

# Urteil vom 30. Juni 2011, V R 37/09

## Ort der Leistung bei Schönheitsoperationen ohne eigene Praxis - Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit des Dienstleistenden

BFH V. Senat

AO § 12, UStG § 1 Abs 1, UStG § 1 Abs 2, UStG § 3 Abs 9, UStG § 3a Abs 1, EWGRL 388/77 Art 9 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 44, EGRL 8/2008 , UStG § 3a Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 21. Juli 2009, Az: 5 K 3371/05 U

## Leitsätze

NV: Der Begriff der Betriebsstätte in § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG entspricht der in Art. 9 der Richtlinie 77/388 EWG bezeichneten Niederlassung und erfordert, dass der Unternehmer eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die von ihm genutzte Geschäftseinrichtung hat .

## Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob von der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) im Jahr 2002 an zwei in den Niederlanden gelegenen Schönheitskliniken durchgeführte Schönheitsoperationen in Deutschland umsatzsteuerbar und -pflichtig sind.
- 2 Die Klägerin war im Streitjahr 2002 in "E-Stadt" in Deutschland als angestellte Ärztin im Bereich kosmetische Chirurgie nichtselbständig tätig.
- 3 Außerdem führte sie an zwei Kliniken in den Niederlanden Schönheitsoperationen durch; über Belegbetten in den Kliniken verfügte die Klägerin nicht. Telefonisch und postalisch war die Klägerin für die niederländischen Klinikbetreiber, die die Operationsaufträge erteilten und mit denen sie die Termine absprach, unter ihrer Wohnadresse erreichbar; die Patientenunterlagen führte die Klinik. Sie suchte in unregelmäßigen Abständen die Kliniken in den Niederlanden nach Absprache mit den Klinikbetreibern auf und führte die Schönheitsoperationen durch sowie die notwendigen Beratungsgespräche und war zum Teil auch mit den Nachuntersuchungen befasst. Für ihre jeweiligen Tätigkeiten sind ihr von den niederländischen Klinikbetreibern Arzträume zur Verfügung gestellt worden. Auf die klinischen Einrichtungen und das Klinikpersonal hat die Klägerin bei ihren Tätigkeiten zurückgreifen können. Vertragsbeziehungen bestanden nur zwischen der Klägerin und den Klinikbetreibern und nicht mit den von ihr behandelten Patienten. Die Kliniken rechneten gegenüber der Klägerin mittels Gutschriften ab.
- 4 Mit Umsatzsteuerbescheid vom 6. April 2005 behandelte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die von der Klägerin ausgeführten Schönheitsoperationen als in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Leistungen.
- 5 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Einspruchsverfahren mit seinem in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2009, 2065 veröffentlichten Urteil statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, die Klägerin habe die Schönheitsoperationen im Rahmen ihres Unternehmens ausgeführt. Sie sei selbständig tätig gewesen. Das ergebe sich aus der Art der Entlohnung in Form einer Umsatzbeteiligung und der fehlenden Eingliederung in den normalen Betrieb der niederländischen Kliniken.
- 6 Die Leistungen seien aber in den Niederlanden ausgeführt worden und deshalb nicht im Inland steuerbar. Der Ort der Leistungen bestimme sich nach § 3a Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG). Schönheitschirurgische Leistungen würden nicht von den Spezialregelungen des § 3a Abs. 2 bis 5 UStG erfasst. Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG werde eine sonstige Leistung zwar grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibe. Werde die Leistung aber von einer Betriebsstätte ausgeführt, gelte die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung. Das sei aufgrund der Besonderheiten des Sachverhaltes hier der Fall. Der

Betriebsstättenbegriff des § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG sei ausschließlich im Sinne des Begriffs der "festen Niederlassung" i.S. von Art. 9 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) zu verstehen.

- 7** Dieses Ergebnis werde auch durch den Zweck der Regelung gestützt, denn andernfalls müsse ein Ort als Leistungsort angesehen werden, der --bis auf die gelegentlichen telefonischen Terminabsprachen oder möglicherweise die Erstellung von Abrechnungen-- keinerlei Bezug zu der tatsächlichen Ausgestaltung der Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und den niederländischen Klinikbetreibern aufweise.
- 8** Auch die Spezialregelungen des § 3a Abs. 2 bis 4 UStG bestätigten dies, weil alle dort genannten Leistungstatbestände --soweit sie mit den von der Klägerin erbrachten Leistungen annähernd vergleichbar seien-- den Leistungsort ebenfalls nach dem Bestimmungsland- und nicht nach dem Ursprungslandprinzip bestimmten.
- 9** Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH), welcher der Bundesfinanzhof (BFH) gefolgt sei, könne die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Sitzes ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit nur dann als Ort der Dienstleistung i.S. des Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG betrachtet werden, wenn diese Niederlassung aufgrund des ständigen Zusammenwirkens der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel einen zureichenden Mindestbestand aufweise oder wenn sie eine Struktur habe, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermögliche. Zudem müsse die Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit haben. Diese Voraussetzungen seien nicht erfüllt, weil die Klägerin nicht die notwendige Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten, die Sachmittel und das Personal der jeweiligen Klinik innegehabt habe. Die Klägerin sei zwar als Ärztin im Rahmen ihrer ärztlichen Entscheidungen frei gewesen, nicht aber in der Bestimmung über die Sachmittel, das Personal und die Räumlichkeiten.
- 10** Das FA sieht sich in seiner Auffassung durch das EuGH-Urteil vom 6. März 1997 C-167/95, Linthorst (Slg. 1997, I-1195) bestätigt, in dem der EuGH entschieden habe, dass die Leistung nicht an den Ort der Erbringung der Leistung verlegt werden könne, wenn es sich nicht um eine ausdrücklich in Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG genannte Leistung handele. Wenn die Sonderregelungen nach Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG nicht einschlägig seien, komme die durch Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG getroffene Regelung zur Anwendung.
- 11** Das FA beantragt,  
  
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt,  
  
die Revision des FA zurückzuweisen.
- 13** Zur Begründung trägt sie vor, wegen der Besonderheit ihrer Tätigkeit habe sie die Schönheitschirurgischen Leistungen nur am Ort der Kliniken ausführen können. Bestätigt werde ihre Auffassung, der Leistungsort seien die niederländischen Kliniken, dadurch, dass sie in das niederländische BiG-Register eingetragen sei. Diese Eintragung entspreche der Gewerbeanmeldung. Eine Anknüpfung an den Wohnort führe zu dem sinnwidrigen Ergebnis, dass als Leistungsort ein Ort angenommen werde, an dem lediglich telefonische Terminabsprachen erfolgt seien. Nicht sie, sondern die niederländischen Leistungsempfänger hätten durch Gutschrift abgerechnet. Auch habe die niederländische Finanzverwaltung nach einer Betriebsprüfung nicht § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG angewandt.

## Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Leistungen der Klägerin in Deutschland nicht steuerbar seien, weil sie sie von einer Betriebsstätte in den Niederlanden ausgeführt habe.
- 15** 1. Die Klägerin hat mit der Durchführung von Schönheitsoperationen gegenüber den niederländischen Klinikbetreibern sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) erbracht. Die Leistungen sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, weil sie im Erhebungsgebiet (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), nämlich am inländischen Wohnsitz der Klägerin in

E-Stadt, ausgeführt worden sind. Schönheitsoperationen sind auch steuerpflichtig (BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 V R 27/03, BFHE 206, 471, BStBl II 2004, 862).

- 16** 2. a) Nach § 3a Abs. 1 UStG wird eine sonstige Leistung vorbehaltlich der --im Streitfall nicht maßgeblichen §§ 3b und 3f UStG-- an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung. Diese Regelung entspricht Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG (vgl. EuGH-Urteil vom 16. September 1997 C-145/96, von Hoffmann, Slg. 1997, I-4857 Rdnr. 5). Danach gilt als Ort einer Dienstleistung der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung seinen Wohnort oder seinen üblichen Aufenthaltsort. § 3a UStG ist richtlinienkonform auszulegen (BFH-Urteil vom 19. November 1998 V R 30/98, BFHE 187, 348, BStBl II 1999, 108; Senatsbeschluss vom 14. April 2010 V B 157/08, BFH/NV 2010, 1315).
- 17** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (Urteile vom 2. Mai 1996 C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395 Rdnr. 16; vom 4. Juli 1985 C-168/84, Berkholz, Slg. 1985, I-2251 Rdnr. 17) ist nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, hierfür ein vorrangiger Anknüpfungspunkt, so dass eine andere Niederlassung, von der aus die Dienstleistung erbracht wird, nur dann berücksichtigt wird, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat.
- 18** bb) Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft ist nach dem EuGH-Urteil vom 28. Juni 2007 C-73/06, Planzer (Slg. 2007, I-5655, BFH/NV 2007, 418, Leitsatz 2) der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung dieser Gesellschaft getroffen und die Handlungen zu deren zentraler Verwaltung vorgenommen werden. Bei der Bestimmung des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit einer Gesellschaft ist eine Vielzahl von Faktoren zu berücksichtigen, und zwar in erster Linie der statutarische Sitz, der Ort der zentralen Verwaltung, der Ort, an dem die Führungskräfte der Gesellschaft zusammentreffen, und der --gewöhnlich mit diesem übereinstimmende-- Ort, an dem die allgemeine Unternehmenspolitik dieser Gesellschaft bestimmt wird. Andere Elemente, wie der Wohnsitz der Hauptführungskräfte, der Ort, an dem die Gesellschafterversammlung zusammentritt, der Ort, an dem die Verwaltungsunterlagen erstellt und die Bücher geführt werden, und der Ort, an dem die Finanz- und insbesondere die Bankgeschäfte hauptsächlich wahrgenommen werden, können ebenfalls in Betracht gezogen werden. Zwar kann ein und derselbe Ort gleichzeitig Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit und feste Niederlassung des betreffenden Unternehmens sein; der Begriff des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit hat jedoch eine vom Begriff der Niederlassung unabhängige Bedeutung (EuGH-Urteil Planzer in Slg. 2007, I-5655, BFH/NV 2007, 418 Rdnr. 58).
- 19** Dagegen ist eine fiktive Ansiedlung in der Form, wie sie für eine "Briefkastenfirma" oder für eine "Strohfirma" charakteristisch ist, nicht als Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit einzustufen (vgl. EuGH-Urteile Planzer in Slg. 2007, I-5655, BFH/NV 2007, 418 Rdnr. 62; vom 2. Mai 2006 C-341/04, Eurofood IFSC, Slg. 2006, I-3813 Rdnr. 35, m.w.N.).
- 20** cc) Der Niederlassungsbegriff verlangt nach der auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer gefestigten Rechtsprechung (EuGH-Urteil Planzer in Slg. 2007, I-5655, BFH/NV 2007, 418 Rdnr. 20) einen durch das ständige Zusammenwirken der für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen Personal- und Sachmittel gebildeten Mindestbestand (EuGH-Urteile Planzer in Slg. 2007, I-5655, BFH/NV 2007, 418 Rdnr. 20; vom 20. Februar 1997 C-260/95, DFDS, Slg. 1997, I-1005 Rdnr. 23; vom 17. Juli 1997 C-190/95, ARO Lease, Slg. 1997, I-4383 Rdnr. 15; Berkholz in Slg. 1985, 2251 Rdnr. 18). Daher setzt er einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur voraus, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (EuGH-Urteile Planzer in Slg. 2007, I-5655, BFH/NV 2007, 418 Rdnr. 54; ARO Lease in Slg. 1997, I-4383 Rdnr. 16; vom 7. Mai 1998 C-390/96, Lease Plan, Slg. 1998, 2553 Rdnr. 24, m.w.N.).
- 21** dd) An diesen Voraussetzungen fehlt es. Die Klägerin hat --entgegen der Auffassung des FG-- keine Niederlassung in den in den Niederlanden belegenen Kliniken. Zu Recht weist das FA darauf hin, dass die Klägerin als Ärztin lediglich im Rahmen ihrer ärztlichen Entscheidungen frei gewesen sei, nicht aber in der Bestimmung über die Sachmittel, das Personal und die Räumlichkeiten. Unter diesen Umständen fehlt es an dem für eine feste Niederlassung erforderlichen Mindestbestand. Das wird --bei einer Beurteilung nach nationalem Recht-- bestätigt durch das Urteil des BFH vom 4. Juni 2008 I R 30/07 (BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922), wonach eine Betriebsstätte

i.S. von § 12 Satz 1 der Abgabenordnung erfordert, dass der Unternehmer eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die von ihm genutzte Geschäftseinrichtung hat.

- 22** Keine andere Beurteilung rechtfertigt --wie die Klägerin meint-- der Umstand, dass die Patientenakten bei den Leistungsempfängern in den niederländischen Kliniken geführt wurden, denn Leistungsbeziehungen zu den Patienten bestanden nicht zu der Klägerin, sondern zu den Kliniken. Gleiches gilt für den Einwand der Klägerin, die Leistungsempfänger hätten gegenüber der Klägerin durch Gutschrift abgerechnet. Allein der Umstand, dass der Leistungsempfänger mit Gutschrift abrechnet, rechtfertigt nicht die Annahme, an dem Ort, an dem abgerechnet werde, habe der Gutschriftempfänger, der Leistende, eine feste Niederlassung.
- 23** ee) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat sie auch keinen Sitz am Belegenheitsort der Kliniken. Denn wie sich nach den zuvor unter bb) wiedergegebenen Kriterien des EuGH für den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit ergibt, setzt die Annahme eines Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit eine örtlich verfestigte Struktur voraus. Daran fehlt es im Streitfall, denn der Klägerin standen Personal und Sachmittel nur von Fall zu Fall für die Dauer der im Voraus konkret vereinbarten Tätigkeit als Schönheitschirurgin zur Verfügung.
- 24** ff) Dem FG ist zwar zuzugeben, dass vorliegend eine Anknüpfung des Leistungsortes in den Niederlanden den wirtschaftlichen Verhältnissen durchaus gerecht würde. Sie würde auch im Einklang mit Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG in Gestalt der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 (Amtsblatt der Europäischen Union 2008 Nr. L 44, S. 11, 12) stehen. Danach gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, der Ort, an dem dieser Steuerpflichtige den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Diese Regelung ist durch das Jahressteuergesetz 2009 (BGBl I 2008, 2794) mit Wirkung ab 1. Januar 2010 in § 3a Abs. 2 UStG übernommen worden. Im Streitjahr eröffnen aber weder § 3a Abs. 1 UStG noch Art. 9 der Richtlinie 77/388/EWG diese Möglichkeit. Hierzu hat der EuGH im Urteil Linthorst in Slg. 1997, I-1195 Rdnr. 24 entschieden, dass eine Leistung an dem in Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bezeichneten Ort ausgeführt wird, wenn --wie im vorliegenden Fall-- keiner der in Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG genannten besonderen Anknüpfungspunkte eingreift.
- 25** b) Es kommt auch kein anderer Ort der sonstigen Leistung i.S. von § 3a Abs. 2 ff. UStG in Betracht. Insbesondere liegen die Voraussetzungen des § 3a Abs. 3a UStG nicht vor. In dieser Regelung hat der Gesetzgeber die Besonderheit von Umsätzen, die durch die Tätigkeit als solche geprägt werden, berücksichtigt. Danach werden u.a. kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen dort ausgeführt, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Die Durchführung von Schönheitsoperationen fällt aber nicht unter die genannten Leistungen.

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