Urteil vom 29. Juni 2011, XI R 52/07

Steuerfreie Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin - Ort der Dienstleistung bei der Vermehrung menschlicher Knorpelzellen zur Eigenimplantation

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 9, UStG § 3a Abs 1, UStG § 3a Abs 2 Nr 3 Buchst c, UStG § 4 Nr 14, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 2 Buchst c, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Abs 1 Buchst c

vorgehend FG Köln, 18. Dezember 2006, Az: 6 K 912/04

Leitsätze

Die Umsätze aus dem Herauslösen von Gelenkknorpelzellen aus dem einem Menschen entnommenen Knorpelmaterial und ihre anschließende Vermehrung zur Reimplantation zu therapeutischen Zwecken sind nach § 4 Nr. 14 UStG steuerbefreit, wenn diese Tätigkeiten von Ärzten oder im Rahmen eines arztähnlichen Berufs ausgeübt werden .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein in der Bundesrepublik Deutschland ansässiges Biotechnologie-Unternehmen in der Rechtsform einer AG. Gegenstand ihres Unternehmens ist die Erforschung, Entwicklung, Produktion und Vermarktung von Technologien zur Diagnose und Therapie von Erkrankungen des Knorpels, der Knochen, des Bindegewebes und der Haut. Die Klägerin ist im Bereich der Gewebezüchtung ("Tissue-Engineering") tätig. Streitig sind im Revisionsverfahren nur noch die Umsätze der Klägerin aus der Vermehrung körpereigener (autologer) Knorpelzellen (Chondrozyten) in den Fällen, in denen die Leistungsempfänger (Ärzte oder Kliniken) in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ansässig sind und die Klägerin in ihren Rechnungen deren Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben hat.

2 Der Klägerin wird von dem behandelnden Arzt oder der behandelnden Klinik Knorpelmaterial ("Biopsat") übersandt, das einem Patienten entnommen wurde. Das Gewebe wird im Labor der Klägerin so bearbeitet, dass die Gelenkknorpelzellen (Chondrozyten) herauslösbar sind. Die Gelenkknorpelzellen werden nach spezieller Aufbereitung in der Umgebung ihres eigenen Blutserums in einem Brutschrank --in der Regel innerhalb von drei bis vier Wochen-- durch Züchtung vermehrt. Teilweise werden die gezüchteten Zellen im Labor in eine Kollagen-Membran eingebracht, so dass eine Art "Knorpelpflaster" entsteht. Dieses wird dem behandelnden Arzt oder der Klinik zur Implantation beim Patienten übersandt (sog. "Matrix-unterstützte autologe Knorpelzellen-Implantation" --MACI--). Teilweise beschränkt sich die Klägerin auch darauf, die Knorpelzellen zu züchten, ohne sie in eine Membran einzubringen (sog. "Autologe Chondrozytenimplantation" --ACI--).

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte im Umsatzsteuerbescheid für 2002 vom 17. Dezember 2003 die bislang von der Klägerin als nicht steuerpflichtig beurteilten Umsätze aus der Zellkultivierung gegenüber ausländischen Unternehmern als steuerbar und steuerpflichtig.

4 Die Klägerin vertrat dagegen die Auffassung, bei der Vermehrung der Knorpelzellen handele es sich um "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" i.S. des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG).

5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es folgte der Auffassung der Klägerin. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 959 veröffentlicht.

6 Das FA hat zur Begründung seiner Revision geltend gemacht, durch die kurzzeitige Trennung vom Körper würden die Zellen nicht zu beweglichen Gegenständen. Darüber hinaus handele es sich bei den Zellvermehrungen auch

nicht um "Arbeiten" i.S. des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c Satz 1 UStG. Es liege zudem keine "Verwendung" der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer i.S. des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c Satz 2 UStG vor, da es an einer ausdrücklichen Vereinbarung zwischen der Klägerin und den Leistungsempfängern vor Ausführung der Leistung fehle.

7 Der Senat hat das Revisionsverfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt (Beschluss vom 1. April 2009 XI R 52/07, BFHE 225, 236, BStBl II 2009, 563):

8 "1. Ist Art. 28b Teil F Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass

> a) das einem Menschen entnommene Knorpelmaterial ('Biopsat'), welches einem Unternehmer zum Zwecke der Zellvermehrung und anschließenden Rückgabe als Implantat für den betroffenen Patienten überlassen wird, ein 'beweglicher körperlicher Gegenstand' im Sinne dieser Bestimmung ist,
>
> b) das Herauslösen der Gelenkknorpelzellen aus dem Knorpelmaterial und die anschließende Zellvermehrung 'Arbeiten' an beweglichen körperlichen Gegenständen im Sinne dieser Bestimmung sind,
>
> c) die Dienstleistung dem Empfänger bereits dann 'unter seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erbracht' worden ist, wenn diese in der Rechnung des Erbringers der Dienstleistung angeführt ist, ohne dass eine ausdrückliche schriftliche Vereinbarung über ihre Verwendung getroffen wurde?

9 2. Falls eine der vorstehenden Fragen verneint wird:

> Ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG dahin auszulegen, dass das Herauslösen der Gelenkknorpelzellen aus dem einem Menschen entnommenen Knorpelmaterial und die anschließende Zellvermehrung dann eine 'Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin' ist, wenn die durch die Zellvermehrung gewonnenen Zellen dem Spender wieder implantiert werden?"

10 Der EuGH hat auf die zweite Frage, die nach seiner Ansicht zuerst zu prüfen sei, geantwortet (Urteil vom 18. November 2010 C-156/09 --Verigen Transplantation Service International AG--, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2011, 215, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2011, 121),

"dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass das Herauslösen von Gelenkknorpelzellen aus dem einem Menschen entnommenen Knorpelmaterial und ihre anschließende Vermehrung zur Reimplantation aus therapeutischen Zwecken eine 'Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin' im Sinne dieser Bestimmung ist".

11 In Anbetracht seiner Antwort auf die zweite Frage hat der EuGH von einer Beantwortung der ersten Frage abgesehen.

12 Das FA trägt hierzu vor, im Streitfall komme nicht § 4 Nr. 14 UStG, sondern nur eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG in Betracht. Die Klägerin habe die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG aber nicht dargetan.

13 Der EuGH habe in seinem Urteil vom 8. Juni 2006 C-106/05 --L. u. P. GmbH-- (Slg. 2006, I-5123, BFH/NV Beilage 2006, 442) die Leistungen eines Privatlabors zwar als Heilbehandlungen angesehen, aber wegen des fehlenden Vertrauensverhältnisses zwischen Labor und Patienten nur eine Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b 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) für möglich gehalten. Dass generell nichtärztliche Leistungen, die durch qualifiziertes medizinisches Personal erbracht würden, unter Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b oder Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG fielen, könne aus dem Urteil --L. u. P GmbH-- in Slg. 2006, I-5123, BFH/NV Beilage 2006, 442 nicht geschlossen werden.

14 Sollte der Senat aber gleichwohl eine Befreiung nach § 4 Nr. 14 UStG bzw. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG für möglich erachten, so wären die dafür erforderlichen Anforderungen betreffend die

Übernahme der Kosten ihrer Art nach durch die Sozialversicherungsträger und die gebotene berufliche Qualifikation des Unternehmers zu prüfen.

15 Das FA beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

16 Die Klägerin beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung).

18 1. Entgegen der Auffassung des FG hat die Klägerin ihre streitigen Leistungen im Inland erbracht. Bei den Heilbehandlungen handelt es sich um sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 i.V.m. Abs. 1 UStG). Der Ort dieser sonstigen Leistungen liegt gemäß § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG mangels einer abweichenden Vorschrift im Inland, da die Klägerin ihr Unternehmen im Inland betreibt.

19 Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG wird eine sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, soweit nicht abweichende Vorschriften anzuwenden sind.

20 Gemäß § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG gilt unter bestimmten Voraussetzungen u.a. bei "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" ein anderer Ort als Leistungsort.

21 Der EuGH hat mit seinem zum Streitfall ergangenen Urteil entschieden, dass es sich bei Leistungen, wie sie die Klägerin ausgeführt hat, um Heilbehandlungen i.S. des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG handelt.

22 Damit ist die von § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG abweichende Regelung in § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG nicht anwendbar. Denn die Annahme einer Heilbehandlung schließt aus, dass es sich um "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" handelt (vgl. dazu EuGH-Urteil vom 6. März 1997 C-167/95 --Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren--, Slg. 1997, I-1195, UR 1997, 217, Rz 17).

23 Aus den Schlussanträgen der Generalanwältin vom 29. Juli 2010 in dem den Streitfall betreffenden EuGH-Verfahren ergibt sich entgegen der Auffassung der Klägerin nichts Anderes. Die Generalanwältin hat nicht die Ansicht vertreten, die Leistungen seien dann als "Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen" zu beurteilen, wenn eine Steuerbefreiung nach den nationalen Befreiungsvorschriften versagt werden sollte. Vielmehr hat sie zum Vorliegen dieses Tatbestandsmerkmals ausdrücklich nur vorsorglich für den Fall Stellung genommen, dass der EuGH das Vorliegen einer Heilbehandlung verneinen sollte (vgl. Rz 31 und 34 der Schlussanträge).

24 2. Die Vorentscheidung ist von anderen Voraussetzungen ausgegangen und daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und an das FG zurückzuverweisen.

25 a) Die vom EuGH festgestellte Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin kann nur zu einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG führen, wenn die Laborleistungen der Klägerin von Ärzten oder im Rahmen der Ausübung eines arztähnlichen Berufs erbracht worden sind.

26 Soweit das FA § 4 Nr. 14 UStG im Streitfall wegen eines fehlenden Vertrauensverhältnisses zwischen der Klägerin und den Patienten für nicht anwendbar hält, vermag der Senat dem nicht zu folgen.

27 Denn ein Vertrauensverhältnis zum Patienten ist nicht ausnahmslos Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer Tätigkeit im Rahmen einer Heilbehandlung. Vielmehr übt nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 29. Januar 1998 V R 3/96 (BFHE 185, 287, BStBl II 1998, 453) auch eine medizinisch-technische Assistentin für Funktionsdiagnostik eine den in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG genannten Heilhilfsberufen ähnliche Tätigkeit aus mit der Folge, dass die entsprechenden Umsätze steuerfrei sind.

28 Danach ist --wie der Senat bereits in seinem Vorlagebeschluss in BFHE 225, 236, BStBl II 2009, 563 (unter II.3.) für den Fall, dass der EuGH eine Heilbehandlung annehmen sollte, ausgeführt hat-- die Steuerbefreiung bei einer entsprechenden beruflichen Qualifikation der Mitarbeiter der Klägerin zu gewähren.

29 Auch der EuGH geht davon aus, dass Laborleistungen im Rahmen des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG, auf dem § 4 Nr. 14 UStG beruht, steuerbefreit sein können. Dies belegt sein Hinweis im vorliegenden Verfahren, dass die Annahme, die von der Klägerin ausgeführten Tätigkeiten seien eine Heilbehandlung, im Einklang mit dem Zweck des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG stehe, die Kosten ärztlicher Heilbehandlung zu senken (Rz 27 des Urteils in UR 2011, 215, HFR 2011, 121).

30 b) Im Streitfall hat das FG --von seiner Rechtsauffassung ausgehend zu Recht-- noch keine tatsächlichen Feststellungen zu der beruflichen Qualifikation der Mitarbeiter der Klägerin getroffen. Es wird dies im zweiten Rechtsgang nachzuholen und unter Berücksichtigung der Grundsätze des BFH-Urteils in BFHE 185, 287, BStBl II 1998, 453 zu entscheiden haben, ob danach die Steuerbefreiung zu gewähren ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de