

# Urteil vom 30. Juni 2022, V R 36/20

## Steuerbarer und steuerpflichtiger Verzicht auf das Recht zur Privatliquidation

ECLI:DE:BFH:2022:U.300622.VR36.20.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 1, UStG § 4 Nr 14 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 2 Abs 1 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst c, UStG VZ 2013, UStG VZ 2014, UStG VZ 2015, HSchulG SH 2007 § 3 Abs 4, HSchulNTV SH § 7

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 30. September 2020, Az: 4 K 67/18

## Leitsätze

Verzichtet der Chefarzt gegenüber dem Träger der Klinik, an der er tätig ist, auf das ihm durch die Klinik eingeräumte Recht zur Privatliquidation gegen monatliche Ausgleichszahlungen, die der Klinikträger leistet, um auch insoweit selbst gegenüber Privatversicherten abrechnen zu können, liegt eine steuerbare Verzichtsleistung vor, die nicht als Verzicht auf die zukünftige Erbringung von Heilbehandlungsleistungen gegenüber den Privatversicherten steuerfrei ist.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 30.09.2020 - 4 K 67/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Steuerbarkeit und Steuerpflicht eines entgeltlichen Verzichts auf das Recht zur Privatliquidation und sämtlicher aufgrund der Vereinbarung vom ... entstehender finanzieller Nachteile.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war von ... bis zum ... als Professor der Medizin an der Universität ... beschäftigt. Von ... bis zum ... war er zudem als Direktor der Klinik für ... tätig. Aufgrund einer ihm nach §§ 7 ff. der Hochschulnebenständigkeitsverordnung (HNtVO) vom 15.12.1989 (GVOBl SH 1989, S. 219 ff.) als "Altvertragler" erteilten beamtenrechtlichen Nebenständigkeitsgenehmigung war er berechtigt, Patienten privat zu behandeln und hierfür zu liquidieren. Dabei durfte er Einrichtungen, Material und Personal des Klinikums gegen Zahlung einer Nutzungsentschädigung in Anspruch nehmen.
- 3 Im Rahmen einer Änderung der HNtVO und im Zuge von Umstrukturierungen bei der Behandlung von Privatpatienten wurde durch Art. 2 des Gesetzes über die Hochschulen und das Universitätsklinikum Schleswig-Holstein in der Fassung vom 28.02.2007 (GVOBl SH 2007, S. 184 ff.) in § 3 Abs. 4 für "Altvertragler" die folgende Besitzstandsregelung getroffen:  
"Personen, die aufgrund ihres Dienstverhältnisses zum Klinikum das Liquidationsrecht für die Behandlung von Privatpatienten haben, behalten dieses Recht bis zu ihrem Ausscheiden aus dem Landesdienst."
- 4 Der Kläger erzielte durch die Ausübung seines Nebenständigkeitsrechts Einkünfte aus freiberuflicher ärztlicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes); die entsprechenden Umsätze wurden vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als steuerfrei behandelt.

**5** Am ... trafen die Universität, die Klinik und der Kläger zum Zwecke der zukünftigen Neuorganisation der Urologie ab ... folgende Vereinbarung:

"1. [Der Kläger] verzichtet mit Ablauf des ... auf die Leitung der Klinik sowie auf das ihm eingeräumte Recht zur Privatliquidation für die Behandlung ambulanter und/oder stationärer Privatpatienten und Selbstzahler.

2. Die Universität versetzt [den Kläger] mit seiner hiermit erteilten Zustimmung mit Wirkung ab dem ... bis zu seinem Eintritt in den Ruhestand in eine sektionsübergreifende Einrichtung der Universität, die [der] Entwicklung von Forschung und Lehre auf dem Gebiet der ... und ihrer Anwendung in der klinischen Medizin [dient]. [Der Kläger] wird in diesem Forschungsbereich wissenschaftlich tätig. Eine Lehrverpflichtung besteht nicht. Er wird seinen Arbeitsplatz [in die Einrichtung verlegen].

3. Die Klinik zahlt an [den Kläger] als Ausgleich für den Verzicht auf das Recht zur Privatliquidation und sämtlicher sonstiger [dem Kläger] aufgrund dieser Vereinbarung entstehender finanzieller Nachteile beginnend ab dem Monat ... bis zu dem Monat seines Eintritts in den Ruhestand einen Betrag in Höhe von ... Euro brutto, fällig jeweils zum Ende eines Kalendermonats. Auf die Zahlung nach Satz 1 eventuell anfallende Steuern trägt [der Kläger].

4. Im Übrigen bleibt die beamtenrechtliche Stellung von [dem Kläger] unberührt."

**6** Der Kläger ging davon aus, dass es sich bei den aufgrund dieser Vereinbarung gezahlten Beträgen um nicht umsatzsteuerbare Entschädigungen/Abfindungen für den Wegfall seiner Einkünfte aus freiberuflicher chefärztlicher Tätigkeit handelte und gab sie daher in seinen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2013 bis 2015 (Streitjahre) nicht an.

**7** Eine beim Kläger durchgeführte Außenprüfung (Bp-Bericht vom 10.03.2017) kam dagegen zu dem Ergebnis, dass es sich beim Verzicht des Klägers auf sein Privatliquidationsrecht zugunsten [der Klinik] um eine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung handele. Das FA schloss sich dieser Auffassung an und änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen der Streitjahre, indem es die steuerpflichtigen Umsätze und --aufgrund eines neuen Aufteilungsschlüssels-- auch die Vorsteuerbeträge entsprechend erhöhte. Die dagegen eingelegten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 29.03.2018 als unbegründet zurück. Der Kläger habe eine steuerbare Verzichtleistung erbracht, die nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG falle und auch nicht als Schadensersatz zu qualifizieren sei.

**8** Mit seiner dagegen erhobenen Klage machte der Kläger insbesondere geltend, der vertraglich vereinbarte Verzicht auf das Recht zur Privatliquidation sei als Abfindung im Rahmen seiner beamtenrechtlichen Stellung zu qualifizieren, sodass er keine Leistung als Unternehmer erbracht habe.

**9** In der mündlichen Verhandlung vom 30.09.2020 erläuterte der Kläger die näheren Umstände des Vertrags vom ... Mit seiner Berufung auf den C-4 Lehrstuhl im Jahre ... sei die Leitung der Klinik [...] verbunden gewesen. In der Folgezeit habe das Klinikum die Dienstverhältnisse neu berufener Chefärzte umgestaltet und die Behandlung von Privatpatienten zur hauptamtlichen Dienstaufgabe der Chefärzte erklärt. Dem Klinikum sei es bei Abschluss des Vertrags maßgeblich darum gegangen, die Chefposition personell neu und mit entsprechend geänderten Bedingungen zu besetzen. Diesen Umstrukturierungswünschen habe er nicht entgegenstehen wollen.

**10** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2021, 70 veröffentlichten Urteil statt. Dabei ging es davon aus, dass die vom Kläger vertraglich erbrachten Verzichtleistungen überwiegend beamtenrechtlich veranlasst und deshalb nicht "im Rahmen seines Unternehmens" erbracht worden seien. Im Falle einer (unterstellten) Steuerbarkeit der Verzichtleistungen seien diese jedenfalls im Hinblick auf die spiegelbildliche Besteuerung von Leistung und entgeltlichem Verzicht auf die Leistungserbringung nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei.

**11** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sowie § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG).

**12** Die Auffassung des FG, wonach die Verzichtleistung des Klägers überwiegend beamtenrechtlich veranlasst sei, verstoße insoweit gegen Auslegungsgrundsätze, als das FG die Interessenlage der Beteiligten nicht ausreichend erforscht und nicht zutreffend gewürdigt habe. Der Ausgleich des finanziellen Nachteils könne sich nur auf den Verlust des Rechts zur Privatliquidation beziehen und sei daher nicht beamtenrechtlich veranlasst. Insbesondere

liege in dem Verzicht auf die Leitungsfunktion des Klinikums kein finanzieller Nachteil, da die Klinikleitung keinen Einfluss auf die Besoldung des Klägers gehabt habe.

- 13** Nicht überzeugend sei auch die Begründung des FG, wonach eine Neuorganisation ohne Zustimmung des Klägers nicht möglich gewesen wäre. Eine Umstrukturierung sei durch die Änderungen des Hochschulgesetzes möglich gewesen, wobei der Verlust einer Direktorenstellung eines Beamten in diesem Zusammenhang nicht unzulässig sei (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 01.03.1978 - 1 BvR 333/75, 1 BvR 174/71, 1 BvR 178/71, 1 BvR 191/71, BVerfGE 47, 327). Das Direktorenamt sei besoldungsrechtlich nicht mit einer zusätzlichen Vergütung verbunden, sodass der Kläger auch im Rahmen einer Umstrukturierung auf eine Position ohne Direktorenstellung hätte versetzt werden können.
- 14** Bei der Auslegung des streitgegenständlichen Vertrags müsse --entgegen der Auffassung des FG-- eine getrennte Betrachtung erfolgen: Danach stehe auf der einen Seite der Verlust der Direktorenstellung und auf der anderen Seite der Verlust des Privatliquidationsrechts. Da der Vertrag die Ablösung ausdrücklich für den Ausgleich der finanziellen Nachteile regle und eine Neuorganisation auch ohne die Zustimmung des Klägers hätte erfolgen können, habe die beamtenrechtliche Stellung nicht im Vordergrund gestanden. Daraus folge, dass sich die streitige Zahlung als Ausgleich des finanziellen Nachteils nur auf den Verlust des Rechts auf Privatliquidation beziehe und steuerbar sei.
- 15** Die Verzichtleistung des Klägers könne auch nicht im Rahmen einer spiegelbildlichen Beurteilung von Leistung und Verzicht als steuerfrei qualifiziert werden. Anders als der vom Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) entschiedene Fall Lubbock Fine (Urteil vom 15.12.1993 - C-63/92, EU:C:1993:929) gehe es im Streitfall um eine Dreiecksbeziehung (Klinik - Arzt - Patient). Darüber hinaus stehe der Verzicht nicht im Zusammenhang mit ärztlichen Heilbehandlungen zwischen Arzt und Patient.
- 16** Das FA beantragt,  
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 30.09.2020 - 4 K 67/18 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17** Der Kläger beantragt,  
die Revision des FA gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 30.09.2020 - 4 K 67/18 als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Das FA verkenne, dass es sich beim Kläger um den ehemaligen Direktor der Klinik [...] des Klinikums und ordentlichen C4-Professor der Medizinischen Universität handle, einen sog. "Altvertragler". Das Gesetz über die Hochschulen und das Universitätsklinikum Schleswig-Holstein (GVOBl SH 2007, 184 ff.) enthalte eine Besitzstandsregelung, wonach Professoren und Klinikdirektoren, die aufgrund ihres Dienstverhältnisses zum Klinikum das Liquidationsrecht für die Behandlung von Privatpatienten haben, dieses Liquidationsrecht bis zu ihrem Ausscheiden aus dem Landesdienst behalten. Das Liquidationsrecht sei damit integraler und untrennbarer Bestandteil der beamtenrechtlichen Stellung des Klägers. Im Rahmen der dreiseitigen Vereinbarung habe der Kläger vorzeitig auf seinen gesetzlich geschützten Anspruch auf die Klinikleitung, die Lehrtätigkeit und auf sein Recht auf Privatliquidation verzichtet. Dem Klinikum sei es nur durch die Aufgabe aller drei Positionen und der Rechte des Klägers als sog. "Altvertragler" möglich gewesen, die beabsichtigte Umstrukturierung durchzuführen.
- 19** Die Beteiligten haben mit ihren Schriftsätzen vom 02.02.2021 (Kläger) und vom 08.03.2021 (FA) auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Verzichtet der Chefarzt gegenüber dem Träger der Klinik, an der er tätig ist, auf das ihm durch die Klinik eingeräumte Recht zur Privatliquidation gegen monatliche Ausgleichszahlungen, die der Klinikträger leistet, um auch insoweit selbst gegenüber Privatversicherten abrechnen zu können, liegt entgegen dem Urteil des FG eine steuerbare Verzichtleistung vor, die nicht als Verzicht auf die zukünftige Erbringung von Heilbehandlungsleistungen gegenüber den Privatversicherten steuerfrei ist.
- 21** 1. Der dem Kläger aufgrund der Vereinbarung vom ... gezahlte Ausgleich ist --entgegen der Auffassung des FG--

keine Abfindung für einen beamtenrechtlichen Besitzstand, sondern Entgelt für einen steuerbaren Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.

- 22** a) Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).
- 23** Für das Erfordernis einer entgeltlichen Leistung muss nach ständiger Rechtsprechung von EuGH und Bundesfinanzhof (BFH) zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet (vgl. EuGH-Urteil *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* vom 18.07.2007 - C-277/05, EU:C:2007:440, Rz 19; BFH-Urteile vom 21.12.2016 - XI R 27/14, BFHE 257, 154, BStBl II 2021, 779, Rz 16; vom 30.06.2010 - XI R 22/08, BFHE 231, 248, BStBl II 2010, 1084, Rz 12, sowie vom 20.03.2013 - XI R 6/11, BFHE 241, 191, BStBl II 2014, 206, Rz 24). Dies ist dann der Fall, wenn zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. BFH-Urteile vom 16.01.2014 - V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Rz 20; vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, BStBl II 2021, 785, Rz 16). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 07.07.2005 - V R 34/03, BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66, unter II.1.).
- 24** Es bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet (vgl. EuGH-Urteil *Kennemer Golf* vom 21.03.2002 - C-174/00, EU:C:2002:200, Rz 39; BFH-Urteile vom 18.12.2008 - V R 38/06, BFHE 225, 155, BStBl II 2009, 749, unter II.3.a ee; in BFHE 231, 248, BStBl II 2010, 1084, Rz 13; jeweils m.w.N.).
- 25** Zu berücksichtigen ist weiterhin, dass die Voraussetzungen für einen entgeltlichen Leistungsaustausch vorliegen können, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm --sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage-- zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet (BFH-Urteile vom 26.08.2021 - V R 13/19, BFHE 274, 300, BStBl II 2022, 197, Rz 20; in BFH/NV 2014, 736, und in BFHE 211, 59, BStBl II 2007, 66). Dementsprechend liegt ein steuerbarer Umsatz auch in der vertraglichen Auflösung eines Mietvertrags gegen Abfindung (EuGH-Urteil *Lubbock Fine*, EU:C:1993:929, Rz 9 und 12; BFH-Urteil vom 23.01.2002 - V B 161/01, BFH/NV 2002, 553).
- 26** b) Danach handelt es sich bei der Zahlung des finanziellen Ausgleichs aufgrund der Vereinbarung vom ... um ein Entgelt für den Verzicht auf die Behandlung und Liquidation von Privatpatienten.
- 27** aa) Der Kläger erbrachte aufgrund der Vereinbarung vom ... eine sonstige Leistung durch Unterlassen, indem er ab dem ... auf "das ihm eingeräumte Recht zur Privatliquidation für die Behandlung ambulanter und/oder stationärer Privatpatienten und Selbstzahler" und damit auf eine ihm kraft Gesetzes (§ 3 Abs. 4 des Gesetzes über die Hochschulen und das Universitätsklinikum Schleswig-Holstein) zustehende vermögenswerte Rechtsposition verzichtete. Das [Klinikum] erlangte damit das Recht, die vom Nachfolger des Klägers erbrachten Behandlungen von Privatpatienten und Selbstzahlern selbst abrechnen zu können. Denn in den Verträgen mit neu berufenen Chefärzten wurde die Behandlung von Privatpatienten zur hauptamtlichen Dienstaufgabe erklärt. Für diesen Vorteil war das Klinikum bereit, dem Kläger monatlich ... € zu zahlen (Nr. 3 der Vereinbarung vom ...).
- 28** bb) Der Verzicht des Klägers auf das Recht zur Privatliquidation erfolgte auch als Unternehmer und war daher nicht --wie das FG entschieden hat-- in erster Linie überwiegend beamtenrechtlich veranlasst. Beamtenrechtlich veranlasst ist lediglich der in der Vereinbarung erklärte Verzicht auf die Leitung der Klinik [...] und die Zustimmung des Klägers zur Versetzung in eine sektionsübergreifende Einrichtung der Universität. Ausweislich Nr. 3 der Vereinbarung wurde der Ausgleich jedoch vor allem für den "Verzicht auf das Recht zur Privatliquidation" gezahlt. Soweit der Ausgleich laut Nr. 3 auch zum Ausgleich "sonstiger entstehender finanzieller Nachteile ..." gezahlt wurde, ist weder vorgetragen noch für den Senat ersichtlich, welche weiteren finanziellen Nachteile dem Kläger aus der Vereinbarung entstanden sein könnten. Diese ergänzende Klausel ist insbesondere nicht als finanzieller Ausgleich für den Verlust der Klinikleitung anzusehen, da nicht ersichtlich ist, dass diese Position zusätzlich vergütet wurde und daher entschädigungsfähig wäre.
- 29** cc) Die davon abweichende Auslegung der Vereinbarung vom ... durch das FG ist für den Senat nicht bindend, weil das FG bei seiner Würdigung nicht alle relevanten Begleitumstände berücksichtigt hat. Die Auslegung von

Verträgen und Willenserklärungen gehört zwar zum Bereich der tatsächlichen Feststellungen und bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie den Grundsätzen der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuches entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt (BFH-Urteile vom 17.06.2020 - I R 56/17, BFH/NV 2021, 547, Rz 13, und vom 25.07.2019 - IV R 49/16, BFH/NV 2020, 15). Der BFH ist aber als Revisionsgericht nicht gehindert, die Auslegung des FG insbesondere daraufhin zu prüfen, ob das FG die für die Vertragsauslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (BFH-Urteile in BFHE 274, 300, BStBl II 2022, 197, Rz 18; in BFH/NV 2021, 547, Rz 18; vom 08.11.2018 - IV R 38/16, BFH/NV 2019, 551, und vom 09.05.2017 - VIII R 1/14, BFH/NV 2017, 1418, Rz 38 f.).

- 30** So liegen die Verhältnisse im Streitfall, da das FG bei seiner Würdigung nicht hinreichend berücksichtigt hat, dass die Beteiligten der dreiseitigen Vereinbarung zwar unterschiedliche Interessen verfolgten, es vorliegend aber auf die Interessenlage des Klinikums als Leistungsempfängerin und die des Klägers als Leistendem ankommt. Während es dem Klinikum im Rahmen einer Umstrukturierung darum ging, die Liquidationsbefugnis für die --von neu berufenen Chefärzten als hauptamtliche Dienstaufgabe durchzuführende-- Behandlung von Privatpatienten zu erlangen, war das Interesse des Klägers darauf gerichtet, für den Wegfall seines Rechts auf Privatliquidation ("Besitzstandswahrung") einen finanziellen Ausgleich zu erhalten. Damit lag zwischen der erbrachten Verzichtleistung des Klägers und dem erhaltenen Gegenwert (monatliche Ausgleichszahlungen) der für die Steuerbarkeit erforderliche unmittelbare Zusammenhang vor.
- 31** c) Das Vorliegen eines steuerbaren Umsatzes i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG schließt es aus, das vereinbarte Entgelt als nicht steuerbaren (echten) Schadensersatz zu qualifizieren. Zahlungen sind nur dann als Schadensersatz für die Höhe des Entgelts einer erbrachten Leistung ohne Bedeutung, wenn zwischen der Zahlung und der Leistung --anders als vorliegend-- kein unmittelbarer Zusammenhang besteht (BFH-Urteile vom 26.01.2022 - XI R 19/19 (XI R 12/17), Rz 36, und vom 11.02.2010 - V R 2/09, BFHE 228, 467, BStBl II 2010, 765, Rz 20).
- 32** 2. Das FG hat zudem rechtsfehlerhaft entschieden, dass die Verzichtleistung jedenfalls wegen einer spiegelbildlichen Beurteilung der Steuerpflicht von aktiver Leistung und Verzicht gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei sei.
- 33** a) Nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen steuerfrei "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt ... durchgeführt werden". Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL. Danach sind steuerfrei die Umsätze aus "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artzähnlichen Berufe durchgeführt werden".
- 34** Nach der Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" Leistungen, die der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. EuGH-Urteil Frenetikexito vom 04.03.2021 - C-581/19, EU:C:2021:167). Eine Heilbehandlung in diesem Sinne müsse zwingend einen therapeutischen Zweck verfolgen, da dieser ausschlaggebend dafür sei, ob eine ärztliche oder artzähnliche Leistung von der Mehrwertsteuer zu befreien sei (vgl. EuGH-Urteil Frenetikexito, EU:C:2021:167, m.w.N.). Das Erfordernis einer therapeutischen Zielsetzung einer Leistung sei dabei nicht unbedingt in einem besonders engen Sinn zu verstehen. So könnten etwa auch medizinische Leistungen, die zum Schutz, einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung, der menschlichen Gesundheit erbracht würden, unter Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL fallen (EuGH-Urteil X vom 05.03.2020 - C-48/19, EU:C:2020:169). Demgegenüber komme eine Steuerbefreiung für ärztliche Leistungen, die zu einem anderen Zweck als dem des Schutzes einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht würden, nicht in Betracht (EuGH-Urteil X, EU:C:2020:169, Rz 32).
- 35** Wie das FA zutreffend geltend macht, dient der Verzicht auf das Privatliquidationsrecht weder der Behandlung, Linderung oder Vorbeugung einer Krankheit und fällt daher mangels eines therapeutischen Zwecks nicht unter die Steuerbefreiung.
- 36** b) Die Steuerfreiheit der Verzichtleistung ergibt sich --entgegen der Ansicht des FG-- auch nicht unter Berücksichtigung der EuGH- und BFH-Rechtsprechung zur spiegelbildlichen Beurteilung ("actus-contrarius") von Leistung (steuerfreie Heilbehandlung) und Verzichtleistung (Verzicht auf die steuerfreie Heilbehandlung).
- 37** aa) Nach dem EuGH-Urteil Lubbock Fine (EU:C:1993:929) ist der Verzicht auf die Rechte aus einem Mietvertrag über Grundstücke gegen ein vom Vermieter an den Mieter zu zahlendes Entgelt ein Umsatz im Sinne einer "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" entsprechend Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG (seit

01.01.2007: Art. 135 Abs. 1 Buchst. l MwStSystRL) und damit steuerfrei. Fällt ein bestimmter Umsatz, wie die Vermietung eines Grundstücks, die auf der Grundlage des gezahlten Mietzinses besteuert würde, unter eine in der Richtlinie 77/388/EWG vorgesehene Steuerbefreiung, dann ist nach Auffassung des EuGH eine "Änderung des Mietvertrags wie dessen vertragliche Auflösung gegen Abfindung ebenfalls als unter diese Befreiung fallend anzusehen" (EuGH-Urteil Lubbock Fine, EU:C:1993:929, Rz 9). Die Steuerfreiheit des Ausgangsumsatzes (Vermietung) führt zur Steuerfreiheit des entsprechenden Umsatzes des Mieters (Verzicht), weil eine Aufspaltung ein und desselben Mietvertrags nicht möglich ist (EuGH-Urteil Lubbock Fine, EU:C:1993:929, Rz 12).

- 38** Der BFH folgt dem (Urteil vom 15.04.2015 - V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, und Beschluss vom 22.05.2019 - XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256). Nach dem BFH-Urteil in BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947 hat die Steuerfreiheit einer Garantieleistung der Vermieterin unter Berücksichtigung der Grundsätze des EuGH-Urteils Lubbock Fine (EU:C:1993:929) zur Folge, dass auch die Ablösung der Mietpreisgarantie nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei bleibt, weil der Rückgabe einer Mietsache gegen Abstandsanzahlung (EuGH-Urteil Lubbock Fine, EU:C:1993:929) die Ablösung der Vermietergarantie gegen die Entschädigungszahlung entspricht (BFH-Urteil in BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Rz 50). Im Beschluss in BFH/NV 2019, 1256 entschied der BFH, dass der Vermietung eines Grundstücks der Verzicht auf Rechte aus dem Mietvertrag gleichzusetzen sei.
- 39** bb) Charakteristisch für die Steuerfreiheit als sog. actus-contrarius ist danach, dass die jeweiligen Leistungen und der darauf bezogene Verzicht jeweils im Rahmen desselben Zweipersonenverhältnisses zwischen Leistenden und Leistungsempfänger erfolgen. Dabei zahlt z.B. der ursprünglich Leistende (wie etwa ein Vermieter) im Rahmen eines zweiten Umsatzes, damit er die Dispositionsbefugnis über einen Gegenstand (Mietsache im EuGH-Urteil Lubbock Fine) oder ein Recht (Mietgarantie im BFH-Urteil V R 46/13) wiedererlangt.
- 40** Damit nicht vergleichbar ist die hier vorliegende Sonderkonstellation eines Dreipersonenverhältnisses, bei dem zunächst das Klinikum im Zuge der Anstellung des Klägers eine (sonstige) Leistung (nichtsteuerbar) an den Kläger erbrachte, indem es diesem das Recht zur Privatliquidation einräumte (Nebentätigkeitsgenehmigung). Aufgrund dieser Genehmigung erbrachte der Kläger im Rahmen von Behandlungsverträgen gegenüber seinen Patienten umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen. Mit Vertrag vom ... verzichtete der Kläger gegenüber dem Klinikum auf die weitere Behandlung von Privatpatienten und erhielt hierfür einen finanziellen Ausgleich. Die Verzichtsleistung betraf unmittelbar nur das Rechtsverhältnis zwischen ihm und dem Klinikum, während das Rechtsverhältnis zu seinen Patienten nur insoweit (mittelbar) betroffen war, als dem Kläger nach seinem Verzicht die rechtliche Befugnis fehlte, weitere steuerfreie Heilbehandlungsleistungen an Privatpatienten durchzuführen. Die vermögenswerte Abrechnungsbefugnis für die von Chefarzten im Klinikum vorgenommene Behandlung von Privatpatienten und Selbstzahlern stand damit --wie vor der Erteilung der Nebentätigkeitsgenehmigung an den Kläger-- wieder dem Klinikum zu.
- 41** Auf das Vorliegen einer Neben- und einer Hauptleistung kommt es dann nicht an. Denn eine Zusammenfassung von Haupt- und Nebenleistung ist bei Leistungen mehrerer Unternehmer ausgeschlossen (BFH-Urteile vom 29.10.2008 - XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256; BFH-Urteil vom 11.04.2013 - V R 28/12, BFH/NV 2013, 1638, Rz 25).
- 42** Einer anderen Auslegung stünde im Übrigen der Grundsatz der engen Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften entgegen (ständige EuGH-Rechtsprechung, vgl. Urteile Golfclub Schloss Igling vom 10.12.2020 - C-488/18, EU:C:2020:1013, Rz 34; Klinikum Dortmund vom 13.03.2014 - C-366/12, EU:C:2014:143, Rz 26).
- 43** cc) Darüber hinaus entspräche die Befreiung der Verzichtsleistung auch nicht dem Normzweck des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Dieser besteht insbesondere darin, die Kosten von Heilbehandlungen allgemein zu senken und diese für den Einzelnen leichter zugänglich zu machen (EuGH-Urteile Klinikum Dortmund, EU:C:2014:143, Rz 28; L.u.P. vom 08.06.2006 - C-106/05, EU:C:2006:380, Rz 25, sowie Dornier vom 06.11.2003 - C-45/01, EU:C:2003:595, Rz 43).
- 44** Im Streitfall wird durch die Zahlung des Ausgleichs keine Heilbehandlung für den Einzelnen zugänglicher (günstiger) gemacht. Es tritt lediglich der durch die zwischen Klinikum und Kläger abgeschlossene Vereinbarung intendierte Wechsel in der Abrechnungsmethode ein mit der Folge, dass in Zukunft nicht mehr der Kläger liquidieren darf, sondern das Klinikum mit seinen Privatpatienten direkt abrechnet und sich so wirtschaftlich besserstellt.
- 45** 3. Die Sache ist spruchreif im Sinne einer Klageabweisung. Die Leistung des Klägers ist steuerbar und nicht gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerfrei. Andere Steuerbefreiungsvorschriften sind nicht ersichtlich. Über die Höhe der

Vorsteuerbeträge infolge des durch die Steuerpflicht der Verzichtleistung geänderten Aufteilungsschlüssels besteht kein Streit zwischen den Beteiligten.

- 46 4. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 90 Abs. 1, § 121 Satz 1 FGO).
- 47 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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