Beschluss vom 12. Juni 2018, VIII B 154/17

Freiberufliche Tätigkeit eines Laborarztes bei vollständiger Delegation bestimmter Routineuntersuchungen an fachlich vorgebildete Mitarbeiter

ECLI:DE:BFH:2018:B.120618.VIIIB154.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 3, GewStG § 2 Abs 1 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG VZ 2006 , GewStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. August 2017, Az: 13 K 179/15

Leitsätze

NV: Ein Laborarzt ist nicht eigenverantwortlich i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG tätig, wenn er nach dem betrieblichen Arbeitsablauf solche Untersuchungsaufträge und deren Ergebnisse weder zur Kenntnis nimmt noch auf Plausibilität hin überprüft, die nach einem Vorscreening der fachlich vorgebildeten Mitarbeiter zu einem unauffälligen Befund führen.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 22. August 2017 13 K 179/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist unbegründet.

2 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen.

3 a) Nach den nicht mit durchgreifenden Verfahrensrügen gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO angegriffenen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) steht im Streitfall für den Senat auch im Hinblick auf ein Revisionsverfahren gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend fest, dass der als Zytologe tätige Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) im Streitjahr (2006) im gynäkologischen Bereich nur solche Untersuchungsaufträge samt der zugehörigen Ausstrichpräparate selbst begutachtet und befundet hat, bei denen die Mitarbeiter nach dem Vorscreening von einem Krebsverdacht (sog. positiver Befund) ausgingen. Bei den überwiegenden Untersuchungsaufträgen (zwischen 80 % und 90 %) im gynäkologischen Bereich war dies allerdings nicht der Fall. Diese wurden nach dem vom FG festgestellten Arbeitsablauf ohne Begutachtung und Plausibilitätsprüfung des Klägers von den Mitarbeitern direkt an das Sekretariat gegeben, um die Ergebnisse an die Auftraggeber zu versenden. Auf Grundlage dieser Feststellungen hat das FG die erforderliche eigenverantwortliche Tätigkeit des Klägers gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) unter Heranziehung der in den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25. November 1975 VIII R 116/74 (BFHE 117, 247, BStBl II 1976, 155), vom 1. Februar 1990 IV R 140/88 (BFHE 159, 535, BStBl II 1990, 507) und vom 21. März 1995 XI R 85/93 (BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732) entwickelten Maßstäbe für den Bereich der gynäkologischen Untersuchungsaufträge verneint und dessen Tätigkeit insgesamt als gewerbliche Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) eingeordnet.

4 b) Der Kläger wirft sinngemäß als Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf, ob die Inaugenscheinnahme aller Untersuchungsaufträge bzw. der verwertbaren Ausstrichpräparate durch den Betriebsinhaber für die Beurteilung der

Eigenverantwortlichkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG bei einer zytologischen und zervix-zytologischen Tätigkeit vor dem Hintergrund der die berufliche Tätigkeit prägenden Rechtsvorschriften (insbesondere der Vereinbarung von Qualitätssicherungsmaßnahmen nach § 135 Abs. 2 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch zur zytologischen Untersuchung von Abstrichen der Cervix uteri --Qualitätssicherungsvereinbarung Zervix-Zytologie--) verlangt werden könne. Nach Maßgabe des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Rechtsordnung müsse das Berufsrecht, insbesondere § 6 Abs. 1 Sätze 2 und 3 der Qualitätssicherungsvereinbarung Zervix-Zytologie, Eingang in die Kriterien zur Bestimmung einer eigenverantwortlichen Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG finden. Es sei berufsrechtlich zulässig, die Präparatebefundung an Mitarbeiter zu delegieren, wenn dies mit den medizinischen Erfordernissen zu vereinbaren, die fachliche Überwachung aller Arbeitsvorgänge durch die Anwesenheit des zytologieverantwortlichen Arztes (hier: des Klägers) gewährleistet und hierdurch sichergestellt sei, dass der Berufsträger persönlich die medizinische Verantwortung für die Befundungstätigkeit trage. Zudem gebe § 6 Abs. 2 der Vereinbarung auch eine Obergrenze für die zulässige Anzahl an Präparaten vor, die je Arbeitsstunde vom Präparate-Befunder beurteilt werden dürften, sodass der durchschnittliche Arbeitsaufwand eines zytologischen Labors ohne den Einsatz von Mitarbeitern nicht rechtskonform zu bewältigen sei.

5 Diese Rechtsfrage ist im Streitfall nicht klärungsfähig. An der Klärungsfähigkeit einer vom Beschwerdeführer aufgeworfenen abstrakten Rechtsfrage fehlt es, wenn sie auf der Grundlage der nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht entscheidungserheblich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Dezember 2017 VI B 53/17, BFH/NV 2018, 338). Dies ist hier der Fall. Das FG hat weder zur Geltung der Vorgaben des § 6 Abs. 1 Sätze 2 und 3 der Qualitätssicherungsvereinbarung Zervix-Zytologie im Streitjahr noch zu deren Anwendung und Einhaltung im Betrieb des Klägers konkrete Feststellungen getroffen. Die aufgeworfene Rechtsfrage wäre jedoch nur entscheidungserheblich, wenn feststünde, dass im Streitjahr eine berufsrechtlich zulässige Delegation der Präparatebefundung nach den Vorgaben des § 6 Abs. 1 Sätze 2 und 3 der Qualitätssicherungsvereinbarung Zervix-Zytologie im Betrieb des Klägers erfolgt ist.

6 c) Die weitere vom Kläger für grundsätzlich bedeutsam gehaltene Rechtsfrage i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO lautet sinngemäß, ob im Hinblick auf die jüngere Rechtsprechung des BFH zur Delegation von Routineaufträgen an angestellte Berufsträger (Hinweis auf BFH-Urteile vom 16. Juli 2014 VIII R 41/12, BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216; vom 27. August 2014 VIII R 6/12, BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002) und die unter Umständen genügende stichprobenartige Kontrolle des Betriebsinhabers bei technischen Untersuchungen (BFH-Urteil in BFHE 159, 535, BStBl II 1990, 507) eine eigenverantwortliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG gegeben sein kann, wenn der Betriebsinhaber bei standardisierten Routineuntersuchungen nicht mehr jeden einzelnen Untersuchungsauftrag zur Kenntnis nimmt, sondern allein die fachlich vorgebildeten Mitarbeiter die Untersuchung durchführen und das Ergebnis auswerten.

7 aa) Diese Rechtsfrage ist, wenn man sie wörtlich versteht, im Streitfall bereits nicht klärungsfähig. Denn das FG hat bindend festgestellt, dass nach den betrieblichen Abläufen vom Kläger nicht nur vereinzelte Untersuchungsaufträge nicht zur Kenntnis genommen wurden, sondern dies im gynäkologischen Bereich diejenigen Untersuchungsaufträge betraf, die im Vorscreening der Mitarbeiter einen unauffälligen Befund aufwiesen. Hierbei handelte es sich um den weitaus überwiegenden Teil der Untersuchungsaufträge dieses Bereichs.

8 bb) Die Revision ist aber auch nicht zuzulassen, wenn man die Rechtsfrage in dem Sinne versteht, dass der Kläger geklärt haben möchte, ob es im Lichte der jüngeren Rechtsprechung des BFH an der eigenverantwortlichen Tätigkeit des Betriebsinhabers fehlt, wenn dieser nach dem festgelegten Arbeitsablauf an der Befundung derjenigen Untersuchungsaufträge nicht mitwirkt, die nach dem Vorscreening der Mitarbeiter zu einem unauffälligen Befund führen und Routinefälle betreffen. Die so verstandene Rechtsfrage ist nicht klärungsbedürftig. Sie ist zu verneinen.

9 Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, deren Beantwortung zweifelhaft ist oder zu der unterschiedliche Auffassungen vertreten werden und die noch nicht oder nicht hinreichend höchstrichterlich geklärt ist. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage dann nicht, wenn sie anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH geboten erscheinen lassen (ständige Rechtsprechung, BFH-Beschluss vom 14. Februar 2017 VIII B 43/16, BFH/NV 2017, 729).

10 Nach der Rechtsprechung des BFH gilt auch nach den BFH-Urteilen in BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216 und in BFHE 247, 513, BStBl II 2015, 1002 unverändert, dass die Tätigkeit des Freiberuflers bei Mithilfe fachlich vorgebildeter Personen gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG leitend und eigenverantwortlich ist, wenn sie über die Festlegung der Grundzüge der Organisation und der dienstlichen Aufsicht hinaus durch Planung, Überwachung und

Kompetenz zur Entscheidung in Zweifelsfällen gekennzeichnet und die Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Maße gewährleistet ist. Die gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erforderliche eigenverantwortliche Tätigkeit des Betriebsinhabers und Berufsträgers als selbständiger Arzt durch Mitwirkung an der Behandlung der Patienten ist nach dem BFH-Urteil in BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216 nur gegeben, wenn er in sog. "Routinefällen" die jeweils anstehenden Voruntersuchungen bei den Patienten durchführt, die Behandlungsmethode festlegt und danach die Erbringung der eigentlichen ärztlichen Behandlungsleistung an angestellte Ärzte delegiert sowie sich die Behandlung "problematischer Fälle" vorbehält.

11 Für die Tätigkeit des Klägers und anderer Laborärzte tritt der das Berufsbild des Arztes prägende "persönliche, individuelle Dienst am Patienten" in den Hintergrund, da der Arzt in besonderem Maße auf die technischen Einrichtungen und die Mithilfe qualifizierter Mitarbeiter angewiesen ist. Für die eigenverantwortliche Tätigkeit muss der Laborarzt als Betriebsinhaber nach den für diesen Bereich entwickelten spezifischen Kriterien aber jeden eingegangenen Untersuchungsauftrag nach Inhalt und Fragestellung zur Kenntnis nehmen, die Bearbeitung durch die zuständigen Abteilungen sowie die Auswahl und Anwendung der Untersuchungsmethode kontrollieren und die Plausibilität des Ergebnisses (Befunderhebung und Befundauswertung) nachprüfen, sodass es wesentlich von der Anzahl der Untersuchungsaufträge im Einzelfall abhängt, ob dies noch gegeben ist; auf die persönliche Mitarbeit am einzelnen Untersuchungsauftrag kann auch im Hinblick auf die fortschreitende Technisierung nicht verzichtet werden. Zumindest muss eine Mitarbeit an jedem einzelnen Auftrag durch dessen geistige Erfassung (Kenntnisnahme) und die abschließende Auswertung des Befundes erfolgen (s. zum Ganzen BFH-Urteile in BFHE 159, 535, BStBl II 1990, 507, Rz 25, und in BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732).

12 Auch unter Berücksichtigung der wesensmäßigen Verschiedenheit zwischen der Tätigkeit des Laborarztes und der Tätigkeit "behandelnder" Ärzte lässt sich aus der Rechtsprechung des Senats im BFH-Urteil in BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216 nicht ableiten, dass --abweichend von den bisherigen Grundsätzen-- eine eigenverantwortliche Tätigkeit des Laborarztes gegeben sein kann, wenn er nach Ausgestaltung der betrieblichen Abläufe bestimmte Standarduntersuchungen mit unauffälligem Befund vollständig auf fachlich vorgebildetes Personal delegiert und sich nur noch mit Zweifelsfällen befasst. Es gilt nämlich auch nach der Senatsentscheidung in BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216 weiterhin, dass eine patientenbezogene Mitarbeit des Betriebsinhabers bei allen Patienten stattfinden muss, sei es durch die eigene Behandlung oder in den sog. "Routinefällen" mittels einer Durchführung von Voruntersuchungen und Festlegung der Behandlungsmethoden im Vorfeld der ärztlichen Leistungserbringung. Eine Volldelegation der Behandlung einzelner Patienten an angestellte Ärzte hat der Senat gerade nicht als eigenverantwortliche Tätigkeit anerkannt.

13 2. Die Revision ist im Hinblick auf die unter 1.b und c dargelegten Rechtsfragen auch nicht zur Fortentwicklung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO zuzulassen. Dieser Zulassungsgrund stellt einen Spezialfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar und setzt ebenfalls die Darlegung und das Vorliegen einer hinreichend bestimmten und im Allgemeininteresse liegenden klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2017, 729, und vom 24. Juli 2014 III B 28/13, BFH/NV 2014, 1741). Daran fehlt es.

14 3. Die Revision ist nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).

15 a) Die Voraussetzungen einer Divergenz des FG-Urteils von den vom Kläger angeführten Divergenzentscheidungen nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO werden bereits nicht hinreichend gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt.

16 aa) Zur Darlegung einer Divergenz müssen die tragenden Gründe der angefochtenen Entscheidung und einer konkret benannten Divergenzentscheidung derart gegenübergestellt werden, dass eine Abweichung im Grundsätzlichen erkennbar wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschluss vom 20. Juli 2017 VIII B 107/16, BFH/NV 2017, 1458, m.w.N.). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein Sachverhalt zugrunde liegt, der mit dem der Divergenzentscheidung vergleichbar ist und dass es sich um eine identische Rechtsfrage handelt (z.B. BFH-Beschluss vom 27. November 2017 III B 179/16, BFH/NV 2018, 350, m.w.N.).

17 bb) Die Beschwerdebegründung genügt diesen Anforderungen nicht. Der Streitfall weist die Besonderheit auf, dass nach dem festgestellten Arbeitsablauf für einen Teilbereich der durchgeführten Untersuchungsaufträge überhaupt keine Mitwirkung des Klägers stattfand. Der Kläger hat schon im Hinblick darauf nicht dargelegt, dass die Vorentscheidung und die vermeintlichen Divergenzentscheidungen des BFH in BFHE 247, 195, BStBl II 2015, 216

und in BFHE 159, 535, BStBl II 1990, 507 und des FG Bremen vom 11. Juni 1996 2 95 167 K 4 (juris) zu vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind. Zum anderen hat er den vermeintlichen Divergenzentscheidungen keine tragenden abstrakten Rechtssätze entnommen, solchen der Vorentscheidung gegenübergestellt und deren Abweichung im Grundsätzlichen verdeutlicht.

18 b) Nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist die Revision auch dann zuzulassen, wenn die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden kann; die Entscheidung muss objektiv willkürlich erscheinen oder greifbar gesetzwidrig sein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2017, 1458, und vom 21. Juli 2017 X B 167/16, BFH/NV 2017, 1447). Unterhalb dieser Schwelle liegende, auch erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung und somit einen Grund für die Zulassung der Revision anzunehmen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 3. August 2017 IX B 54/17, BFH/NV 2017, 1449, und vom 22. Februar 2017 V B 122/16, BFH/NV 2017, 772).

19 aa) Soweit der Kläger einen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler des FG geltend macht, weil das FG im Streitfall für die eigenverantwortliche Tätigkeit des Klägers abweichend vom BFH-Urteil in BFHE 159, 535, BStBl II 1990, 507 eine Befundung jedes Ausstrichpräparats durch den Kläger und nicht nur die stichprobenartige Kontrolle der technischen Untersuchungen des vorgebildeten Personals verlangt habe, liegt ein solcher nicht vor. Greifbare Gesetzwidrigkeit nach den unter 3.b dargelegten Voraussetzungen kann anzunehmen sein, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat oder sein Urteil jeglicher Grundlage entbehrt bzw. auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht (BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 1449). Das Übersehen einer höchstrichterlichen Rechtsprechung oder deren falsche Anwendung liegen jedoch unterhalb dieser Schwelle und begründen nicht die greifbare Gesetzwidrigkeit der betroffenen Entscheidung (BFH-Beschluss vom 14. Mai 2013 X B 184/12, BFH/NV 2013, 1257, Rz 31).

20 bb) Gleiches gilt für das Vorbringen, die Entscheidung des FG sei greifbar gesetzwidrig, weil es im Streitfall eine einheitliche gewerbliche Tätigkeit des Klägers angenommen habe, ohne die Aufteilbarkeit der Einkünfte auf einen freiberuflichen und einen gewerblichen Betrieb des Klägers zu prüfen.

21 aaa) Der Senat stimmt dem Kläger darin zu, dass das FG es übersehen hat, diesen rechtlichen Gesichtspunkt zu prüfen. In den Entscheidungsgründen finden sich nur Ausführungen, die die Frage erörtern, ob die Tätigkeit des Klägers freiberuflich oder gewerblich ist. Nachdem das FG einen Teilbereich der betrieblichen Tätigkeit des Klägers identifiziert hatte, in dem die Tätigkeit nicht eigenverantwortlich ausgeführt wurde, hätte es sich mit der Frage der Aufteilbarkeit der Einkünfte befassen müssen. Das FG hat zwar in den Gründen u.a. die BFH-Urteile in BFHE 159, 535, BStBl II 1990, 507 und in BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732 zitiert, in denen für Laborärzte eine solche Aufteilbarkeit der Einkünfte verneint wurde. Der Kläger weist aber zu Recht darauf hin, dass das FG diese Entscheidungen lediglich zur Prüfung der eigenverantwortlichen Tätigkeit des Klägers herangezogen hat und die Vorentscheidung keine Ausführungen zur Aufteilbarkeit der Einkünfte enthält.

22 bbb) Gleichwohl liegt kein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler des FG vor, da das Übersehen einer höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht zu einer greifbar gesetzwidrigen Entscheidung führt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 1257, Rz 31). Dies gilt gerade auch nach den Umständen des Streitfalls. Denn die Aufteilung der Einkünfte ist auch im Streitfall nicht zwingend und von der Rechtsprechung des BFH gerade auch im Hinblick auf die Tätigkeit eines nicht mehr eigenverantwortlich tätigen Laborarztes mehrfach abgelehnt worden.

23 4. Der gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügte Verstoß des FG gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) liegt nicht vor. Die Verfahrensrüge wird vom Kläger auch selbst nur unter der Voraussetzung erhoben, dass der Entscheidung des FG eine rechtliche Würdigung zur fehlenden Aufteilbarkeit der Einkünfte zu entnehmen sein sollte. Dies ist nicht der Fall. Die Entscheidung des FG kann auch nicht auf dem gerügten Verfahrensfehler beruhen, da es insoweit auf den materiell-rechtlichen Standpunkt des FG ankommt. Da das FG es gänzlich überse-hen hat, eine Aufteilbarkeit der Einkünfte des Klägers zu prüfen, musste sich ihm hierzu auch keine weitere Sachverhaltsaufklärung von Amts wegen aufdrängen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de