 8 des Straßenverkehrsgesetzes (StVG) hätten unterziehen müssen. Die genannten Leistungen seien keine Heilbehandlungen i.S. des § 4 Nr. 14 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG), sondern als Hilfe im Bereich der persönlichen Lebensführung steuerpflichtig. Eine Tätigkeit, deren Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit sei, sei nicht gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei. Die primäre Motivation der Klienten des Klägers, dessen Leistungen in Anspruch zu nehmen, bestehe darin, ihre Fahrerlaubnis wiederzuerlangen. Der Einspruch des Klägers blieb erfolglos.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1763 veröffentlichten Urteil ab und ließ die Revision nicht zu. Es führte unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) aus, das FA habe die

verkehrstherapeutischen Leistungen des Klägers zu Recht nicht als steuerfreie Heilbehandlungsleistungen i.S. des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG angesehen.

- 4 Keine Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin seien "ärztliche Leistungen", "Behandlungen" oder "medizinische Eingriffe", die zu anderen als medizinischen Zwecken erfolgen. Werde eine ärztliche Leistung in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulasse, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit ist, sind § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) auf diese Leistung nicht anzuwenden.
- 5 Nach diesen Grundsätzen handele es sich bei Leistungen des Klägers nicht um Heilbehandlungen. Das FG verkenne nicht, dass der Kläger auf der Grundlage eines psychotherapeutischen Konzepts arbeite und vollwertige psychotherapeutische Arbeit leiste. Es sei aber der Auffassung, dass das Hauptziel der Verkehrstherapie nicht die Behandlung von Krankheiten bzw. Gesundheitsstörungen sei. Motivation der Patienten für die Inanspruchnahme der Leistungen sei vorrangig die Wiedererlangung bzw. das Erhalten der Fahrerlaubnis.
- 6 Mit seiner Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht der Kläger geltend, die Revision sei zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) zuzulassen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Beschwerde ist unbegründet. Die vom Kläger geltend gemachte Divergenz liegt nicht vor.
- 8 1. Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen Divergenz setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, der EuGH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG; das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. Juli 2014 XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, Rz 10; vom 18. Juli 2017 XI B 24/17, BFH/NV 2018, 60, Rz 15).
- 9 Eine solche zur Zulassung wegen Divergenz führende Nichtübereinstimmung im Rechtsgrundsätzlichen liegt jedoch nicht vor, wenn das FG einen Sachverhalt lediglich abweichend würdigt (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Mai 2007 V B 49/06, BFH/NV 2007, 1683, unter II.1., Rz 12) oder wenn das FG von den Rechtsgrundsätzen der BFH-Rechtsprechung ausgeht und diese lediglich unzutreffend auf den Einzelfall anwendet (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Februar 2017 V B 48/16, BFH/NV 2017, 629, Rz 11).
- 10 2. Gemessen daran weicht die Vorentscheidung nicht --wie der Kläger meint-- vom EuGH-Urteil L.u.P. vom 8. Juni 2006 C-106/05 (EU:C:2006:380, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2006, 464) und dem BFH-Urteil vom 18. August 2011 V R 27/10 (BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214) ab.
- 11 a) Es trifft zwar zu, dass danach die therapeutische Zweckbestimmtheit einer Heilbehandlung nicht in einem besonders engen Sinne zu verstehen ist.
- 12 b) Die Annahme des FG, dass eine steuerfreie Heilbehandlung voraussetzt, dass ihr Hauptziel der Schutz der Gesundheit ist, entspricht jedoch der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 V R 1/02, BFHE 210, 188, BStBl II 2005, 675; vom 4. Dezember 2014 V R 16/12, BFHE 248, 416, BFH/NV 2015, 645, Rz 13; V R 33/12, BFHE 248, 424, BFH/NV 2015, 648, Rz 15). Keine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin sind "ärztliche Leistungen", "Maßnahmen" oder "medizinische Eingriffe", die zu anderen Zwecken erfolgen (vgl. BFH-Urteile vom 26. August 2014 XI R 19/12, BFHE 247, 276, BStBl II 2015, 310, Rz 23; vom 29. Juli 2015 XI R 23/13, BFHE 251, 86, BStBl II 2017, 733, Rz 23; vom 9. September 2015 XI R 31/13, BFH/NV 2016, 249, Rz 16). 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 a.F. und 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 auf diese Leistung nicht anzuwenden (vgl. BFH-Beschluss vom 8. April 2014 V B 38/13, BFH/NV

2014, 1106, Rz 5, m.w.N.; EuGH-Urteile Unterpertinger vom 20. November 2003 C-212/01, EU:C:2003:625, UR 2004, 70, Rz 42; D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services vom 20. November 2003 C-307/01, EU:C:2003:627, UR 2004, 75, Rz 60).

- 13** c) Soweit der Beschwerde der Vortrag entnommen werden könnte, das FG habe diese Rechtsprechung unzutreffend auf den Streitfall angewandt, hängt die Beantwortung der Frage, ob die Leistung therapeutischen oder anderen Zwecken dient, von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. BFH-Beschlüsse vom 29. Oktober 2013 V B 58/13, BFH/NV 2014, 192; vom 11. Dezember 2014 XI B 49/14, BFH/NV 2015, 363, Rz 8) und begründet daher nach der unter II.1. genannten Rechtsprechung keine Divergenz.
- 14** 3. Auch die gerügte Divergenz vom Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 5. Oktober 2017 5 K 5044/15 (nicht veröffentlicht) liegt nicht vor.
- 15** a) Dieses Urteil ist zu berücksichtigen, obwohl es erst nach der angefochtenen Vorentscheidung ergangen ist; denn für die Frage, ob eine Divergenz vorliegt, kommt es auf den Stand der Rechtsprechung im Zeitpunkt der Entscheidung über die Zulassung der Revision an (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2014, 1780, Rz 11, m.w.N.).
- 16** b) Allerdings liegt auch insoweit die gerügte Divergenz, also eine Nichtübereinstimmung im Rechtsgrundsätzlichen, nicht vor.
- 17** aa) Das FG Berlin-Brandenburg hat vielmehr selbst --in Abgrenzung zu den Urteilen des FG Hamburg vom 24. Februar 2009 6 K 122/07 (EFG 2009, 1161) und des FG Münster vom 9. August 2011 15 K 812/10 U (EFG 2012, 466), auf die sich die Vorinstanz gestützt hat-- darauf hingewiesen, dass es sich bei der Beurteilung des Hauptziels um eine reine Tatsachenfrage handele und dass das von ihm gefundene abweichende Ergebnis allein auf Unterschieden in der festgestellten Tätigkeit des jeweiligen Klägers, nicht jedoch in grundsätzlichen Rechtsfragen beruhe.
- 18** bb) Im Übrigen liegt dem Fall des FG Berlin-Brandenburg ein anders gelagerter Sachverhalt zugrunde. Im Fall des FG Berlin-Brandenburg hatte der dortige Kläger, ein heilkundlicher Verkehrstherapeut, mit den Klienten eine Therapievereinbarung getroffen, wonach u.a. der MPU-Erfolg nicht das Ziel der Therapie sei. Kam der dortige Kläger im Erstgespräch zu der Auffassung, dass kein Krankheitsbild vorliege, führte er keine Therapie durch, sondern verwies die Verkehrsteilnehmer an einen "MPU-Vorbereiter".
- 19** 4. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de