Beschluss vom 11. Dezember 2014, XI B 49/14

Zu steuerfreien Heilbehandlungen eines Arztes bei Teilnahme an Studien von Pharmaunternehmen

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 14, UStG § 4 Nr 14, UStG VZ 2005 , UStG VZ 2006 , FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 21. April 2014, Az: 2 K 10245/11

Leitsätze

NV: Ob die Leistungen eines Arztes im Rahmen von sog. "Studien", die von Pharmaunternehmen vergütet werden, steuerfreie Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind, hängt davon ab, ob die vergüteten Leistungen therapeutischen oder anderen Zwecken dienen. Dies richtet sich nach den Gesamtumständen des Einzelfalls .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GbR, betreibt eine medizinisch-diagnostische Gemeinschaftspraxis.

2 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage für die Streitjahre (2004 bis 2006), mit der die Klägerin geltend gemacht hatte, dass Zahlungen, die sie, die Klägerin, von Pharmafirmen für die Teilnahme an zwei Studien erhalten hatte, als Entgelt für eine nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes umsatzsteuerfreie Heilbehandlung der behandelten Patienten anzusehen seien, ab. Das FG führte zur Begründung aus, die Teilnahme an Studien im Auftrag von Pharmaunternehmen könne zwar eine Heilbehandlung sein, wenn sie therapeutischen Zwecken diene. Im Streitfall seien jedoch nach dem eigenen Vorbringen der Klägerin entsprechende Studienarztvereinbarungen nicht mehr vorlegbar, obwohl die Beweislast für die geltend gemachte Steuerfreiheit auf der Klägerseite liege. Aus der einzigen vorgelegten Studienarztvereinbarung sei eine Nutzung für Therapiezwecke nicht einmal ansatzweise zu ersehen. Auch die selbst vorgebrachte fehlende Abrechnung gegenüber den Krankenkassen spreche gegen eine (Mit-)Benutzung der Studienergebnisse für therapeutische Zwecke.

3 Mit ihrer Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin geltend, die Rechtssache habe grundsätzliche Bedeutung. Weiter sei die Revision zur Fortbildung des Rechts zuzulassen. Es bestehe keine einheitliche Rechtsprechung.

Entscheidungsgründe

4 II. Die Beschwerde ist --bei Zweifeln an ihrer Zulässigkeit-- unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen jedenfalls nicht vor.

5 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung.

6 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (z.B. BFH-Beschlüsse vom 8. Januar 2014 XI B 120/13, BFH/NV 2014, 686; vom 18. Juli 2014 XI B 37/14, BFH/NV 2014, 1779). Eine Rechtsfrage ist nur klärbar, wenn sie nach den für den BFH bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) in dem erstrebten Revisionsverfahren entscheidungserheblich wäre und deshalb in dem angestrebten Revisionsverfahren geklärt werden könnte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 28. Mai 2009 VI B 84/08, BFH/NV 2009, 1657; vom 12. Februar 2014 V B 100/13, BFH/NV 2014, 739).

7 b) Die von der Klägerin sinngemäß aufgeworfene Rechtsfrage, ob und unter welchen Voraussetzungen ärztliche

Leistungen im Rahmen von Studien Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind, ist danach weder klärungsbedürftig noch klärbar.

8 aa) Das FG hat einerseits zutreffend darauf hingewiesen, dass der Begriff der "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" Leistungen umfasst, die der Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen, das heißt zu dem Zweck erbracht werden, die menschliche Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, während "ärztliche Leistungen", "Maßnahmen" oder "medizinische Eingriffe", die zu anderen Zwecken erfolgen, keine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin sind (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 26. August 2014 XI R 19/12, www.bundesfinanzhof.de, m.w.N.; siehe auch zur Erstellung von Gutachten BFH-Urteil vom 8. Oktober 2008 V R 32/07, BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, m.w.N.; Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 14. September 2000 C-384/98 --D.--, Slg. 2000, I-6795, BFH/NV Beilage 2001, 31, Rz 19; vom 20. November 2003 C-12/01 --Unterpertinger--, Slg. 2003, I-13859, BFH/NV Beilage 2004, 111, Rz 39 ff.; vom 20. November 2003 C-307/01 --D´Ambrumenil--, Slg. 2003, I-13989, BFH/NV Beilage 2004, 115, Rz 57 ff.). Die Beantwortung der Frage, ob die Leistung therapeutischen oder anderen Zwecken dient, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Oktober 2013 V B 58/13, BFH/NV 2014, 192, Rz 10); der Steuerpflichtige, der sich auf die Steuerbefreiung beruft, trägt insoweit die Feststellungslast (vgl. zuletzt BFH-Beschlüsse vom 24. Oktober 2011 XI B 54/11, BFH/NV 2012, 279, Rz 9; vom 8. April 2014 V B 38/13, BFH/NV 2014, 1106, Rz 10).

9 Weiteren, darüber hinausgehenden allgemeinen Klärungsbedarf hat die Klägerin nicht hinreichend dargelegt.

10 bb) Überdies hat sich das FG nach den --den Senat bindenden-- tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) vom therapeutischen Zweck der Leistungen der Klägerin im Rahmen der Teilnahme an den Studien nicht überzeugen können. Dass --wie die Klägerin vorbringt-- Gegenstand der Studien u.a. die bei Therapiebeginn üblichen Eingangsuntersuchungen, nachfolgenden Verlaufskontrollen sowie die Übersendung von Patientenbefunden an die Pharmafirmen gewesen sein sollen, hat das FG so nicht tatsächlich festgestellt. Vielmehr hat es angenommen, die Klägerin habe Studienarztvereinbarungen nicht vorlegen können und aus der einzigen vorgelegten Studienarztvereinbarung seien therapeutische Zwecke nicht einmal ansatzweise zu erkennen.

11 Aufgrund dieser Feststellungen des FG greift auch der Vortrag der Klägerin, die Studien hätten "zur Validierung der therapeutischen Wirkung neu entwickelter Therapien" gedient, nicht durch. Fragen, die sich nur stellen können, wenn man von einem anderen als dem vom FG festgestellten Sachverhalt ausgeht, können in einem gedachten Revisionsverfahren nicht geklärt werden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 9. April 2014 XI B 89/13, BFH/NV 2014, 1228, m.w.N.). Neuer Sachvortrag kann im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde keine Berücksichtigung finden (vgl. BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2011 VIII B 14/11, BFH/NV 2012, 594, m.w.N.).

12 2. Da das Erfordernis einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Juli 2014 XI B 29/14, BFH/NV 2014, 1780, m.w.N.), kommt die Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts aus denselben Gründen nicht in Frage.

13 3. Mit ihrem Hinweis darauf, dass eine steuerfreie Heilbehandlung nicht voraussetzt, dass eine Leistung gegenüber einer Krankenkasse abgerechnet wird (vgl. dazu BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 44/02, BFHE 208, 80, BStBl II 2005, 190), und ihrem Vortrag, zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung ärztlicher Leistungen im Rahmen von Studien existiere keine einheitliche Rechtsprechung, hat die Klägerin den möglicherweise sinngemäß geltend gemachten Zulassungsgrund der Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (sog. Divergenz, § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) nicht hinreichend dargelegt.

14 a) Zur Darlegung einer Divergenz in diesem Sinne ist erforderlich, dass rechtserhebliche abstrakte Rechtssätze im angefochtenen Urteil und in den von ihm angeführten Divergenzentscheidungen so genau bezeichnet werden, dass die Abweichung erkennbar wird (vgl. BFH-Beschluss vom 12. März 2014 XI B 136/13, BFH/NV 2014, 1095, m.w.N.).

15 b) Dies ist vorliegend nicht geschehen.

16 aa) Die Klägerin hat zwar auf das Urteil des FG des Landes Brandenburg vom 28. Juni 2006 1 K 1377/04 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2006, 1544), auf das die Vorentscheidung auf S. 11 des Urteils zur Abgrenzung selbst Bezug genommen hatte, als angebliche Divergenzentscheidung hingewiesen. Die Klägerin hat allerdings keine abweichenden Rechtssätze der Vorentscheidung und der Entscheidung des FG des Landes Brandenburg in EFG 2006, 1544 so gegenüber gestellt, dass eine Abweichung erkennbar würde. Das FG hat die

Leistung der Klägerin lediglich anders gewürdigt als der 1. Senat des FG des Landes Brandenburg die bei ihm streitige Leistung. Für die Annahme einer Divergenz reichen indes weder eine (angeblich) unzutreffende Tatsachen- und Beweiswürdigung noch eine (angeblich) fehlerhafte Umsetzung von Rechtsprechungsgrundsätzen auf die Besonderheiten des Einzelfalls noch (angebliche) schlichte Subsumtionsfehler aus (vgl. BFH-Beschlüsse vom 6. Dezember 2012 XI B 89/11, BFH/NV 2013, 778; vom 20. März 2013 IX B 154/12, BFH/NV 2013, 1239).

17 bb) Im Übrigen hat das FG auf S. 11 f. seines Urteils nicht angenommen, dass eine Abrechnung mit der Krankenkasse eine zwingende Voraussetzung einer steuerfreien Heilbehandlung ist.

18 4. Die Klägerin hält mit ihrem --weitgehend im Stile einer Revisionsbegründung abgefassten-- Beschwerdevorbringen im Kern die Rechtsauffassung des FG für falsch und stellt die materielle Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung in Frage. Dies vermag die Zulassung der Revision grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (z.B. BFH-Beschluss vom 9. April 2014 XI B 128/13, BFH/NV 2014, 1224, m.w.N.).

19 5. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).

20 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de