Urteil vom 04. Dezember 2014, V R 16/12

Steuerfreie Heilbehandlungsleistungen

BFH V. Senat

EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Buchst b, EWGRL 388/77 Art 13 Teil A Buchst c, UStG § 4 Nr 14, FGO § 76 Abs 1 S 2, StGB § 203

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 11. Januar 2012, Az: 6 K 1917/07

Leitsätze

1. Ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen sind nur dann als Heilbehandlung steuerfrei, wenn sie dazu dienen, Personen zu behandeln oder zu heilen, bei denen aufgrund einer Krankheit, Verletzung oder eines angeborenen körperlichen Mangels ein Eingriff ästhetischer Natur erforderlich ist.

2. Zum Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Arzt und Patient ist es bei Überprüfung der Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen erforderlich, das für richterliche Überzeugungsbildung gebotene Regelbeweismaß auf eine "größtmögliche Wahrscheinlichkeit" zu verringern. Zugleich hat der Steuerpflichtige im gesteigerten Maß den ihn nach § 76 Abs. 1 Satz 2 FGO treffenden Mitwirkungspflichten nachzukommen. Dies erfordert detaillierte Angaben zu der mit dem jeweiligen Behandlungsfall verfolgten therapeutischen oder prophylaktischen Zielsetzung.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt eine Klinik, in der sie im Streitjahr 2002 durch approbierte Ärzte vorwiegend ästhetisch-chirurgische Maßnahmen wie Fettabsaugungen, Gesichts-, Hals- und Augenlid-Straffungen sowie Brustvergrößerungen, -verkleinerungen und -straffungen durchführte. Sie ging davon aus, dass ihre Leistungen im Zusammenhang mit diesen Operationen nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes in der für das Streitjahr (2002) geltenden Fassung (UStG) steuerfrei seien.

2 Demgegenüber unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Umsätze in dem Umsatzsteuerbescheid vom 25. September 2003, geändert durch Bescheid vom 6. September 2004, der Umsatzsteuer, indem er die Vergütungen der Klägerin als Gegenleistungen behandelte und einen Vorsteuerabzug berücksichtigte. Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) hatten keinen Erfolg.

3 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1783 veröffentlichten Urteil des FG setze die Steuerfreiheit voraus, dass die Diagnose einer Gesundheitsstörung vorliege, ohne die keine Heilbehandlung gegeben sei. Hierzu genügten nicht allgemeine Feststellungen zu Gesundheitsstörungen in Fällen plastischer Operationen; vielmehr müsse in jedem der Leistung zugrunde liegenden Fall konkret eine solche Diagnose vorliegen. Hinzu müsse kommen, dass das Hauptziel der Maßnahme die Beseitigung oder Behandlung der Gesundheitsstörung sei. Liege daneben zumindest gleichgewichtig der Zweck in einer rein ästhetischen Maßnahme, reiche dies für die Steuerfreiheit nicht aus. Für sämtliche Voraussetzungen trage die Klägerin die objektive Beweislast, und zwar für jeden einzelnen Umsatz. Dieser Nachweis werde nicht bereits durch die Einschätzung des behandelnden Arztes erbracht. Auch die von der Klägerin vorgelegten Parteigutachten hätten diesen Nachweis nicht erbracht. Soweit die Gutachten lediglich allgemeine Ausführungen zu Gesundheitsstörungen bei plastischen Operationen enthielten, erfüllten sie nicht die Voraussetzungen des Nachweises, dass diese Voraussetzungen auch in jedem einem Umsatz zugrunde liegenden Einzelfall tatsächlich vorgelegen hätten. Die Einzelfallgutachten des Dr. H seien Parteivortrag und genügten nicht. Der Nachweis der Steuerfreiheit ergebe sich auch nicht aus den Einzelgutachten des Dr. H, denn selbst wenn die Diagnosen tatsächlich vorliegen sollten, sei damit nicht ausgeschlossen, dass die ästhetische Maßnahme nicht zumindest gleichwertiger Zweck der Leistung gewesen sei. Das vom Gericht eingeholte Gutachten durch Frau Dr. M führe zu dem Ergebnis, dass eine medizinische Indikation

nur in Ausnahmefällen vorliege. Das Gutachten habe begründet, dass die von der Klägerin durchgeführten plastischen Operationen nur in wenigen Ausnahmefällen der Heilung bzw. Behandlung einer möglichen Gesundheitsstörung gedient hätten. Dies gelte insbesondere für die von der Klägerin hauptsächlich vorgetragenen psychischen Störungen. Gleichermaßen habe die Gutachterin festgestellt, dass eine Liposuktion grundsätzlich nicht der Behandlung von Fettleibigkeit diene und dass es für Softlifting keine medizinische Indikation gebe. Unter diesen Umständen könne die Steuerbefreiung nur gewährt werden, wenn die Voraussetzungen durch Einzelbegutachtungen sämtlicher Leistungen nachgewiesen würden. Nach dem vom Gericht eingeholten Gutachten sei es grundsätzlich möglich, anhand der Patientendokumentationen auch im Nachhinein noch eine Diagnose zu erstellen. Eine Begutachtung setze im Hinblick auf § 203 des Strafgesetzbuchs (StGB) aber in jedem Fall das Einverständnis des betroffenen Patienten voraus. Der Nachweis der medizinischen Indikation könne nicht durch die Begutachtung von anonymisierten Patientenunterlagen erbracht werden, da diese Rückfragen des Gutachters ausschlössen. Aufträge zur Einzelbegutachtung hätten nicht erteilt werden können. Die Klägerin habe trotz insoweit eindeutigen Hinweises des Gerichts keine Einverständniserklärungen der betroffenen Patienten vorgelegt. Eine weitere Sachverhaltsaufklärung sei nicht möglich gewesen. Damit könne der Nachweis, dass das Hauptziel dieser Maßnahmen die Beseitigung oder Behandlung einer Gesundheitsstörung --im Sinne der Definition, wie sie bisher von der Rechtsprechung vorgenommen wurde-- war, nicht als erbracht angesehen werden.

4 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision, die sie auf die Verletzung materiellen und formellen Rechts stützt. Sie betreibe eine Fachklinik für plastisch chirurgische Eingriffe und für Diagnostik, Diätetik und Prävention. Durch ihre auf die plastische Chirurgie spezialisierten Fachärzte habe sie ärztliche Leistungen erbracht. Ihre Umsätze hätten sich zu ca. 43 % auf Fettabsaugungen, zu ca. 26 % auf Softlifting, zu ca. 15 % auf Augenlid-Operationen und zu ca. 8 % auf Brustveränderungen bezogen. Das FG habe aufgrund der Mitwirkung der Berichterstatterin bei der Urteilsfindung ihren Anspruch auf den gesetzlichen Richter verletzt. Verletzt sei auch der Anspruch auf rechtliches Gehör, da das FG Privatgutachten unzutreffend gewürdigt habe. Ebenso habe das FG die Pflicht zur richterlichen Sachaufklärung verletzt. Materiell-rechtlich habe das FG den Begriff der Heilbehandlung verkannt. Zu berücksichtigen sei die unterschiedliche Auslegung in den Mitgliedstaaten wie auch durch die nationalen Finanzgerichte. Eine ärztliche Leistung sei steuerfrei, wenn aus Sicht des behandelnden Arztes medizinisch-vertretbar eine therapeutische Zielsetzung der Behandlungsmaßnahme zum Schutze der menschlichen Gesundheit im Sinne einer Vorbeugung, Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung angenommen werde. Diese Feststellung sei vom behandelnden Arzt unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zu treffen. Ärztliche Leistungen der ästhetisch-plastischen Chirurgie seien steuerfrei, da bei ihnen die therapeutische Zielsetzung regelmäßig im Vordergrund stehe. Hierfür spreche auch die Klassifizierung der Weltgesundheitsorganisation. Chirurgisch behandelte Patienten mit Übergewicht hielten aufgrund von Fettabsaugungen (Liposuktion) ihr Gewicht besser und hätten eine signifikant geringere Neigung zu Depressionen als bei einer Gewichtsreduktion mittels Diät. Dies werde durch eine sozialgerichtliche Entscheidung bestätigt. Fettabsaugungen seien nach der ärztlichen Gebührenordnung abrechenbar. Damit liege eine regelmäßige Behandlungsfinanzierung durch die Sozialversicherungsträger vor. Ihre Leistungen der ästhetisch-plastischen Chirurgie hätten auch der Linderung oder Heilung von psychischen Leiden und seelischen Beeinträchtigungen der Patienten gedient. Maßgeblich sei die therapeutische Zielsetzung, nicht aber die Art der Behandlung. Leistungen eines Psychotherapeuten und eines ästhetisch-plastischen Chirurgen dürften nicht ungleich behandelt werden. Es reiche aus, dass die ärztliche Leistung zur Gesundheitsvorsorge erbracht werde. Nicht notwendig sei ein Zusammenhang mit einer drohenden Krankheit. Maßgeblich sei die Beurteilung durch den behandelnden Arzt. Anders sei es nur bei offenkundigen Zweifeln an dessen Beurteilung. Hierfür trage das FA die Feststellungslast. Zu berücksichtigen seien auch Privatgutachten. Die Auffassung des FG erhöhe die Kosten der Heilbehandlung. Der verantwortlich behandelnde Arzt für alle Umsätze im Streitfall, Dr. He. habe in jedem Einzelfall die medizinische Indikation geprüft und bejaht. Hieran bestünden keine offenkundigen Zweifel. Bestätigt werde dies durch die Privatgutachten von Dr. Bo. und Dr. Ha., insbesondere die Einzelgutachten des Dr. Ha. Für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen spreche auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH). Maßgeblich seien danach die Feststellungen des behandelnden Arztes. Eine Mitursächlichkeit des therapeutischen Zwecks reiche aus. Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass der therapeutische Zweck Hauptziel der Behandlung sein müsse. Der behandelnde Arzt habe im Streitfall in Übereinstimmung mit den Leitlinien der Deutschen Gesellschaft für Ästhetische Chirurgie zur Liposuktion (GÄCD-Leitlinien) gehandelt, die auch sozialversicherungsrechtlich von Bedeutung seien. Zumindest sei eine Vorlage an den EuGH erforderlich.

5 Die Klägerin beantragt,
den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 25. September 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Juni 2007 unter Aufhebung des Urteils des FG dahingehend zu ändern, dass die Veranlagung wie erklärt mit der Maßgabe

durchgeführt wird, dass die streitigen Umsätze der Klägerin aus ärztlichen Behandlungsleistungen der plastischen Chirurgie steuerfrei behandelt werden.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Das FG habe verfahrensfehlerfrei entschieden. Es entspreche der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass eine Einzelbetrachtung erforderlich sei. Es lägen keine hinreichenden Nachweise für eine Steuerfreiheit vor.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar stehen die Anforderungen, die das FG an das Vorliegen einer steuerfreien Heilbehandlungsleistung gestellt hat, im Ergebnis in Übereinstimmung mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Das FG ist aber zu Unrecht davon ausgegangen, dass es zu einer Beweiserhebung über die von der Klägerin im Einzelfall erbrachten Leistungen nicht verpflichtet war. Das FG hat insoweit die sich aus § 76 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 FGO ergebenden Verpflichtungen verkannt, was als materiell-rechtlicher Fehler zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung an das FG führt. Im zweiten Rechtsgang ist die bislang unterbliebene Beweiserhebung zu den von der Klägerin im Einzelnen erbrachten Leistungen nachzuholen.

9 1. Nach § 4 Nr. 14 UStG, der nach dem Senatsurteil vom 18. August 2011 V R 27/10 (BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214, unter II.2.c) auch auf Heilbehandlungsleistungen der Klägerin anzuwenden ist, waren steuerfrei "die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt ... oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes".

10 a) Diese Vorschrift ist nach ständiger BFH-Rechtsprechung entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c 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) auszulegen. Daher setzt die Steuerfreiheit voraus, dass der Unternehmer eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder arztähnliche Leistungen erbringt und die dafür erforderliche Qualifikation besitzt (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214, unter II.1.a). Da die Begriffe der "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG und der "ärztlichen Heilbehandlung" i.S. von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vom EuGH gleichbedeutend sind (EuGH-Urteil vom 21. März 2013 C-91/12, PFC Clinic, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2013, 335, Rdnr. 24), ist bei der Auslegung des nationalen Rechts die zu diesen beiden Bestimmungen ergangene Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigen. Da es aufgrund der Neuregelungen durch die Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) zu keinen inhaltlichen Änderungen gekommen ist, gilt dies auch für die zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c der MwStSystRL ergangene Rechtsprechung (EuGH-Urteil vom 10. Juni 2010, C-86/09, Future Health Technologies Ltd, Slg. 2010, I-5215, Rdnr. 27).

11 b) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienen danach der Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Sie müssen einen therapeutischen Zweck haben. Hierzu gehören auch Leistungen zum Zweck der Vorbeugung und zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit. "Ärztliche Leistungen", "Maßnahmen" oder "medizinische Eingriffe" zu anderen Zwecken sind keine Heilbehandlungen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214, unter II.1.b).

12 c) Für den Bereich der sog. Schönheitsoperationen hat der EuGH seine Rechtsprechung dahingehend präzisiert, dass "ästhetische Operationen und ästhetische Behandlungen ... unter den Begriff 'ärztliche Heilbehandlungen' oder 'Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin' [fallen] ..., wenn diese Leistungen dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen" (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335, Leitsatz erster Gedankenstrich). Die Leistungen müssen "dazu dienen, Personen zu behandeln oder zu heilen, bei denen aufgrund einer Krankheit, Verletzung oder eines angeborenen körperlichen Mangels ein Eingriff ästhetischer Natur erforderlich ist" (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335, Rdnr. 29). Dabei können die gesundheitlichen Probleme,

die zu einer steuerfreien Heilbehandlung führen, auch "psychologischer Art" sein (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335, Rdnr. 33). Erfolgt "der Eingriff jedoch zu rein kosmetischen Zwecken", reicht dies nicht aus (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335, Rdnr. 29). Im Übrigen ist die "rein subjektive Vorstellung, die die Person, die sich einem ästhetischen Eingriff unterzieht, von diesem Eingriff hat, ... als solche für die Beurteilung, ob der Eingriff einem therapeutischen Zweck dient, nicht maßgeblich" (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335, Leitsatz zweiter Gedankenstrich). Von Bedeutung ist demgegenüber, dass die Leistungen "von einer Person erbracht werden, die zur Ausübung eines Heilberufs zugelassen ist, oder dass der Zweck des Eingriffs von einer solchen Person bestimmt wird" (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335, Leitsatz dritter Gedankenstrich). Denn die Beurteilung medizinischer Fragen "muss ... auf medizinischen Feststellungen beruhen, die von dem entsprechenden Fachpersonal getroffen worden sind" (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335, Rdnr. 35).

13 Nichts anderes ergibt sich aus der bisherigen Rechtsprechung des erkennenden Senats, nach der als Heilbehandlung nur die Tätigkeiten steuerfrei sind, die zum Zweck der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen für bestimmte Patienten ausgeführt werden, so dass eine ärztliche Leistung, die in einem Zusammenhang erbracht wird, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit ist, nicht steuerfrei ist und es daher für die Umsatzsteuerfreiheit von Schönheitsoperationen nicht ausreicht, dass die Operationen nur von einem Arzt ausgeführt werden können, sondern es vielmehr erforderlich ist, dass auch derartige Operationen dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen, womit es nicht zu vereinbaren ist, Leistungen der Schönheitschirurgen ohne Rücksicht auf ihre medizinische Indikation als steuerfrei zu behandeln (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010 V R 17/09, BFH/NV 2011, 865, unter II.3.b). Unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils PFC Clinic in UR 2013, 335 bestehen an der Auslegung des Unionsrechts keine Zweifel, die eine Vorlage an den EuGH erforderlich machen.

14 2. Die nach der EuGH-Rechtsprechung erforderliche Feststellung, welche Zwecke mit ärztlichen Leistungen verfolgt werden, ist in vielen Fällen, bei denen sich die Zielsetzung bereits aus der Leistung selbst ergibt, unproblematisch. Anders ist es im Bereich ästhetisch-chirurgischer Maßnahmen, die sowohl Heilbehandlungszwecken als auch bloßen kosmetischen Zwecken dienen können. Im Bereich der ästhetisch-chirurgischen Maßnahmen kommt es daher auf eine Einzelprüfung an. Diese ist entgegen dem Urteil des FG unter größtmöglicher Wahrung des zwischen Arzt und Patient bestehenden Vertrauensverhältnisses und damit auf der Grundlage anonymisierter Patientenunterlagen vorzunehmen. Daher kommt es für die im finanzgerichtlichen Verfahren erforderliche Beweiserhebung entgegen dem Urteil des FG nicht auf Einwilligungserklärungen der Patienten zur Vermeidung einer unbefugten Geheimnisoffenbarung i.S. von § 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB an.

15 a) Bei der Sachverhaltsaufklärung im finanzgerichtlichen Verfahren sind gemäß § 84 Abs. 1 FGO i.V.m. §§ 101 bis 103 der Abgabenordnung (AO) die dort bezeichneten Zeugnisverweigerungsrechte zu beachten. Die Auskunft können danach insbesondere Ärzte verweigern, soweit es um das geht, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden ist (§ 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO). Das Auskunftsverweigerungsrecht erstreckt sich nach der BFH-Rechtsprechung bei Rechtsanwälten und Steuerberatern auf Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung (BFH-Urteile vom 14. Mai 2002 IX R 31/00, BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712, und vom 8. April 2008 VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579) und dementsprechend bei Ärzten auf die Identität des Patienten und die Tatsache seiner Behandlung (vgl. auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 20. Februar 1985 2 StR 561/84, BGHSt 33, 148).

16 Daher braucht z.B. ein Steuerberater Postausgangsbücher oder Fahrtenbücher insoweit nicht vorzulegen, als sich aus ihnen Namen von Mandanten ergeben (BFH-Urteil in BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712). Dem Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen z.B. Arzt und Patient steht es aber nicht entgegen, wenn anonymisierte Unterlagen für Zwecke der gerichtlichen Sachaufklärung verwertet werden (BFH-Urteil in BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712).

17 Der durch § 84 Abs. 1 FGO i.V.m. § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. c AO gewährleistete Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Arzt und Patient steht auch einem Benennungsverlangen entgegen, mit dem Name und Anschrift der behandelten Patienten ermittelt werden sollen, um diese als Zeugen zu vernehmen.

18 b) Ist es aufgrund des gesetzlich geschützten Vertrauensverhältnisses zwischen Arzt und Patient möglich, anonymisierte Unterlagen zu Patient und Behandlung für die Prüfung zu berücksichtigen, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit einer Heilbehandlungsleistung vorliegen, muss das FG den Sachverhalt aufklären und ist nicht berechtigt, den Streitfall nach Maßgabe der Feststellungslast zu entscheiden.

19 Nach der Rechtsprechung des BFH hat das FG vor einer Anwendung der Regeln über die Feststellungslast zu

erwägen, ob das im konkreten Einzelfall für die richterliche Überzeugungsbildung erforderliche, aber auch ausreichende Beweismaß gegenüber dem Regelbeweismaß zu reduzieren ist. Das Beweismaß kann sich dabei auf eine "größtmögliche Wahrscheinlichkeit" verringern. Dies gilt nicht nur, wenn gerichtliche Versuche zur Sachaufklärung erfolglos bleiben, weil ein Beteiligter, der über eine besondere Beweisnähe verfügt, die ihm zumutbare Mitwirkung an der Sachaufklärung (§ 76 Abs. 1 Satz 3 FGO) verweigert (BFH-Urteil vom 23. März 2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884), sondern auch, wenn die Sachverhaltsaufklärung --wie im Streitfall-- im Hinblick auf den gesetzlichen Schutz des Arzt-Patientenverhältnisses nicht in der eigentlich gebotenen Weise durchgeführt werden kann.

20 Es kommt dann in gesteigertem Maße auf ein das Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient wahrendes Zusammenwirken von FG und den Beteiligten an. Daraus folgt, dass zumutbarer Inhalt und Intensität der richterlichen Ermittlung im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten stehen. Je intensiver sich die Mitwirkung der Beteiligten gestaltet, umso stärker ist das FG gehalten, deren Vorbringen zu untersuchen. Je weniger die Beteiligten andererseits ihrer Mitwirkungspflicht nachkommen, umso weniger Möglichkeiten zur Sachverhaltsaufklärung hat in der Regel auch das Gericht, so dass sich die Pflicht zur Sachverhaltsaufklärung mindert. Die Pflicht des Gerichts zur Aufklärung des Sachverhalts von Amts wegen wird so durch die Mitwirkungspflicht der Beteiligten begrenzt (Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 76 FGO Rz 116, m.w.N. zur Rechtsprechung des BFH).

21 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass es zu einer Sachverhaltserforschung in Bezug auf die einzelnen Behandlungsfälle nur dann verpflichtet gewesen wäre, wenn die Patienten der Klägerin in die Offenbarung der zum persönlichen Lebensbereich gehörenden Behandlungsgeheimnisse einwilligen, da ansonsten eine Verletzung von § 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB vorläge. Demgegenüber ist eine Sachverhaltsaufklärung in Bezug auf die einzelnen Behandlungsfälle auf der Grundlage anonymisierter Patientenunterlagen notwendig und möglich.

22 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat vorsorglich auf Folgendes hin:

23 a) Die im Streitfall gebotene Mitwirkung (s. oben II.2.b) erfordert detaillierte Angaben zu der mit dem jeweiligen Behandlungsfall verfolgten therapeutischen oder prophylaktischen Zielsetzung. Hierfür ist es erforderlich, für den jeweiligen Behandlungsfall die Tatsachen zur konkreten Krankheit, Verletzung oder Beeinträchtigung anzugeben, die im Sinne der EuGH-Rechtsprechung einen Eingriff ästhetischer Natur im jeweiligen Einzelfall "erforderlich" macht (EuGH-Urteil PFC Clinic in UR 2013, 335 Rdnr. 29). Dies gilt insbesondere für die Erforderlichkeit derartiger Eingriffe bei gesundheitlichen Problemen psychologischer Art. Soweit die von der Klägerin vorgelegte Dokumentation über die einzelnen Behandlungsfälle dem nicht genügt, ist ihr Gelegenheit zu weitergehenden Präzisierungen zu geben.

24 Es ist dann auf der Grundlage derartiger, nach Name und Anschrift des jeweiligen Patienten anonymisierten Unterlagen Beweis durch Sachverständigengutachten über die einzelnen Behandlungsfälle zu erheben. Dabei besteht keine Bindung an die Beurteilung durch die Klägerin und das für sie tätige ärztliche Personal. Erst wenn die von der Klägerin anonymisiert beizubringenden Angaben nicht ausreichen, um den Heilbehandlungscharakter nachzuweisen, ist über die Steuerfreiheit nach Maßgabe der Feststellungslast zu entscheiden, die im Streitfall die Klägerin trifft, die die Steuerfreiheit geltend macht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712).

25 b) Am Urteil des FG hat entgegen der Auffassung der Klägerin kein kraft Gesetzes ausgeschlossener Richter mitgewirkt. Gemäß § 51 Abs. 2 FGO ist von der Ausübung des Amtes als Richter auch ausgeschlossen, wer bei dem vorausgegangenen Verwaltungsverfahren mitgewirkt hat. Aus der dienstlichen Äußerung der Richterin X vom 27. Mai 2013 ergibt sich, dass sie bereits seit Juni 1995 --zunächst im Wege der Abordnung-- am FG tätig war. Eine Mitwirkung an dem die Umsatzsteuerfestsetzung 2002 betreffenden Verwaltungsverfahren ist damit ausgeschlossen.

26 c) Auf die weiteren Verfahrensrügen kam es nicht mehr an.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de