

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde des Dr. Alfred K*****, *****Adresse*****, vertreten durch PWT Pannonische Wirtschaftstreuhand GmbH, 7201 Neudörfel, Hauptstraße 26, vom 3. 1. 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart, 7001 Eisenstadt, Neusiedlerstraße 46 vom 2. 12. 2010 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008, Steuernummer 38*****, zu Recht erkannt:

I. Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 3. 5. 2010

Das Finanzamt erließ gegenüber dem Berufungswerber (Bw) und späteren Beschwerdeführer (Bf), Dr. Alfred K*****, einem Arzt für Allgemeinmedizin, Facharzt für Kinder und Jugendheilkunde, Facharzt für Pädiatrische Intensivmedizin und Allgemein beeidetem gerichtlich zertifiziertem Sachverständigen, mit Datum 3. 5. 2010 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 mit einer Umsatzsteuerfestsetzung von 0,00 €. Eine nähere Begründung enthält der Umsatzsteuerbescheid nicht.

Aufhebungsbescheid Umsatzsteuer 2008 vom 2. 12. 2010

Das Finanzamt hob mit Bescheid vom 2. 12. 2012 den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 3. 5. 2010 gemäß § 299 BAO auf und begründete dies so:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2. 12. 2010

Das Finanzamt erließ daraufhin ebenfalls mit Datum 2. 12. 2010 gegenüber dem Bf einen neuen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008, dem anders als im bisherigen Bescheid neben steuerfreien Umsätzen mit Vorsteuerauschluss steuerpflichtige Umsätze von 60.600,00 € zugrunde liegen, was zu einer Umsatzsteuerfestsetzung von 12.120,00 € führte.

Eine Begründung enthält der Umsatzsteuerbescheid nicht.

Die näheren Umstände der Erlassung dieses Umsatzsteuerbescheides lassen sich auch aus den vom Finanzamt am 21. 4. 2015 vorgelegten Akten nicht erschließen.

Während die Berufung von einer vorangegangenen Betriebsprüfung (Außenprüfung) spricht, wird im Vorlagebericht des Finanzamtes ausgeführt, dem angefochtenen Bescheid liege nicht das Ergebnis einer Außenprüfung zugrunde. Ein Arbeitsbogen über eine durchgeführte Außenprüfung wurde im Zuge der Aktenvorlage vom Finanzamt nicht vorgelegt. Im Akt des Finanzamts zur gegenständlichen Berufung findet sich allerdings eine Stellungnahme einer namentlich näher genannten "Prüferin", die inhaltlich Eingang in die Berufungsvorentscheidung fand.

Berufung

Mit Schreiben vom 3. 1. 2011, beim Finanzamt eingelangt am 4. 1. 2011, erhob die steuerliche Vertretung namens des Bf Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2. 12. 2010:

... im Vollmachtsnamen unseres o. a. Mandanten ergreifen wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 02.12.2010, eingelangt am 09.12.2010, (der Erstumsatzsteuerbescheid 2008 vom 03.05.2010 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben) das ordentliche Rechtsmittel der

BERUFUNG.

Unser Mandant hat im Prüfungszeitraum Gutachten über Asylwerber für das Innenministerium (Altersbestimmungen) auf entgeltlicher Basis erstellt. Die Betriebsprüfung hat in dieser Gutachtenerstellung keine ärztliche Leistung erblickt (die die unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 f Ziff. 19 UStG nach sich ziehen würde), sondern ist in diesem Zusammenhang von einer Tätigkeit ausgegangen, die dem Normalsteuersatz unterliegt. Diese Rechtsansicht wird dezidiert zurückgewiesen,

da nach unserer Ansicht die Erstellung der oben angeführten Gutachten dem typischen Tätigkeitsbild des Arztes entspricht.

Ausdrücklich räumt § 2 Abs. 3 Ärztegesetz die Befugnis ein, dass Ärzte ärztliche Zeugnisse ausstellen und ärztliche Gutachten erstatten können.

Dies wird auch durch die Umsatzsteuerrichtlinien RZ 946 erkannt:

Auch die Ausstellung von ärztlichen Zeugnissen und der Erstattung von ärztlichen Gutachten gehört zur Berufstätigkeit als Arzt. Nach innerstaatlichem Recht ist daher davon auszugehen, dass die unechte Umsatzsteuerbefreiung für Ärzte auch diese Tätigkeit umfasst.

Die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Ziff. 19 UStG 1994 (steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit des Arztes) geht auch in diesem Zusammenhang nicht dadurch verloren, dass der Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens durch einen Dritten erteilt wird (in diesem Fall das Bundesasylamt der Republik Österreich).

Dass es sich im konkreten Fall um eine ärztliche Tätigkeit handelt, ergibt sich unserer Ansicht nach bereits aus dem beigelegten Schreiben unseres Mandanten, in dem er eine Zusammenstellung und Übersicht der ärztlichen Leistungen im Zusammenhang mit den angeführten Gutachten anführt. Bei diesen angeführten Tätigkeiten handelt es sich um Tätigkeiten, die aufgrund des notwendigen fachspezifischen Wissens ausschließlich durch einen Arzt und unter Anwendung von ärztlichen Methoden und unter Anwendung von ärztlichen Instrumentarien ausgeführt werden.

Die ärztliche Tätigkeit kann nicht dahingehend restriktiv ausgelegt werden, dass nur solche Tätigkeiten, die der medizinischen Betreuung von Personen bzw. dem Schutz der Gesundheit dienen als der unechten Steuerbefreiung zugänglich gesehen werden. Die Leistungen unseres Mandanten im Zusammenhang mit der Altersbestimmung bei Asylwerbern können daher nur aufgrund der Art der vorgenommenen Untersuchungen dem Berufsbild des Arztes zugeordnet werden und sind daher im Ausfluss der Berufstätigkeit als Arzt der unechten Steuerbefreiung zugänglich.

Dies wird auch klar durch die Umsatzsteuerrichtlinien RZ 946 untermauert. Diese Richtlinien definieren die umsatzsteuerliche Rechtsmeinung der Verwaltung zur Behandlung von Gutachten.

Diese führen klar aus, dass Gutachten zur Berufstätigkeit der Ärzte gehören und unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Ziff. 19 UStG fallen.

- Lediglich folgende ärztliche Gutachten fallen nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Ziff. 19 UStG 1994:*
- Die auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellung einer anthropologisch-erbblologischen Verwandtschaft (EuGH 14.09.2000, Rs C-384/98);*
- Ärztliche Untersuchungen über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen;*
- Psychologische Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken;*

- *Ärztliche Bescheinigungen für Zwecke eines Anspruches nach dem Kriegsoferversorgungsgesetz 1957 (KVOG), BGBl. Nr. 152/1957 idgF (EuGH 20.11.2003, Rs C-307/01);*
- *Ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren, wie z.B.:*
 - *Ärztliche Gutachten für zivil- und strafrechtliche Haftungsfragen (EuGH 20.11.2003, Rs C-307/01);*
 - *Ärztliche Gutachten über ärztliche Kunstfehler (EuGH 20.11.2003, Rs C-307/01);*
 - *Ärztliche Gutachten im Zusammenhang mit Invaliditäts-, Berufs-, oder Erwerbsunfähigkeitspensionen sowie über Leistungen aus Unfallversicherungen (EuGH 20.11.2003, Rs C-212/01);*
 - *Ärztliche Gutachten zur Feststellung des Grades einer Invalidität, Berufs- oder Erwerbsminderung.*

Andere ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren sind ebenfalls steuerpflichtig, außer sie dienen dem Schutz der Gesundheit des Betreffenden, wie z.B. Gutachten über die Vernehmungs- oder Verhandlungsfähigkeit oder Haftvollzugstauglichkeit.

Diese Aufzählung ist eine ausschließliche, d.h. das sämtliche andere Gutachten im Rahmen der Tätigkeit als Arzt als unecht steuerbefreit zu behandeln sind. Keines der hier angeführten Gutachten entspricht in der Art und Weise jenen Gutachten, die unser Mandant erstellt hat und die nunmehr im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens als umsatzsteuerpflichtig behandelt wurden. Die Besteuerung der berufsgegenständlichen Gutachten stellt daher eine Abweichung von der herrschenden Verwaltungsmeinung dar.

Die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutachten von Ärzten war nicht immer gleich. Ab dem Zeitraum 01.01.2001 wurden nur folgende ärztliche Gutachten nicht unter die unechte Steuerbefreiung gestellt:

- *Auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellung einer anthropologisch erbbiologischen Verwandtschaft,*
- *auf die ärztliche Untersuchung auf die pharmakologische Wirkung eines Medikamentes bei Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen und*
- *auf psychologische Tauglichkeitstest, die sich auf die Berufsfindung erstrecken.*

Interessant in diesem Zusammenhang ist jedoch, das aufgrund des Erlasses vom 25.05.2004 193/2004 die RZ 946 kurzfristig eine andere Fassung hatte, die jedoch mit dem Erlass vom 22.07.2004, 218/2004 AOF rückwirkend außer Kraft gesetzt wurde und durch die oben angeführte aktuelle Rechtsmeinung ersetzt wurde.

Hierbei wurde in Reaktion auf eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes kurzfristig (ohne Rechtswirkung zu entfalten) auch folgende Atteste unter die Umsatzsteuerpflicht gestellt:

Atteste mit denen der Gesundheitszustand von Personen bestätigt werden und die zur Vorlage bei Verwaltungsbehörden zur Abwicklung von Verfahren dienen, die mit dem Schutz der Gesundheit nicht zusammenhängen, z.B. Atteste für die Erreichung einer steuerlichen Begünstigung.

Nach unserer Ansicht würde das Gutachten unseres Mandanten betreffend Altersbestimmung am ehesten zu dieser Gutachtenkategorie gehören. Diese Art von Atteste wurden im Jahr 2004 zwar kurzfristig in die Umsatzsteuerrichtlinien übernommen, wurden jedoch durch den Erlass vom 22.07.2004 wie oben angeführt rückwirkend wieder außer Kraft gesetzt und fanden in die Umsatzsteuerrichtlinien, die bis heute gültig sind. keine Aufnahme mehr. Der Rückschluss kann nur der sein, dass die herrschende Verwaltungsmeinung jene Gutachten, wie sie unser Mandant erstellt, ebenfalls unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung subsumiert sieht.

Es ist unserem Mandanten klar, dass die bestehenden Umsatzsteuerrichtlinien, die offensichtlich die Gutachtertätigkeit unseres Mandanten in diesem Fall als unecht steuerbefreit sehen, keinen klagbaren Anspruch vermitteln. Jedoch stellt nach unserer Ansicht ein Abweichen von dieser allgemeinen gültigen Verwaltungsmeinung einen Verstoß gegen Treu und Glauben dar. Unser Mandant hat auf die bestehende Verwaltungsmeinung vertraut und die aus dem Gutachten resultierenden Honorare unecht steuerbefreit behandelt. Auf diese unechte Steuerbefreiung hat er auch seine Kalkulation betreffend Honorargestaltung aufgebaut. Es kann daher nicht sein, dass unser Mandant im Vertrauen auf die allgemeine Verwaltungsmeinung nunmehr einen Nachteil dahingehend erleidet, dass er für die auf Basis der unechten Steuerbefreiung kalkulierte Honorare nunmehr Umsatzsteuer zu entrichten hat.

Weiters sei ausgeführt, dass unser Mandant im Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit der Altersermittlung, wie auch seinem Schreiben zu entnehmen ist, aufgrund der angewandten medizinischen Methoden sehr wohl auch Krankheitszustände diagnostiziert hat bzw. mit der Altersbestimmung eine Gesundheitsprüfung durchgeführt hat, die für die künftige medizinische Betreuung der Asylanten notwendig war.

Wir ersuchen Sie daher den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 02.12.2010 ersatzlos aufzuheben und den ursprünglichen Rechtszustand wiederherzustellen.

Beigefügt war eine Aufstellung des Bf:

Zusammenstellung und Übersicht der ärztlichen Leistungen im Zusammenhang mit den GUTACHTEN über Asylwerber (Altersbestimmung)

- 1. Messung von Körpergröße, Gewicht und Kopfumfang*
- 2. Auskultation von Herz und Lunge*
- 3. Inspektion des Abdomens*
- 4. Inspektion des Haarwuchses inclusive Körper und Bartbehaarung*
- 5. Inspektion des Genitale und Reifungsbestimmung nach Tannerstadien*
- 6. Ultraschalluntersuchung und Größenmessung beider Nieren*
- 7. Ultraschalluntersuchung und Größenbestimmung der Schilddrüse mit eventueller krankhafter Knotenbildung*
- 8. Beurteilung des psychischen Zustandes des zu Untersuchenden*

Aus den Punkten 1- 8 ergab sich dann eine Beurteilung des wahrscheinlichen Alters des zu Untersuchenden.

Berufungsvorentscheidung Umsatzsteuer 2008 vom 27. 10. 2001

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. 10. 2011 wies das Finanzamt die Berufung "vom 04.01.2011" gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 2. 10. 2010 als unbegründet ab:

Das Ziel einer ärztlichen Leistung ist dafür ausschlaggebend, ob diese von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Wird eine ärztliche Leistung daher in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkungen erzeugt, so findet die Steuerbefreiungsregelung keine Anwendung.

Auch wenn die Erbringung der Leistung bei Erstellung eines ärztlichen Gutachtens Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Erbringers stellt und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersuchung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen kann, ist das Hauptziel der Leistung nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, über die das Gutachten erstellt wird. Eine solche Leistung, die die im Gutachtauftrag gestellten Fragen beantworten soll, soll vielmehr einem Dritten den Erlass einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt.

Zwar kann das Gutachten mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Betroffenen beitragen, indem ein neues gesundheitliches Problem entdeckt oder eine frühere Diagnose berichtigt wird.

Gleichwohl bleibt es der Hauptzweck jeder derartigen Leistung, eine gesetzlich oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines anderen zu erfüllen. Für eine solche Leistung kann die Steuerbefreiungsregelung daher nicht gelten.

Zwar subsumiert das UStG das Ausstellen von ärztlichen Gutachten unter die Berufstätigkeit als Arzt, allerdings sind einige klar definierte Anwendungsfälle gestützt auf die Judikatur des EuGH von der Befreiung ausgenommen, so auch biologische Untersuchungen mit dem Ziel einer anthropologisch-erbbiologischen Feststellung.

Die Altersbestimmung von Personen ist eine biologische Untersuchung, welche zur Feststellung der Volljährigkeit der Person durchgeführt wird, und in keiner Weise der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit von Personen dient.

Sowohl Abstammungsgutachten als auch Altersdiagnosen sind Teilgebiete der biologischen und forensischen Anthropologie. Anthropologie ist die Wissenschaft vom Menschen, seinem Wesen und seiner Entwicklung.

Anthropologisch-erbbiologische Gutachten können eine Vielzahl von Tatsachen feststellen, so zum Beispiel ein Verwandtschaftsverhältnis, eine Zwillingsdiagnose, die Identifizierung von Skeletten oder aber auch das Alter einer Person. Es werden immer ähnliche Verfahren angewandt, so etwa die Identifizierung nach Bildern (Biometrie), der Atlasmethode mittels Röntgenbildern, das Vergleichen mit statistischen Mittelwerten, der Plausibilitätskontrolle anhand sichtbarer Merkmale oder auch Blutgruppentests.

Gutachten für die Altersbestimmung von Personen können somit eindeutig unter dem Titel anthropologisch-erbbiologische Gutachten eingereiht werden.

Biologische Untersuchungen, welche anthropologische oder erbbiologische Tatsachen feststellen, fallen nicht unter die Steuerbefreiung des §6 Abs. 1 Z19 UStG, und daher ist die Steuerfreiheit für derartige Gutachten zu versagen.

Vorlageantrag

Mit als "Berufung" bezeichnetem Schreiben vom 16. 11. 2011 stellte die steuerliche Vertretung Vorlageantrag und führte unter anderem aus:

Die Ablehnung unseres Berufungsbegehrens werde grundsätzlich mit zwei Argumenten untermauert:

1. Das Ziel einer ärztlichen Leistung ist dafür ausschlaggebend, ob diese von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Ist Ziel der ärztlichen Leistung nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder die Wiederherstellung der Gesundheit, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkung erzeugt, so findet die Steuerbefreiungsregelung für Gutachten keine Anwendung. Ist der Hauptzweck einer derartigen Leistung, eine gesetzliche oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines anderen zu erfüllen, kann somit die Steuerbefreiungsregelung nicht gelten.

2. Abstammungs-, Altersdiagnosen sind Teilgebiete der biologischen und forensischen Anthropologie. Anthropologisch-Erbbiologische Gutachten können eine Vielzahl von Tatsachen feststellen, so auch das Alter von Personen. Gutachten für die Altersbestimmung von Personen können somit eindeutig unter den Titel anthropologisch-erbbiologische Gutachten eingereiht werden.

Dazu möchten wir nunmehr wie folgt ausführen:

1. Art der Untersuchung

Es sei dezidiert festgestellt, dass die Untersuchung, die unser Mandant durchgeführt hat, definitiv keine anthropologisch-erbbiologische Gutachten sind. Unser Mandant ist weder anthropologisch noch erbbiologisch vorgebildet und ist weder mit den Methoden der Anthropologie noch mit den Methoden der Erbbiologie vertraut. Damit tatsächlich eine solche anthropologisch-erbbiologische Untersuchung durchgeführt

werden könnte, müsste man sich dieser Wissenschaft und der Methoden und Techniken dieser bedienen. Dies hat definitiv nicht stattgefunden. Wie Sie aus dem beiliegendem Schreiben unseres Mandanten ersehen können, wurde eine ärztliche Leistung respektive Ultraschalluntersuchung von Nieren und Schilddrüse durchgeführt. Erbbiologische forensische Tätigkeiten kann somit nur jener durchführen, der aufgrund seiner Ausbildung mit den Erfahrungen und Techniken diese Untersuchungen vertraut ist und diese somit auch durchführen kann.

2. Gutachten für Entscheidungsfindung

Bezugnehmend auf die Ausführungen in der Bescheidbegründung, dass ausschließlich die ärztlichen Leistungen, die dem Schutz der Aufrechterhaltung und der Wiederherstellung eines Gesundheitszustandes ist, der unechten Steuerbefreiung zugänglich sind, nicht die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung für eine Entscheidungsfindung ist, die Rechtswirksamkeit erzeugt, sei folgendes gesagt:

Aus der gängigen Verwaltungsmeinung, die sich aus RZ 946 USt-Richtlinien manifestiert, kann man diese Argumentation definitiv nicht ableiten.

Dies geht erstens schon aus dem ersten Absatz der RZ 946 hervor. Darin wird ausgeführt, dass die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Ziff. 19 UStG nicht dadurch verlorenggeht, dass der Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens von einem Dritten erteilt wird (z.B. Gutachten über den Gesundheitszustand im Zusammenhang mit einer Versicherungsleistung). Die RZ 946 subsummiert somit Gutachten über den Gesundheitszustand im Zusammenhang mit einer Versicherungsleistung unter die Umsatzsteuerbefreiung. Es handelt sich hier genau um solche Gutachten wie in der Bescheidbegründung beschrieben, die Ust-pflichtig wären. Es wird lediglich der Gesundheitszustand festgestellt, wobei der Gesundheitszustand offensichtlich Voraussetzung für eine Entscheidung ist die Rechtswirkung erzeugt. Hauptziel der Feststellung des Gesundheitszustandes ist nicht der Schutz, die Aufrechterhaltung und Wiederherstellung der Gesundheit, sondern lediglich die Feststellung eines Gesundheitszustandes, die wiederum Voraussetzung für eine Entscheidung ist, die Rechtswirkung erzeugt.

3. Anthropologisch-Erbbiologisches Gutachten

Die Bescheidbegründung subsumiert die Altersbestimmung unseres Mandanten unter die auf biologischen Untersuchungen gestützten Feststellungen einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft.

Die RZ 946 führt hierzu aus:

Lediglich die Erstattung folgender ärztlicher Gutachten fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 6, Abs. 1, Ziff. 19 UStG 1994:

- die auf biologischen Untersuchungen gestützte Feststellung einer anthropologischen-erbbiologischen Verwandtschaft (EuGH 14.9.2000 RsC-384198)*

Aus dieser Bestimmung ist erstens zunächst der Begriff "lediglich" abzuleiten. Lediglich heißt in diesem Fall ausschließlich. Das bedeutet, dass nur die im Folgenden angeführten

Gutachten tatsächlich nicht dieser Steuerbefreiung zugänglich sind. Somit ist nur die anthropologisch-erbbiologische Feststellung einer "Verwandtschaft" nicht unter die Steuerbefreiung zu subsumieren. Eine Umdeutung dahingehend, dass jegliche anthropologisch-erbbiologische Untersuchung zu einer Steuerpflicht führt, ist unseres Erachtens nicht statthaft, lediglich die Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft. Dies wird auch dadurch unterstrichen, dass die EuGH-Erkenntnis angeführt wird.

Weiters wird die enge Begriffsbestimmung der RZ 946 (erbbiologisch-anthropologische Verwandtschaft) noch dadurch unterstützt, dass im Erlass vom 04.12.1996 194/1996 AÖF bereits angeführt wurde, das Gutachten zur Erstattung von anthropologisch-erbbiologischen Gutachten nicht unter die Steuerbefreiung für Ärzte fallen (somit waren nach damaliger Verwaltungsmeinung alle solche Gutachten USt-pflichtig). Hier wurde somit klar bestimmt, dass alle anthropologisch-erbbiologische Gutachten von dieser Steuerbefreiung nicht umfasst sind. Im Erlass vom 04.12.1996 werden daher anthropologisch-erbbiologischen Gutachten zur Gänze als Steuerpflichtig erklärt. In der aktuellen RZ 946, die bezüglich der anthropologisch-erbbiologischen Gutachten mit Wirkung ab 01.01.2001 eingeführt wurden, wurden nur mehr jene anthropologisch-erbbiologischen Untersuchungen steuerpflichtig gestellt die sich auf Verwandtschaften beziehen. Somit kann eine Ust-pflicht bezüglich Gutachten Altersbestimmung, auch wenn sie sich anthropologisch-erbbiologischer Methoden bedient, nie auf RZ 946 Umsatzsteuerrichtlinien gestützt werden, da diese lediglich bei Feststellung von Verwandtschaftsverhältnissen anwendbar sind.

Weiters verweisen wir auf unser Schreiben vom 03.01.2011 (Berufung). Unser Mandant hat auf die allgemeine Verwaltungsübung, manifestiert den Umsatzsteuerrichtlinien vertraut. Eine Abkehr von diesen Verwaltungsgrundsätzen kann nur einen Verstoß gegen Treu und Glauben darstellen.

Wir ersuchen Sie daher den USt-Bescheid 2008 ersatzlos aufzuheben und den ursprünglichen Rechtszustand wiederherzustellen und um Aussetzung wie oben beschrieben der Umsatzsteuerzahllast zuzüglich Zinsen.

Beigefügt war eine Stellungnahme des Bf:

Die Gutachten für das BMI wurden nicht als anthropologisch-erbbiologische Gutachten durchgeführt, da weder Verwandtschaftsverhältnisse noch Rassenmerkmale Skelettidentifizierungen etc. zur Altersbestimmung herangezogen wurden.

Es wurde eine ärztliche Untersuchung durchgeführt und eine Ultraschalluntersuchung von Nieren und Schilddrüse gemacht. Aus diesen ärztlichen Untersuchungsergebnissen wurden Rückschlüsse auf das mögliche Alter gezogen.

Ein anthropologisch-erbbiologische Gutachten wurde definitiv nicht erstellt, es wurde ausschließlich eine ärztliche medizinische Untersuchung durchgeführt.

Weiterer Akteninhalt

Dem vorgelegten Finanzamtsakt lässt sich in Zusammenhang mit diesem Verfahren noch entnehmen, dass die gegenständliche Gutachtenstätigkeit - Feststellung, ob alleinreisende junge Asylwerber das 18. Lebensjahr bereits überschritten haben, was bejahendenfalls der Asylbehörde eine Abschiebung in jenes Land, das die Asylwerber innerhalb der EU als erstes betreten haben ("Dublin II"-Verordnung), ermögliche, was bei unter 18jährigen Asylwerbern nur in Ausnahmefällen möglich sei - Gegenstand von Medienberichten und parlamentarischen Anfragen war.

Diese Gutachten gehen auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 16. 4. 007, 2005/01/0463) zurück und waren mehrfach Gegenstand von Entscheidungen des damaligen Asylgerichtshofes.

Diesen lassen sich beispielsweise folgende Beschreibungen der Gutachtertätigkeit des Bf entnehmen:

Am 11.08.2008 wurde der Beschwerdeführer von Dr. XXXX zwecks Feststellung seines Alters untersucht. In dem Sachverständigengutachten werden Größe, Gewicht, Geschlecht, Hautkolorit, Körperbau, Kopfumfang, Anzahl der Zähne, Art der Behaarung, Farbe der Nägel und Größe der Nieren und Volumen der Schilddrüse wiedergegeben. Ohne nähere Begründung folgt eine Zusammenfassung, wonach "aufgrund der äußeren Inspektion, des äußeren Eindrucks sowie der sonographischen Messgrößen von Nieren und Schilddrüse das Alter des Beschwerdeführers auf 21 bis 23 Jahre, jedoch deutlich über dem 18. Lebensjahr eingeschätzt" werde. Dem Sachverständigengutachten wurden eine Stellungnahme bezüglich der Untermauerung der Altersfeststellung von Asylanten mittels Ultraschalluntersuchung von Niere und Schilddrüse, ein Auszug aus dem Lehrbuch "Ultraschalldiagnostik in Pädiatrie und Kinderchirurgie", Hofmann et al, 3. Auflage, aus welchem hervorgeht, dass Länge und Volumen der Nieren mit dem Alter der Patienten korrelieren "- besser aber mit der Körperlänge" sowie ein Schreiben mit Literaturangaben über die Normdaten in der Ultraschalldiagnostik für Erwachsene und Kinder beigelegt.

(AsylIGH 17. 8. 2009, S4 403.222-2/2009/2E).

Aufgrund der Zweifel des Bundesasylamtes an der behaupteten Minderjährigkeit des Beschwerdeführers wurde dieser zu einer ärztlichen Altersfeststellung durch Dr. XXXX geladen. In dessen als Sachverständigengutachten bezeichnetem Befund vom 18.09.2008 werden Größe, Gewicht, Geschlecht, Körperbau, Kopfumfang, Anzahl der Zähne, Art der Behaarung, Farbe der Nägel, Größe der Nieren sowie Volumen der Schilddrüse wiedergegeben. Das Gutachten schließt mit folgender Zusammenfassung: "Aufgrund physiologischer Kriterien, die für die Altersbestimmung herangezogen werden, wie Körperbehaarung, welche im konkreten Fall starke männliche Elemente zeigt, sowie dem Bartwuchs, Zahnstatus und die Begutachtung des Körperbaus mit einer Wertigkeit

von 65% sowie der Berücksichtigung psychologischer Elemente bei der Befragung und Verhaltensbeobachtung im Rahmen der Untersuchung mit einer Wertigkeit von ca. 15%, unterstützt durch die Ultraschalluntersuchung von Nieren und Schilddrüse, welche sich sämtlich innerhalb der Erwachsenenennormwerte bezogen auf Körpergröße und -gewicht befinden, wird das Alter (des Beschwerdeführers) auf 23-25 Jahre, jedoch deutlich über dem 18. Lebensjahr eingeschätzt." ... Dieses Gutachten ist, wie der Asylgerichtshof bereits in gleichgelagerten Fällen aussprach (z. B. AsylGH 24.07.2008, S12 400.630-1/2008), nur cursorisch gehalten. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht möglich, schlüssig nachzuvollziehen, wie der Gutachter zu der von ihm festgelegten Altersbestimmung gelangen konnte...

(AslyGH 28. 7. 2009, S3 403.582-1/2009/4E)

Da die Erstbehörde Zweifel an der vom Beschwerdeführer behaupteten Minderjährigkeit hatte, beauftragte sie Dr. K. mit der Erstellung eines Sachverständigengutachtens zur Feststellung des Alters des Beschwerdeführers. Das Gutachten ist ausgesprochen cursorisch gehalten. Genauere Angaben über die spezifische Qualifikation des Gutachters und die Verlässlichkeit der von ihm verwendeten Methoden, sowie die Gewichtung der verschiedenen Methoden untereinander fehlen. An dieser Einschätzung vermag auch die dem Gutachten beigefügte Stellungnahme von Dr. K. nichts zu ändern, in der er die von ihm angewandte Methode zur Altersfeststellung mittels Ultraschalluntersuchung von Niere und Schilddrüse zu untermauern versucht. In dieser Stellungnahme wird nämlich einerseits keinerlei spezifische ausgewiesene Expertise Dr. K. zur Altersfeststellung dargelegt und andererseits bestätigt, dass für die Feststellung des Alters einer Person die Methode der Vermessung von Niere und Schilddrüse lediglich als Unterstützung des subjektiven Eindrucks der körperlichen Stigmata und der persönlichen Einschätzung dienen könne. Zudem gesteht die Stellungnahme zu, dass Überschneidungen der Messdaten aus dem Kinder- und Jugendalter und aus dem Erwachsenenalter möglich seien und eine genaue Feststellung des chronologischen Alters mit der Methode der Vermessung von Nieren- und Schilddrüsenvolumen nicht möglich seien. Dies sei nach Ansicht Dr. K. nur mittels eines Handwurzelröntgens und Bestimmung des Knochenalters möglich. Aus dem Gutachten von Dr. K. geht nun geradezu nicht hervor, in wie weit im gegenständlichen Fall in nachvollziehbar dargestellter Weise andere Methoden zwecks Feststellung des Alters konkret angewandt worden sind. Im Gutachten von Dr. K. wird somit nicht dargestellt, wie und in wie fern unter Zugrundelegung anderer Methoden Rückschlüsse auf das konkrete Alter des Beschwerdeführers gezogen werden konnten. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht möglich, schlüssig nachzuvollziehen, wie der Gutachter zu der von ihm festgelegten Altersbestimmung gelangen konnte (siehe auch schon AsylGH 14.07.2008, S1 400131-1/2008; 24.7.2008, S12 400630-1/2008). Die Schlüssigkeit des Gutachtens ist jedoch nach der dargelegten Rechtsprechung eine Grundvoraussetzung, um es als Beweismittel für die Volljährigkeit des Antragstellers heranziehen zu können...

(AslyGH 17. 10. 2008, D3 401536-1/2008/3E)

2.3. Es ist daher zunächst zu überprüfen, welcher Mitgliedstaat nach den hierarchisch aufgebauten (Art. 5 Abs 1 Dublin II VO) Kriterien der Art. 6-12 bzw 14 und Art. 15 Dublin II VO, beziehungsweise dem Auffangtatbestand des Art. 13 Dublin II VO zur inhaltlichen Prüfung zuständig ist.

Hierbei ist entscheidungsrelevant, ob der Beschwerdeführer tatsächlich volljährig ist, da andernfalls jedenfalls eine Zuständigkeit Österreichs gemäß Art. 6 der Dublin-II VO bestünde. Da die Erstbehörde Zweifel an der vom Beschwerdeführer behaupteten Minderjährigkeit hatte, beauftragte sie Dr. A.K. mit der Erstellung eines Sachverständigengutachtens zur Feststellung des Alters des Beschwerdeführers (AS 123 ff). Das Gutachten ist ausgesprochen kursorisch gehalten, Angaben über die spezifische Qualifikation des Gutachters und die Verlässlichkeit der von ihm verwendeten Methoden, sowie die Gewichtung der verschiedenen Methoden untereinander fehlen. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht möglich, schlüssig nachzuvollziehen, wie der Gutachter zu der von ihm festgelegten Altersbestimmung gelangen konnte. Sonstige Umstände, die den Befund der Volljährigkeit decken könnten (zB widersprüchliche Aussagen zu Lebensgeschichte) sind ebenso nicht ersichtlich. Unter diesen Prämissen kann aber der Kritik in der Beschwerde hinsichtlich vermeintlicher Unschlüssigkeit des Gutachtens und Ungeeignetheit der Untersuchungsergebnisse auf Basis der Aktenlage nicht hinreichend begegnet werden. Es muss von Amts wegen Aufgabe der Erstbehörde sein, gerade in einem wissenschaftlich notorischerweise sensiblen Bereich wie jenem der "Altersfeststellung" vor Befassung eines Gutachters Erhebungen zu dessen Untersuchungsmethodik und Reputation (sofern diese nicht als notorisch anzusehen ist) zu machen.

An dieser Einschätzung vermag auch die Stellungnahme von Dr. A.K. nichts zu ändern, in der er die von ihm angewandte Methode zur Altersfeststellung mittels Ultraschalluntersuchung von Niere und Schilddrüse zu untermauern versucht. In dieser Stellungnahme wird nämlich einerseits keinerlei spezifische ausgewiesene Expertise Dris. A.K. zur Altersfeststellung dargelegt und andererseits bestätigt, dass für die Feststellung des Alters einer Person die Methode der Vermessung von Niere und Schilddrüse lediglich als Unterstützung des subjektiven Eindrucks der körperlichen Stigmata und der persönlichen Einschätzung dienen könne. Zudem gesteht die Stellungnahme zu, dass Überschneidungen der Messdaten aus dem Kinder- und Jugendalter und aus dem Erwachsenenalter möglich seien und eine genaue Feststellung des chronologischen Alters mit der Methode der Vermessung von Nieren- und Schilddrüsenvolumen nicht möglich seien. Dies sei nach Ansicht Dris. A.K. nur mittels eines Handwurzelröntgens und Bestimmung des Knochenalters möglich. Aus dem Gutachten von Dr. A.K. geht nun geradezu nicht hervor, in wie weit im gegenständlichen Fall in nachvollziehbar dargestellter Weise andere Methoden zwecks Feststellung des Alters konkret angewandt worden sind. In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer in seiner Stellungnahme vom 21.06.2008 darauf hinweist, dass er nur sehr kurz untersucht worden ist, ohne dass es dabei zu einem Gespräch

gekommen sei. Im Gutachten von Dr. A.K. wird somit nicht dargestellt, wie und in wie fern unter Zugrundelegung anderer Methoden Rückschlüsse auf das konkrete Alter des Beschwerdeführers gezogen werden konnten.

Da die Erstbehörde also eine entscheidungsrelevante Vorfrage hinsichtlich der Zuständigkeit Griechenlands nicht hinreichend geklärt hat, war gemäß § 41 Abs 3 3. Satz AsylG vorzugehen. So die Erlassung einer neuerlichen Unzuständigkeitsentscheidung beabsichtigt ist, werden zum Thema des Alters des Beschwerdeführers ergänzende Entscheidungsgrundlagen dem Verfahren zugrunde zulegen und dem Parteiengehör zu unterwerfen sein...

(AslyGH 24. 7. 2008, S12 400.630-1/2008/2E)

Aus www.holzinger.at, Umsatzsteuerpflicht ärztlicher Gutachtertätigkeit, wurde vom Finanzamt am 16. 9. 2011 folgende Information entnommen:

Umsatzsteuerpflicht ärztlicher Gutachtertätigkeit

Die in Art 13 Teil A Abs 1 Buchstabe c 6. MwSt-RL normierte Mehrwertsteuerbefreiung gilt nicht für die Leistung eines Arztes, die in der Erstellung eines Gutachtens zum Gesundheitszustand einer Person in Hinblick darauf besteht, Anhaltspunkte zu gewinnen, die für oder gegen einen Antrag auf Zahlung einer Invaliditätspension sprechen. Dass der medizinische Sachverständige von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt wurde, ist hierfür ohne Belang. (EuGH 20. 11. 2003, C-212/01, Unterpertinger)

Im gegenständlichen Vorabentscheidungsfall stellte sich dem Landesgericht Innsbruck (als Arbeits- und Sozialgericht) die Frage, ob die von einem medizinischen Sachverständigen erbrachte Leistung - nämlich Erstellung eines Gutachtens zum Gesundheitszustand einer Person in Hinblick auf Anhaltspunkte, die für oder gegen einen Antrag auf Zahlung einer Invaliditätspension sprechen - von der Mehrwertsteuerpflicht befreit ist. Es war der Auffassung, dass sich nicht eindeutig feststellen lasse, ob unter die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt iSd § 6 Abs 1 Z 19 UStG auch ärztliche Untersuchungen fallen, die den Zweck haben, Invalidität, Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit festzustellen oder auszuschließen.

Mehrwertsteuerbefreiung nur für Heilbehandlung

Nach Art 13 Teil A Abs 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. 5. 1977 [zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage] (6. MwSt-RL) werden nicht sämtliche Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden können, von der Steuer befreit, sondern nur die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, die ein autonomer gemeinschaftsrechtlicher Begriff ist.

Heilbehandlung

Der Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin erfasst solche ärztliche Maßnahmen nicht, die zu einem anderen Zweck als dem der Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen werden (vgl. EuGH 14. 9. 2000, C-384/98, Fall D).

Wenn die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin auch einen therapeutischen Zweck haben müssen, folgt daraus doch nicht zwangsläufig, dass dieser Begriff eine besonders enge Auslegung verlangt. Aus dem Urteil EuGH 10. 9. 2002, C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler, geht nämlich hervor, dass ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, für eine Steuerbefreiung nach Art 13 Teil A Abs 1 Buchstabe c 6. MwSt-RL in Betracht kommen. Selbst wenn sich herausstellt, dass Personen, die sich vorbeugenden Untersuchungen oder anderen ärztlichen Maßnahmen unterziehen, an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, steht die Einbeziehung dieser Leistungen in den Begriff Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Einklang mit dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken, der den Steuerbefreiungsregelungen des Art 13 Teil A Abs 1 Buchstaben b und c 6. MwSt-RL gemein ist.

Ärztliche Gutachtertätigkeit

Das Ziel einer ärztlichen Leistung ist dafür ausschlaggebend, ob diese von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Wird eine ärztliche Leistung daher in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkungen erzeugt, so findet die Steuerbefreiungsregelung des Art 13 Teil A Abs 1 Buchstabe c 6. MwSt-RL auf diese Leistung keine Anwendung.

Auch wenn die Erbringung der Leistung bei Erstellung eines ärztlichen Gutachtens Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Erbringers stellt und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersuchung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen kann, ist das Hauptziel der Leistung nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, über die das Gutachten erstellt wird. Eine solche Leistung, die die im Gutachtauftrag gestellten Fragen beantworten soll, soll vielmehr einem Dritten den Erlass einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt.

Zwar kann der Betroffene ein ärztliches Gutachten auch selbst veranlassen, und es kann mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Betroffenen beitragen, indem ein neues gesundheitliches Problem entdeckt oder eine frühere Diagnose berichtigt wird. Gleichwohl bleibt es der Hauptzweck jeder derartigen Leistung, eine gesetzlich oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines anderen zu erfüllen. Für eine solche Leistung kann die Steuerbefreiungsregelung des Art 13 Teil A Abs 1 Buchstabe c 6. MwSt-RL daher nicht gelten.

Unabhängig von Allgemeininteresse

Ohne Belang ist dabei, dass das ärztliche Gutachten für die Zwecke einer Klage auf Gewährung einer Invaliditätspension erstattet wird, dass der Gutachter von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt wurde oder dass die Kosten des Gutachtens nach nationalem Recht der SV-Anstalt auferlegt werden. Auch wenn diese Umstände belegen mögen, dass die Gutachtenerstellung im Allgemeininteresse liegt, lässt der Wortlaut des Art 13 Teil A Abs 1 Buchstabe c 6. MwSt-RL die Anwendung der dort vorgesehenen Steuerbefreiung auf ärztliche Leistungen nicht zu, deren Ziel nicht der Schutz der menschlichen Gesundheit ist.

Gemäß Rz 946 UStR 2000 tolerieren es die Finanzbehörden, wenn ein Arzt seine Gutachten, die er im Auftrag von Dritten erstellt (zB Gutachten über den Gesundheitszustand in Zusammenhang mit einer Versicherungsleistung), nach § 6 Abs 1 Z 19 UStG steuerfrei belässt.

Diese Erlassregelung ist aufgrund des vorliegenden EuGH-Urteils gemeinschaftsrechtlich nicht haltbar.

Vorlage

Mit Bericht vom 23. 11. 2011 legte das Finanzamt die Berufung dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Der UFS entschied nicht über die Berufung.

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. 12. 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. 1. 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf ist Arzt für Allgemeinmedizin, Facharzt für Kinder und Jugendheilkunde, Facharzt für Pädiatrische Intensivmedizin und Allgemein beeideter gerichtlich zertifizierter Sachverständiger.

Im Jahr 2008 erstattete der Bf Gutachten für das Bundesasylamt darüber, ob Asylwerber das 18. Lebensjahr bereits überschritten haben.

Diese Gutachten basierten auf einer ärztlichen Untersuchung wie folgt:

1. Messung von Körpergröße, Gewicht und Kopfumfang
2. Auskultation von Herz und Lunge
3. Inspektion des Abdomens
4. Inspektion des Haarwuchses einschließlich Körper- und Bartbehaarung
5. Inspektion des Genitale
6. Ultraschalluntersuchung und Größenmessung beider Nieren
7. Ultraschalluntersuchung und Größenbestimmung der Schilddrüse unter Prüfung eventueller krankhafter Knotenbildung
8. Beurteilung des psychischen Zustandes des zu Untersuchenden.

Die vom Bf erstatteten Gutachten betrafen die Feststellung des Alters des jeweiligen Asylwerbers. Diese Gutachten wurden vom Bundesasylamt im Asylverfahren als Beweismittel betreffend das Alter des jeweiligen Asylwerbers herangezogen.

Das der Bf erbbiologische Gutachten erstellt hat, kann nicht festgestellt werden.

Es kann auch nicht festgestellt werden, dass der Bf Gutachten erstellt hat, die dem Stand der Wissenschaft der forensischen Anthropologie entsprochen haben.

Ebenso kann nicht festgestellt werden, dass die vom Bf vorgenommen Untersuchungen und die hierauf basierenden Gutachten, für die der Bf vom Bundesasylamt honoriert wurde, dem Schutz, der Aufrechterhaltung oder der Wiederherstellung der Gesundheit der Untersuchten dienten. Sie waren insbesondere keine Untersuchungen i. S. d. § 29 Abs. 6 Z 8 AslyG 2005 (nach gesundheitsrechtlichen Vorschriften des Bundes vorgesehene Untersuchungen).

Das Entgelt für die Gutachtenserstellungen betrug im Jahr 2008 insgesamt 60.600,00 €.

Beweiswürdigung

Das Bundesfinanzgericht folgt hinsichtlich der Darstellung der streitgegenständlichen Tätigkeit den Angaben des Bf, die sich mit den in mehreren Entscheidungen des Asylgerichtshofes gegebenen Darstellungen decken.

Ob die Gutachten geeignet waren, mit der erforderlichen Bestimmtheit das Alter der untersuchten Asylwerber festzustellen, was vom AsylGH mehrfach verneint wurde, ist für die steuerliche Beurteilung nicht von Bedeutung.

Anhaltspunkte dafür, dass der Bf erbbiologische Gutachten erstellt hat, finden sich nach der Aktenlage nicht.

Die forensische Anthropologie befasst sich unter anderem mit der Altersbestimmung von Personen, wobei üblicherweise - siehe auch die Judikatur des AsylGH - der Zahnstatus

erhoben und eine medizinisch-röntgenologische Handwurzelknochenuntersuchung vorgenommen wird. Letztere Untersuchung wurde vom Bf jeweils nicht vorgenommen, hinsichtlich des Zahnstatus wurde offenbar die Anzahl der Zähne, nicht aber deren Zustand erhoben (siehe auch die wiedergegebenen Auszüge aus Entscheidungen des AsylGH). Der Bf führt diese Befundaufnahmen auch nicht in seiner der Berufung beigefügten Aufstellung an.

Daher kann auch nicht festgestellt werden, dass die vom Bf erstellten Gutachten dem Stand der Wissenschaft der forensischen Anthropologie entsprochen haben, auch wenn sie mit dem Zweck erstellt wurden, das Alter der Untersuchten zu bestimmen.

Für die steuerliche Beurteilung ist jedoch - siehe unten - die Einreihung in ein bestimmtes medizinisches Fachgebiet nicht von Bedeutung.

Dass die Gutachten der Prävention vor oder der Heilung von Krankheiten gedient haben, behauptet nicht einmal der Bf selbst.

Dass bei Diagnose einer Krankheit im Zuge einer Untersuchung für ein Gutachten dieser Umstand dem Untersuchten mitgeteilt worden wäre, ergibt sich schon aus der ärztlichen Ethik; derartige Diagnosen waren aber nicht Zweck der Untersuchungen.

Die dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Bemessungsgrundlagen, insbesondere das Entgelt von 60.600,00 €, sind nicht strittig.

Rechtsgrundlagen

§ 6 Abs. 1 UStG 1994 lautet i. d. F. BGBl. I Nr. 140/2008:

§ 6. (1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. Die Ausfuhrlieferungen (§ 7) und die Lohnveredlungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 8);

2. die Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 9);

3. a) die Beförderungen von Gegenständen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr und im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen, wenn sich die Leistungen

aa) auf Gegenstände der Einfuhr in das Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union beziehen und die Kosten für diese Leistungen in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 5) enthalten sind oder

bb) unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen oder auf eingeführte Gegenstände beziehen, die im externen Versandverfahren in das Drittlandsgebiet befördert werden;

b) die Beförderungen von Gegenständen nach und von den Inseln, die die autonomen Regionen Azoren und Madeira bilden;

c) sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf eingeführte Gegenstände beziehen, für die zollamtlich eine vorübergehende Verwendung im Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, bewilligt worden ist, und der Leistungsempfänger ein ausländischer Auftraggeber (§ 8 Abs. 2) ist. Dies gilt nicht für sonstige Leistungen, die sich auf Beförderungsmittel, Paletten und Container beziehen;

d) die Beförderungen von Personen mit Schiffen und Luftfahrzeugen im grenzüberschreitenden Beförderungsverkehr, ausgenommen die Personenbeförderung auf dem Bodensee.

Lit. a bis c gelten nicht für die im § 6 Abs. 1 Z 8, 9 lit. c und 13 bezeichneten Umsätze und für die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes einschließlich der Werkleistung im Sinne des § 3a Abs. 3. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung der lit. a bis c müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein;

4. die Lieferung von Gold an Zentralbanken;

5. die Vermittlung

a) der unter Z 1 bis 4 und Z 6 fallenden Umsätze,

b) der Umsätze, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden,

c) der Lieferungen, die nach § 3 Abs. 9 als im Inland ausgeführt zu behandeln sind.

Nicht befreit ist die Vermittlung von Umsätzen durch Reisebüros für Reisende, wenn die vermittelten Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt werden. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein;

6. a) die Lieferungen von eingeführten Gegenständen an Abnehmer, die keinen Wohnsitz (Sitz) im Gemeinschaftsgebiet haben, soweit für die Gegenstände zollamtlich eine vorübergehende Verwendung im Inland, ausgenommen die Gebiete Jungholz und Mittelberg, bewilligt worden ist und diese Bewilligung auch nach der Lieferung gilt. Nicht befreit sind die Lieferungen von Beförderungsmitteln, Paletten und Containern;

b) die Leistungen der Eisenbahnunternehmer für ausländische Eisenbahnen in den Gemeinschaftsbahnhöfen, Betriebswechselbahnhöfen und Grenzbetriebsstrecken;

c) die Lieferungen, ausgenommen Lieferungen neuer Fahrzeuge im Sinne des Art. 1 Abs. 8 des Anhanges, und die sonstigen Leistungen an

- die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates errichteten ständigen diplomatischen Missionen, berufskonsularischen Vertretungen und zwischenstaatlichen Einrichtungen sowie deren Mitglieder, und

- die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates stationierten Streitkräfte der Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, soweit sie nicht an die Streitkräfte dieses Mitgliedstaates ausgeführt werden, wenn diese Umsätze für den Gebrauch oder Verbrauch dieser Streitkräfte, ihres zivilen Begleitpersonals oder für die Versorgung ihrer

Kasinos oder Kantinen bestimmt sind und wenn diese Streitkräfte der gemeinsamen Verteidigungsanstrengung dienen.

Für die Steuerbefreiung sind die in dem anderen Mitgliedstaat geltenden Voraussetzungen maßgebend. Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer dadurch nachgewiesen werden, daß ihm der Abnehmer eine von der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates oder, wenn er hierzu ermächtigt ist, eine selbst ausgestellte Bescheinigung auf amtlichem Vordruck aushändigt. Der Bundesminister für Finanzen kann durch Verordnung bestimmen, wie der Unternehmer die übrigen Voraussetzungen nachzuweisen hat;

d) - die Lieferung von Kraftfahrzeugen an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG für ihren amtlichen Gebrauch,

- die Lieferung eines Kraftfahrzeuges innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 IStVG für ihren persönlichen Gebrauch,

- die Vermietung von Grundstücken an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 IStVG für ihren amtlichen Gebrauch und

- die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke an Vergütungsberechtigte im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 IStVG, so weit sie ihrem persönlichen Gebrauch dienen.

§ 1 Abs. 3 IStVG (Grundsatz der Gleichbehandlung) ist sinngemäß anzuwenden.

Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer durch eine vom Bundesminister für auswärtige Angelegenheiten nach amtlichem Vordruck ausgestellte, ihm vom Abnehmer auszuhändigende Bescheinigung nachgewiesen werden. Der Bundesminister für Finanzen trifft im Einvernehmen mit dem Bundesminister für auswärtige Angelegenheiten durch Verordnung die nähere Regelung hinsichtlich der Bescheinigung.

7. die Umsätze der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 des Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967, und der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens untereinander und an die Versicherten, die mitversicherten Familienangehörigen, die Versorgungsberechtigten oder die Hilfeempfänger oder die zum Ersatz von Fürsorgekosten Verpflichteten;

8. a) die Gewährung und die Vermittlung von Krediten sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber,

b) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln. Das gilt nicht, wenn die Zahlungsmittel wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden,

c) die Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen,

- d) die Umsätze von im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert,
- e) die Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr; das Inkasso von Handelspapieren,
- f) die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren,
- g) die Umsätze und die Vermittlung von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen,
- h) die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze,
- i) die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Investmentfondsgesetz, BGBl. Nr. 532/1993, und dem Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl. I Nr. 80/2003, und die Verwaltung von Beteiligungen im Rahmen des Kapitalfinanzierungsgeschäftes (§ 1 Abs. 1 Z 15 des Bankwesengesetzes, BGBl. Nr. 532/1993) durch Unternehmer, die eine Konzession für dieses Geschäft besitzen, sowie die Verwaltung von durch die anderen Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen;
- j) die Lieferung von Anlagegold, einschließlich Anlagegold in Form von Zertifikaten über sammel- oder einzelverwahrtes Gold und über Goldkonten gehandeltes Gold, durch die ein Eigentumsrecht an Anlagegold oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf Anlagegold begründet wird, sowie die Optionsgeschäfte mit Anlagegold und die Vermittlung der Lieferung von Anlagegold.

Anlagegold im Sinne dieses Bundesgesetzes sind:

- aa) Gold in Barren- oder Plättchenform mit einem von den Goldmärkten akzeptierten Gewicht und einem Feingehalt von mindestens 995 Tausendstel, unabhängig davon, ob es durch Wertpapiere verbrieft ist oder nicht;
- bb) Goldmünzen,
 - die einen Feingehalt von mindestens 900 Tausendstel aufweisen,
 - die nach dem Jahr 1800 geprägt wurden,
 - die in ihrem Ursprungsland gesetzliches Zahlungsmittel sind oder waren und
 - die üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der den Offenmarktwert ihres Goldgehaltes um nicht mehr als 80% übersteigt.

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung ein Verzeichnis jener Münzen aufstellen, die diese Kriterien jedenfalls erfüllen. Die in dem Verzeichnis angeführten Münzen gelten als Münzen, die während des gesamten Zeitraumes, für den das Verzeichnis gilt, die genannten Kriterien erfüllen;

- k) (Anm.: aufgehoben durch BGBl. I Nr. 106/1999)

9. a) die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987;

b) die Vergütungen jeder Art einschließlich der Reisekostenersätze, die an Mitglieder des Aufsichtsrates, Verwaltungsrates oder andere mit der Überwachung der Geschäftsführung beauftragte Personen für diese Funktion gewährt werden;

c) die Umsätze aus Versicherungsverhältnissen und aus Pensionskassengeschäften im Sinne des Pensionskassengesetzes, soweit für diese Umsätze ein Versicherungsentgelt im Sinne des § 3 des Versicherungssteuergesetzes 1953 gezahlt wird oder das Deckungserfordernis gemäß § 48 des Pensionskassengesetzes oder vergleichbare Deckungsbeträge überwiesen werden, sowie die Leistungen, die darin bestehen, daß anderen Personen Versicherungsschutz verschafft wird, weiters die Umsätze aus dem Mitarbeitervorsorgekassengeschäft im Sinne des Betrieblichen Mitarbeitervorsorgegesetzes - BMVG, BGBl. I Nr. 100/2002;

d) aa) die Umsätze, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 6, 7 und 8 des Gebührengesetzes 1957 fallen,

bb) die vom Konzessionär (§ 14 des Glücksspielgesetzes, BGBl. Nr. 620/1989) auf Grund der vom Bundesminister für Finanzen bewilligten Spielbedingungen für die Mitwirkung im Rahmen der Ausspielungen gemäß den §§ 6 bis 13 des Glücksspielgesetzes gewährten Vergütungen sowie die vom Konzessionär geleisteten Vergütungen an die österreichische Postsparkasse für die Mitwirkung an der Abwicklung dieser Ausspielungen,

cc) die Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 3 des Glücksspielgesetzes und

dd) die mit dem Betrieb von Spielbanken, denen eine Bewilligung gemäß § 21 Glücksspielgesetz erteilt wurde, unmittelbar verbundenen Umsätze, ausgenommen Ausspielungen mittels Glücksspielautomaten;

10. a) die Umsätze der Blinden, wenn sie nicht mehr als drei sehende Arbeitnehmer beschäftigen und die Voraussetzungen der Steuerfreiheit durch eine Bescheinigung über den Erhalt der Blindenbeihilfe oder durch eine Bestätigung der zuständigen Bezirksverwaltungsbehörde oder durch den Rentenbescheid oder eine Bestätigung des zuständigen Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen nachweisen. Nicht als Arbeitnehmer gelten die Ehefrau, die minderjährigen Abkömmlinge, die Eltern des Blinden und die Lehrlinge. Die Steuerfreiheit gilt nicht für die Umsätze von Gegenständen, die einer Verbrauchsteuer unterliegen, wenn der Blinde Schuldner der Verbrauchsteuer ist;

b) die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Österreichischen Post Aktiengesellschaft;

c) Lieferungen, Umbauten, Instandsetzung, Wartung, Vercharterung und Vermietung von Luftfahrzeugen, einschließlich der darin eingebauten Gegenstände oder der Gegenstände für ihren Betrieb, die durch staatliche Einrichtungen verwendet werden;

11. a) die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen

allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten handelt und nachgewiesen werden kann, daß eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit ausgeübt wird;

b) die Umsätze von Privatlehrern an öffentlichen Schulen und Schulen im Sinne der lit. a;

12. die Umsätze aus den von öffentlich-rechtlichen Körperschaften oder Volksbildungsvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen wissenschaftlicher oder unterrichtender oder belehrender Art, wenn die Einnahmen vorwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden;

13. die Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter und Versicherungsvertreter;

14. die Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist; dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden;

15. die Umsätze der Pflege- und Tagesmütter oder Pflegeeltern, die regelmäßig mit der Betreuung, Erziehung, Beherbergung und Verköstigung von Pflegekindern verbunden sind, sowie die Umsätze, soweit sie in der Betreuung, Beherbergung und Verköstigung von pflegebedürftigen Personen, die im Rahmen der Sozialhilfe bei Pflegefamilien untergebracht sind, bestehen;

16. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen. Nicht befreit sind:

- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;*
- die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;*
- die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;*
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;*
- die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke;*

17. die Leistungen von Personenvereinigungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der in ihrem gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht, und die nicht für Wohnzwecke verwendet werden;

18. die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen;

19. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 52 Abs. 4 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 102/1961 in der Fassung BGBl. Nr. 872/1992 und des § 7 Abs. 3 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992; steuerfrei sind auch die sonstigen Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der oben bezeichneten Berufe sind, gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der nach dieser Bestimmung steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit die Gemeinschaften von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern;

20. die sonstigen Leistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie die Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker. Das gilt nicht für die Lieferungen von Zahnersatz, bei denen sich der Ort der Lieferung gemäß Art. 3 Abs. 3 aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates nach Österreich verlagert, wenn für die an den Unternehmer erbrachten Leistungen im anderen Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen ist.

21. die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch;

22. die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hiefür besonders eingerichtet sind;

23. die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen und diese von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden;

24. folgende Umsätze des Bundes, der Länder und Gemeinden:

a) die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbunden sind,

b) die Musik- und Gesangsaufführungen, insbesondere durch Orchester, Musikensembles und Chöre,

c) die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder eines zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind;

25. die in den Ziffern 18, 23 und 24 genannten Leistungen, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung), bewirkt werden.

Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung ausgeführt werden;

26. die Lieferungen von Gegenständen, wenn der Unternehmer für diese Gegenstände keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte und die gelieferten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Z 7 bis 25 steuerfreie Tätigkeit verwendet hat;

27. die Umsätze der Kleinunternehmer. Kleinunternehmer ist ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 30.000 Euro nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben die Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz. Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen die Umsätze, die nach § 20 Abs. 4 und 5 besteuert werden;

28. die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Das gilt auch für sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse.

§ 2 Ärztegesetz 1998 lautet:

Der Beruf des Arztes

§ 2. (1) Der Arzt ist zur Ausübung der Medizin berufen.

(2) Die Ausübung des ärztlichen Berufes umfaßt jede auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird, insbesondere

1. die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen und psychischen Krankheiten oder Störungen, von Behinderungen oder Mißbildungen und Anomalien, die krankhafter Natur sind;

2. die Beurteilung von in Z 1 angeführten Zuständen bei Verwendung medizinisch-diagnostischer Hilfsmittel;

3. die Behandlung solcher Zustände (Z 1);

4. die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut;

5. die Vorbeugung von Erkrankungen;

6. die Geburtshilfe sowie die Anwendung von Maßnahmen der medizinischen Fortpflanzungshilfe;

7. die Verordnung von Heilmitteln, Heilbehelfen und medizinisch diagnostischen Hilfsmitteln;

8. die Vornahme von Leichenöffnungen.

(3) Jeder zur selbständigen Ausübung des Berufes berechnigte Arzt ist befugt, ärztliche Zeugnisse auszustellen und ärztliche Gutachten zu erstatten.

Art. 132 RL 2006/112/EG (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) lautet:

Artikel 132

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachte Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen;

b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden;

d) Lieferung von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch;

e) Dienstleistungen, die Zahntechniker im Rahmen ihrer Berufsausübung erbringen, sowie Lieferungen von Zahnersatz durch Zahnärzte und Zahntechniker;

f) Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;

g) eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden;

- h) eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen;*
- i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;*
- j) von Privatlehrern erteilter Schul- und Hochschulunterricht;*
- k) Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die unter den Buchstaben b, g, h und i genannten Tätigkeiten und für Zwecke geistlichen Beistands;*
- l) Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben, welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische oder staatsbürgerliche Ziele verfolgen, an ihre Mitglieder in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsgemäß festgelegten Beitrag erbringen, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;*
- m) bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben;*
- n) bestimmte kulturelle Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden;*
- o) Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen bei Veranstaltungen durch Einrichtungen, deren Umsätze nach den Buchstaben b, g, h, i, l, m und n befreit sind, wenn die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu bringen und ausschließlich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt;*
- p) von ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen durchgeführte Beförderung von kranken und verletzten Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen;*
- q) Tätigkeiten öffentlicher Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter.*
- (2) Für die Zwecke des Absatzes 1 Buchstabe o können die Mitgliedstaaten alle erforderlichen Beschränkungen, insbesondere hinsichtlich der Anzahl der Veranstaltungen und der Höhe der für eine Steuerbefreiung in Frage kommenden Einnahmen, vorsehen.*

Beschwerdevorbringen

Die als Beschwerde weiterwirkende Berufung sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zusammengefasst darin, dass

- nach UStR 2000 Rz 946 i. d. F. BMF 25. 11. 2008, BMF-010219/0458-VI/4/2008 (anzuwenden ab 1. 1. 2007) die Ausstellung von ärztlichen Zeugnissen und die Erstattung von ärztlichen Gutachten zur Berufstätigkeit als Arzt (§ 2 Abs. 3 ÄrzteG 1998) gehöre und die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ("Steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt") nicht dadurch verloren gehe, "dass der Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens von einem Dritten erteilt wird (zB Gutachten über den Gesundheitszustand im Zusammenhang mit einer Versicherungsleistung)"; lediglich bestimmte, dort näher angeführte Gutachten steuerpflichtig seien und die vom Bf durchgeführten Begutachtungen nicht unter den Begriff "anthropologisch-erbbiologisch" fielen;
- ein Abweichen von "einer allgemein gültigen Verwaltungsmeinung einen Verstoß gegen Treu und Glauben" darstelle und
- § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 nicht restriktiv ausgelegt werden dürfe.

Keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides

Damit vermag die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen:

Umsatzsteuerrichtlinien

Die Beschwerde räumt ein, dass die Umsatzsteuerrichtlinien des BMF für den Bf "keinen klagbaren Anspruch" vermitteln.

Die UStR 2000 stellen für das Bundesfinanzgericht keine beachtliche Rechtsquelle dar.

Das Bundesfinanzgericht ist nicht zur Interpretation von Verwaltungsrichtlinien, die - siehe deren Präambel - einen Auslegungsbehelf zum UStG 1994 darstellen sollen, berufen, sondern hat dem Recht zum Durchbruch zu verhelfen (vgl. BFG 10. 9. 2014, RV/7101458/2013).

Daher kann es dahingestellt bleiben, ob die - wechselnden - Ausführungen in den einzelnen Fassungen von UStR 2000 Rz 946 mit dem Recht in Einklang standen.

Bemerkt wird, dass die Rechtsansicht des BMF, dass nur bestimmte ärztliche Gutachten steuerfrei seien, bereits dem Verfahren zum Urteil EuGH 20. 11. 2003, C-212/01, *Unterpertinger*, ECLI:EU:C:2003:625) zugrunde lag und dort nicht geteilt wurde.

Treu und Glauben

Treu und Glauben ist nach der Rechtsprechung eine allgemeine, ungeschriebene Rechtsmaxime, die grundsätzlich auch im öffentlichen Recht zu beachten ist. Gemeint ist damit, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. BFG 17. 2. 2015, RV/7100323/2015, ECLI:AT:BFG:2015:RV.7100323.2015).

Allerdings ist das in Art. 18 Abs. 1 B-VG normierte Legalitätsgebot stärker als der Grundsatz von Treu und Glauben. Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich in jenem Bereich auswirken, in welchem es auf Fragen der Billigkeit (§ 20 BAO; z.B. Wiederaufnahme des Verfahrens, § 303 BAO) ankommt (VwGH 14. 7. 1994, 91/17/0170). Von Bedeutung ist dieser Grundsatz – im Rahmen einer vorzunehmenden Ermessensübung – dort, wo der Steuerpflichtige durch die Abgabenbehörde (auf Grund einer erteilten Auskunft) zu einem bestimmten Verhalten veranlasst wurde (VwGH 26. 1. 1993, 89/14/0234) oder im Vertrauen auf einen Erlass des BMF ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat (VwGH 27. 11. 2003, 2003/15/0087).

Der steuerlich vertretene Bf hat den Aufhebungsbescheid unangefochten belassen. Im Rahmen der dortigen Ermessensübung wäre zu prüfen gewesen, ob der Bf tatsächlich im Vertrauen auf einen Erlass ein erlasskonformes Verhalten gesetzt hat. Selbst wenn dies der Fall gewesen sein sollte, wäre dieser Umstand mit dem Gebot der Effektivität des Unionsrechts (vgl. für viele etwa EuGH 17. 7. 2014, C-169/14, *Sánchez Morcillo und Abril García*, ECLI:EU:C:2014:2099 17/07/2014) abzuwägen.

Bei der Prüfung der Rechtsrichtigkeit des Umsatzsteuerbescheides ist diese Frage jedoch nicht von Bedeutung.

"Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt"

Zutreffend ist, dass § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 "die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt" umsatzsteuerfrei stellt.

Ebenfalls zutreffend ist, dass gemäß § 2 Abs. 3 ÄrzteG 1998 jeder zur selbständigen Ausübung des Berufes berechtigte Arzt befugt ist, ärztliche Zeugnisse auszustellen und ärztliche Gutachten zu erstatten.

Nun ist zu beachten, dass § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 in Ausführung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe c RL 77/388/EWG (nunmehr: von Art. 132 Abs. 1 Buchstabe c RL 2006/112/EG) erging, demzufolge "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden," umsatzsteuerfrei sind.

Die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ist inhaltsgleich mit Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c der Sechsten Richtlinie (VwGH 26. 1. 2006, 2002/15/0076) und dieser Buchstabe wiederum mit Art. 132 Abs. 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie.

Das nationale Recht ist richtlinienkonform auszulegen (vgl. etwa VwGH 30. 10. 2014, 2011/15/0123).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Union sind Befreiungsbestimmungen - so auch die gegenständliche - restriktiv auszulegen (vgl. für viele EuGH 14. 9. 2000, C-384/98, *D.*, ECLI:EU:C:2000:444).

Der EuGH interpretiert Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstaben b und c der RL 77/388/EWG (Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem), die inhaltlich mit Art. 132 Abs. 1 Buchstaben b und c RL 2006/112/EG (Mehrwertsteuerrichtlinie) übereinstimmen, in ständiger Rechtsprechung dahingehend, dass von der Steuerfreiheit für "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" nur jene Tätigkeiten im Rahmen der Ausübung der ärztlichen und arztähnlichen Berufe umfasst sind, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose oder Therapie erbracht werden, nicht aber sonstige Tätigkeiten (EuGH, 10. 9. 2002, C-141/00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, ECLI:EU:C:2002:473).

So fallen medizinische Leistungen, die nicht in der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung (EuGH 14. 9. 2000, C-384/98, *D.*, ECLI:EU:C:2000:444) oder in der Vorbeugung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen (EuGH 20. 11. 2003, C-212/01, *Unterpertinger*, ECLI:EU:C:2003:625) bestehen, nicht in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung.

Die „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin“, ist ein autonomer gemeinschaftsrechtlicher bzw. unionsrechtlicher Begriff. Die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbrachten Leistungen der allgemeinen Regel des Artikels 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie (Artikel 2 Absatz 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie) für die Mehrwertbesteuerung unterworfen, wenn sie nicht vom Begriff der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ oder von einer anderen Bestimmung dieser Richtlinie über die Steuerbefreiung erfasst werden (vgl. EuGH 20. 11. 2003, C-307/01, *Peter d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd*, ECLI:EU:C:2003:627).

Es werden durch diese Bestimmungen nicht alle dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten von der Umsatzsteuer befreit, sondern nur diejenigen, die einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind (EuGH 12. 11. 1998, C-149/97, *Institute of the Motor Industry*, ECLI:EU:C:1998:536).

So hat der Gerichtshof entschieden, dass anthropologisch-erbbiologische Untersuchungen zum Zweck einer Vaterschaftsfeststellung als Gerichtssachverständiger nicht von der Umsatzsteuer befreit sind (EuGH 14. 9. 2000, C-384/98, *D.*, ECLI:EU:C:2000:444),

ebenso Sachverständigengutachten im Auftrag der Pensionsversicherung zwecks Prüfung des Anspruchs auf eine Invaliditätspension (EuGH 20. 11. 2003, C-212/01, *Unterpertinger*, ECLI:EU:C:2003:625) oder ärztliche Sachverständigengutachten schlechthin (vgl. EuGH 20. 11. 2003, C-307/01, *Peter d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd*, ECLI:EU:C:2003:627).

Zu ärztlichen Gutachten hat der Gerichtshof ausdrücklich festgehalten (EuGH 20. 11. 2003, C-212/01, *Unterpertinger*, ECLI:EU:C:2003:625, RN 43 und 44):

"Besteht nämlich die Leistung in der Erstellung eines ärztlichen Gutachtens, ist das Hauptziel, auch wenn die Erbringung der Leistung Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Erbringers stellt und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersuchung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen kann, nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, über die das Gutachten erstellt wird. Eine solche Leistung, die die im Gutachtenauftrag gestellten Fragen beantworten soll, soll vielmehr einem Dritten den Erlass einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt. Zwar kann der Betroffene ein ärztliches Gutachten auch selbst veranlassen, und es kann mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Betroffenen beitragen, indem ein neues gesundheitliches Problem entdeckt oder eine frühere Diagnose berichtigt wird. Gleichwohl bleibt es der Hauptzweck jeder derartigen Leistung, eine gesetzlich oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines anderen zu erfüllen. Für eine solche Leistung kann die Steuerbefreiungsregelung des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie daher nicht gelten.

Ohne Belang ist dabei, dass das ärztliche Gutachten für die Zwecke einer Klage auf Gewährung einer Invaliditätspension erstattet wird, dass der Gutachter von einem Gericht oder einer Pensionsversicherungsanstalt beauftragt wurde oder dass die Kosten des Gutachtens nach nationalem Recht der Letztgenannten auferlegt werden. Auch wenn diese Umstände belegen mögen, dass die Gutachtenerstellung im Allgemeininteresse liegt, lässt der Wortlaut des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie die Anwendung der dort vorgesehenen Steuerbefreiung auf ärztliche Leistungen, deren Ziel nicht der Schutz der menschlichen Gesundheit ist, nicht zu."

Wird eine ärztliche Leistung in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, ist diese nicht mehrwertsteuerfrei. Die Belastung dieser Leistungen mit der Mehrwertsteuer steht im Hinblick auf das Ziel dieser Leistungen nicht im Widerspruch zu dem Zweck, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern (vgl. EuGH 20. 11. 2003, C-307/01, *Peter d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services Ltd*, ECLI:EU:C:2003:627). Der Gerichtshof hat im Detail entschieden:

1. Die in Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage vorgesehene Befreiung von der Mehrwertsteuer gilt für folgende ärztliche Leistungen:

— ärztliche Untersuchungen von Personen im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherungsunternehmen,

— die Entnahme von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern,

— das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wie z. B. der Reisefähigkeit, dann, wenn diese in erster Linie dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen sollen.

2. Diese Steuerbefreiung erfolgt hingegen nicht für folgende Leistungen, die im Rahmen der Ausübung des Arztberufes erbracht werden:

— das Ausstellen von ärztlichen Bescheinigungen für Zwecke eines Kriegsrentenanspruchs,

— ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten für Haftungsfragen und die Bemessung des Schadens von Personen, die die Erhebung einer Klage wegen Körperverletzung in Erwägung ziehen,

— die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen,

— ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten über ärztliche Kunstfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen,

— die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen.

Die Rechtsprechung, dass nur ärztlichen Leistungen, die zu dem Zweck erbracht werden, die menschliche Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen, die in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und c der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 132 Abs. 1 Buchstaben b und c der Mehrwertsteuerrichtlinie) vorgesehene Steuerbefreiung zugutekommt, hat der Gerichtshof wiederholt bekräftigt (zuletzt EuGH 13. 3. 2014, C-366/12, *Klinikum Dortmund gGmbH*, ECLI:EU:C:2014:143).

Dass die vom Bf erstellten Gutachten nicht in erster Linie dem Schutz der Gesundheit der Betroffenen dienen, sondern damit der Beweis erbracht werden sollte, dass den Betroffenen nicht der besondere Schutz, der für alleinreisende jugendliche Asylwerber rechtlich vorgesehen ist, zukommt, liegt auf der Hand.

Diese Gutachten dienen nicht der Heilbehandlung gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchstabe c RL 2006/112/EG.

Damit ist das Entgelt für diese Gutachten nicht von der Umsatzsteuer befreit.

In der Literatur wurde UStR 2000 Rz 946 betreffend Gutachten infolge dieser Judikatur als "evident unionsrechtswidrig" bezeichnet. Steuerpflichtig seien vielmehr alle Gutachten, bei denen ein Zusammenhang mit einer medizinischen Betreuung nicht besteht bzw. die nicht dem Schutz der Gesundheit dienen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁴ § 6 Rz 417/13).

Die Bemessungsgrundlagen sind nicht strittig.

Abweisung der Beschwerde

Die Beschwerde ist daher gemäß § 279 BAO als unbegründet abzuweisen.

Revisionsnichtzulassung

Eine Revision ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn ein Erkenntnis von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die Rechtsfrage, ob und unter welchen Voraussetzungen ärztliche Gutachten umsatzsteuerfrei sind, in der Rechtsprechung des EuGH eindeutig geklärt ist, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Dass nationale Normen unionsrechtskonform auszulegen sind, entspricht der Judikatur von EuGH und VwGH. Es bedarf im gegenständlichen Fall angesichts der eindeutigen ständigen Judikatur des EuGH keiner weiteren Präzisierung durch den VwGH.

Wien, am 7. September 2015