

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X OG, Adresse1, vertreten durch Dr. M, Adresse1, vertreten durch die Steuerberaterin, gegen den Bescheid des Finanzamtes XY vom 03.09.2015 zu Steuernummer 123/4567, betreffend Umsatzsteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als **unbegründet abgewiesen**.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt und Parteivorbringen

Dem Bundesfinanzgericht wurde mit Vorlagebericht vom 8.3.2016 die Beschwerde der Beschwerdeführerin (Bf.) vom 10.9.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY (belangte Behörde) vom 3.9.2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 zur Entscheidung vorgelegt.

In den Angaben gemäß § 265 Abs. 3 BAO führte die belangte Behörde zum "Sachverhalt" lediglich aus: "*Veräußerung Patientenstock*". Als "Beweismittel" wurde auf die "Aufstellung Verkaufserlös vom 22.06.2015" hingewiesen.

Trotz der unzureichenden Darstellung des Sachverhaltes im Vorlagebericht ergibt sich aus den der Beschwerdevorlage beiliegenden Unterlagen jedoch Folgendes:

Dr. Y betrieb zum Zeitpunkt der Vertragserrichtung eine Facharztpraxis für Lungenkrankheiten in Adresse2. Aus dem im Beschwerdeverfahren vorgelegten Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer offenen Gesellschaft abgeschlossen zwischen Dr. Y und Dr. Z geht hervor, dass die beiden Gesellschafter eine Facharztpraxis für Lungenkrankheiten in Adresse2 errichtet haben.

Aus Punkt III. des Gesellschaftsvertrages geht hervor, dass die Gesellschaft am 1.1.2013 begann und am 31.3.2013 endete. Sie endete, ohne dass es einer besonderen Auflösungserklärung der Gesellschaft bedurfte.

Aus Punkt IV. des Gesellschaftsvertrages geht hervor, dass Herr Dr. Y in die Gesellschaft die Ordinationsräume in Adresse2, bestehend aus Ordinationsausstattung, medizinischen Geräten und Patientendokumentation einbrachte. Herr Dr. Z widmete der Gesellschaft seine Arbeitsleistung.

Im Punkt VII. des Gesellschaftsvertrages gab Dr. Y die Erklärung ab, dass er mit Ende des ersten Quartals des Jahres nach der Vollendung des 65. Lebensjahres, das war der 31.3.2013, die Pension antreten wird. Weiters geht aus diesem Vertragspunkt hervor, dass sich Herr Dr. Z verpflichtet hat, an Herrn Dr. Y einen Ablösebetrag von 121.011,21 Euro brutto nach Beendigung dieses Vertrages und Meldung des Einzelvertrages durch Dr. Z zu bezahlen. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus einer Sachablöse von 21.818,86 Euro und einer Firmenwertablöse von 99.192,35 Euro. Mit diesem Betrag wurden auch die Einrichtungsgegenstände die sich in der Ordination befanden, abgegolten, soweit sie noch nicht fünf Jahre alt waren bzw. in der Bilanz der bisherigen Ordination noch nicht fünf Jahre durchgehend abgeschrieben wurden.

Die Löschung der OG wurde am 27.3.2013 im Firmenbuch eingetragen.

Auf Grund dieses unstrittigen Sachverhaltes erging am 3.9.2015 der Umsatzsteuerbescheid 2013 an die Bf. in dem die entgeltliche Überlassung einer Patientenkartei besteuert wurde, da die Veräußerung nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 fallen würde. Die Umsatzsteuer wurde von der Bemessungsgrundlage in Höhe von 82.660,30 Euro mit dem Normalsteuersatz (20 %) mit 16.532,06 Euro festgesetzt.

Daraufhin erhob die Bf. rechtzeitig am 10.9.2015 Beschwerde beim Finanzamt XY als belangte Behörde. Begründend führte die Bf. aus, dass sie ausschließlich unecht umsatzsteuerbefreite Leistungen erbracht habe, deshalb genauso wie ihr Rechtsvorgänger, Herr Dr. Y, keinerlei Vorsteuerabzugsberechtigung gehabt hätte und der Verkauf des Patientenstocks der Umsatzsteuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 unterliege. Es sei keine Vergleichbarkeit mit der von der belangten Behörde angeführten Entscheidung des BFG (RV/2100756/2012) gegeben, da es in dieser Entscheidung um einen Arzt mit Hausapotheke ging, der durch seinen teilweisen Vorsteuerabzug die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 nicht erfüllen konnte.

Die belangte Behörde wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 18.11.2015 die Beschwerde vom 10.9.2015 als unbegründet ab. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 seien von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätze u.a. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt steuerfrei. Nicht unter die Befreiung fallen Hilfgeschäfte, wie z.B. die Veräußerung und Entnahme von Anlagevermögen sowie die Veräußerung der Praxis. In diesem Fall könne jedoch die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 in Betracht kommen. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 seien von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätze 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, steuerfrei. Gedacht sei an Fälle, in denen der Unternehmer Gegenstände für Zwecke einer (unecht) steuerfreien Tätigkeit erworben hat, daher vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, die Weiterlieferung dieser Gegenstände – etwa weil sie ein nicht befreites Hilfsgeschäft darstelle – nicht unter die Steuerbefreiung fällt. Die Befreiung soll in diesem Fall Doppelbelastungen verhindern. Warum der Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden konnte, ist unerheblich. Das BFG gehe in seinem Erkenntnis vom 28.2.2014, RV/2100756/2012 davon aus, dass die Überlassung der Patientenkartei eine sonstige Leistung darstellt, weil die Weitergabe der darin aufgezeichneten Informationen über die behandelten Patienten an den Ordinationsnachfolger im Vordergrund stehe. Da das strittige Hilfsgeschäft keine Lieferung eines Gegenstandes darstellen würde, käme der Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 nicht zur Anwendung.

Dagegen richtet sich der am 2.12.2015 bei der belangten Behörde eingelangte Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht. Am 14.12.2015 erfolgte die nachträgliche Begründung des Vorlageantrags zur Umsatzsteuer 2013. In ihr führte die Bf. aus, dass die angefochtene Entscheidung auf einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung beruhe. Entgegen den Ausführungen der Finanzbehörde läge bei Veräußerung eines Patientenstocks keine sonstige Leistung, sondern eine Lieferung vor. Die Finanzbehörde führe als Beleg für ihre Auffassung lediglich eine missverständliche zweitinstanzliche Entscheidung an. Die Auffassung der Bf. sei durch Schrifttum und Rechtsprechung vielfach belegt und untermauert (UStR, Rz. 342 mwN wie VwGH 20.1.1992, 91/15/0067, VwGH 27.1.1994, 93/15/0156 bzw. *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 3 Rz. 20). Demnach würde die Veräußerung des Patientenstocks der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG unterliegen.

Die Beschwerde wurde am 8.3.2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

## **Rechtslage**

Gemäß § 19 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) gehen mit der Beendigung von Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit deren sich aus Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten auf die zuletzt beteiligt gewesenen Gesellschafter (Mitglieder) über. Hinsichtlich Art und Umfang der Inanspruchnahme der ehemaligen Gesellschafter (Mitglieder) für Abgabenschulden der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) tritt hiedurch keine Änderung ein.

Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. § 2 Zivilprozeßordnung ist sinngemäß anzuwenden.

Art. 14 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) lautet:

*„(1) Als „Lieferung von Gegenständen“ gilt die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.“*

*(2) Neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz gelten folgende Umsätze als Lieferung von Gegenständen:*

- a) die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes;*
- b) die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird;*
- c) die Übertragung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags über eine Einkaufs- oder Verkaufskommission.“*

Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie lautet:

*„(1) Als „Dienstleistung“ gilt jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.“*

Art. 25 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie:

*„Eine Dienstleistung kann unter anderem in einem der folgenden Umsätze bestehen:*

- 1. Abtretung eines nicht körperlichen Gegenstands, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht;*
- 2. Verpflichtung, eine Handlung zu unterlassen oder eine Handlung oder einen Zustand zu dulden;*
- 3. Erbringung einer Dienstleistung auf Grund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes.“*

§ 1 Abs 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994), BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 34/2010 lautet:

*„(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:*

- 1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt;“*

§ 6 UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

*“(1) Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: [...]*

- 19. die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Dentist, Psychotherapeut, Hebamme sowie als freiberuflich Tätiger im Sinne des § 35 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit § 11 des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes, BGBl. I Nr. 108/1997, des § 7 Abs. 1 in Verbindung mit § 1 Z 1 bis 7 des MTD-Gesetzes, BGBl. Nr. 460/1992 sowie § 45 Z 1 in Verbindung mit*

*§ 29 des Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes, BGBl. I Nr. 169/2002, durchgeführt werden; 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;*

[...]

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;

[...]"

## **Erwägungen**

### **Zur Parteistellung der Bf.:**

Eine Personengesellschaft des Unternehmensrechtes (zB. OG) verliert ihre Parteifähigkeit erst mit ihrer Beendigung. Ihre Auflösung und die Löschung ihrer Firma im Firmenbuch beeinträchtigt ihre Parteifähigkeit solange nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (VwGH 25.4.2013, 2012/15/0161). Da im gegenständlichen Fall die Festsetzung der Umsatzsteuer für 2013 noch anhängig war, ist die Bf. parteifähig.

### **Zur Umsatzsteuerpflicht:**

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 fallenden Umsätzen ua. die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt steuerfrei.

Dazu vertrat das BFG im Erkenntnis vom 28.2.2014, RV/2100756/2012, dass nicht unter die Befreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 Hilfsgeschäfte fallen, wie zB die Veräußerung und Entnahme von Anlagevermögen sowie die Veräußerung der Praxis.

Nach *Beiser* (in SWK 17/2014, 798) können Ärzte ihre Behandlungsverträge mit Patienten nicht übertragen, weil jeder Patient Anspruch auf freie Arztwahl hat. Ebenso wie ein Labor sein Untersuchungsergebnis zum Zweck der Heilbehandlung der Patienten weitergibt, diene auch der Informationsaustausch zwischen Ärzten über ihre im Rahmen einer ärztlichen Heilbehandlung gewonnenen Erkenntnisse unmittelbar der Heilbehandlung der Patienten. Eine Vertragsübertragung liege somit nicht vor. Die Weitergabe von

Informationen über Patienten zwischen Ärzten diene der Heilbehandlung und gehöre zur „*Tätigkeit als Arzt*“ gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 beruht auf Art. 132 Abs. 1 lit c und lit f der Mehrwertsteuersystem-RL. Unter lit. c werden Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Steuer befreit. Zur Auslegung des Begriffs der Heilbehandlung, gibt es bereits eine umfangreiche Judikatur des EuGH. Demnach sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin Leistungen, die der Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. EuGH 6.11.2003, Rs C-45/01, EuGH 8.6.2006, Rs C-106/05). Ärztliche Leistungen welche steuerfrei sind, werden zu dem Zweck erbracht, die menschliche Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen (EuGH 13.3.2014, Rs C-366/12 mit Verweis auf EuGH 20.11.2003, Rs C-212/01). Auch ärztliche Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung von Krankheiten erbracht werden, zählen zu Heilbehandlungen (EuGH 10.9.2002, Rs C-141/00). In richtlinienkonformer Interpretation sind von der Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 solche Tätigkeiten erfasst, die durch die jeweils in Geltung stehende Fassung des Ärztegesetzes abgedeckt sind (vgl. VwGH 30.7.2002, 98/14/0203; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0283). § 2 Abs. 1 Ärztegesetz 1998 (ÄrzteG 1998) normiert, dass die Ausübung des ärztlichen Berufes jede auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit umfasst, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird und führt im Folgenden demonstrativ Tätigkeiten an, welche darunter zu verstehen sind.

Es ist davon auszugehen, dass diese im Ärztegesetz normierten Tätigkeiten die Kerntätigkeiten eines Arztes näher umschreiben. Diese bilden infolgedessen den eigentlichen Gegenstand des ärztlichen Unternehmens und Leistungen aus diesen Tätigkeiten können als Grundgeschäfte bezeichnet werden. Hilfsgeschäfte dagegen bilden nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens und gehören weder zu den Grundgeschäften, die sie ermöglichen und in deren Gefolge sie vorkommen, noch zur Privatsphäre des Unternehmers (vgl. *Wieland in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.06</sup> § 1 UStG Rz 311, Stand 1.9.2014). Hilfsgeschäfte sind alle Geschäfte, die der Unternehmer zur Förderung, Aufrechterhaltung und Fortführung sowie zur allfälligen Auflösung des Unternehmens tätig (VwGH 17.12.2001, 2001/17/0155). Folglich fällt die Veräußerung gesammelter Patienteninformationen in Form eines Patientenstocks – im Sinne richtlinienkonformer Auslegung - nicht unter den Begriff einer ärztlichen Heilbehandlung und damit auch nicht in den Kernbereich einer Arzttätigkeit. Dies schließt das Vorliegen eines Grundgeschäftes aus. Der realisierte Informationsaustausch im Rahmen einer Ordinationsübergabe diene nicht unmittelbar dem Zweck einer Heilbehandlung iS einer ärztlichen Leistung. Ärztliche Leistungen werden zu dem Zweck erbracht, die menschliche Gesundheit zu schützen,

aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen (EuGH 13.3.2014, Rs C-366/12). Darauf zielt auch § 2 Abs. 1 ÄrzteG 1998 ab, welcher jede auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit umfasst, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird. Zweck des gegenständlichen Verkaufs des Patientenstocks war jedoch die Aufrechterhaltung bzw. die Fortführung der Facharztpraxis durch Dr. Z. Die übergebenen Informationen im Patientenstock stellten eine Hilfe für die reibungslose Fortführung der Ordination durch Dr. Z dar. Daraus ergibt sich, dass dieser Verkauf als ein Hilfsgeschäft zu qualifizieren ist, welches nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 fällt. Der Rechtsauffassung von *Beiser* (in SWK 17/2014, 798) konnte das BFG nicht folgen.

Hilfsgeschäfte, die nicht nach § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 befreit sind, können gemäß § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 steuerfrei sein. Dieser Befreiungstatbestand setzt jedoch die Lieferung eines Gegenstandes voraus.

Das BFG ging im Erkenntnis vom 28.2.2014, RV/2100756/2012 davon aus, dass die Überlassung der Patientenkartei eine sonstige Leistung darstellt, weil die Weitergabe der darin aufgezeichneten Informationen über die behandelten Patienten an den Ordinationsnachfolger nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs und nach den Intentionen der Vertragspartner im Vordergrund steht. Denn die Kenntnis der Krankengeschichten der Patienten ist gerade für einen neu beginnenden Arzt von großer Wichtigkeit.

Bei der Auslegung nationaler Rechtsvorschriften ist stets das Gemeinschaftsrecht im Sinne einer richtlinienkonformen Auslegung zu beachten, da ein einheitliches, gemeinschaftskonformes Auslegungsergebnis erzielt werden soll. Daraus ergibt sich, dass die nationalen Vorschriften des Umsatzsteuerrechtes derart auszulegen sind, dass sie dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechtes und hier im Besonderen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (Mehrwertsteuersystem-RL) entsprechen, welche die geltenden Vorgaben der EU über die Ausgestaltung der nationalen Umsatzsteuergesetze enthält.

Vom Befreiungstatbestand des § 6 Abs. 1 Z 26 UStG 1994 sind Umsätze aus der Lieferung von Gegenständen erfasst. Die Auslegung des Begriffs der „Lieferung von Gegenständen“ und die Beantwortung der Frage, ob der Umsatz aus der Veräußerung des Patientenstocks darunter subsumierbar ist, ist im gegenständlichen Fall anhand der Mehrwertsteuer-RL zu prüfen.

Gemäß Art. 14 Mehrwertsteuersystem-RL gilt als Lieferung von Gegenständen die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Unter einem körperlichen Gegenstand im Sinne der Richtlinie ist ein Gegenstand zu verstehen, der physisch greifbar ist. Der Gegenstand muss sich verkörpern und mit dem Tastsinn wahrgenommen werden können (vgl. *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 83f). Dagegen gilt als Dienstleistung gemäß Art. 24 Mehrwertsteuersystem-RL jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen

ist. Art. 24 ist als Auffangtatbestand konzipiert, indem alles, was nicht eine Lieferung von Gegenständen darstellt, eine Dienstleistung ist.

Im Urteil des Europäischen Gerichtshofs zum Vorabentscheidungsverfahren *Swiss Re Germany Holding GmbH* gegen das Finanzamt München für Körperschaften (vgl. EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08) befasste sich der Gerichtshof über die Erhebung von Mehrwertsteuer auf die Übertragung eines Bestands von Lebensrückversicherungsverträgen. Der EuGH entschied über die Auslegungsfragen anhand der damals in Kraft stehenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. Da die zur Auslegung heranzuziehenden Bestimmungen in der seit 1.1.2007 in Kraft stehenden neugefassten Mehrwertsteuersystem-RL teilweise wortgleich übernommen wurden, kann die damalige Beurteilung durch den EuGH auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren angewendet werden.

In diesem Vorabentscheidungsverfahren klärte der EuGH, ob sich der fragliche Umsatz aus einer „Lieferung eines Gegenstands“ im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Mehrwertsteuer-RL (vormals Art. 5) oder aus einer „Dienstleistung“ im Sinne von Art. 24 (vormals Art. 6) ergibt. Der Gerichtshof kam zu dem Schluss, dass die entgeltliche Übertragung eines Bestandes von Lebensrückversicherungsverträgen eine Dienstleistung ist, da sie nicht unter den Begriff der Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 14 (vormals Art. 5) der Richtlinie subsumierbar ist. Der EuGH beurteilte Lebensrückversicherungsverträge als nicht körperliche Gegenstände. Bei der entgeltlichen Übertragung eines Bestandes von Lebensversicherungsverträgen auf ein in einem Drittstaat ansässiges Versicherungsunternehmen übernimmt dieses alle Rechte und Pflichten aus diesen Verträgen mit Zustimmung des Versicherungsnehmers. Nach Art. 25 (vormals Art. 6 Abs. 1) kann eine Leistung in der Abtretung eines unkörperlichen Gegenstands bestehen, gleichgültig, ob in einer Urkunde verbrieft oder nicht. Der EuGH erkennt bei Lebensrückversicherungen keinen Gegenstand. Dies lässt den Schluss zu, dass es sich bei einem Patientenstock, der Kundendaten und –informationen beinhaltet, erst recht nicht um einen körperlichen Gegenstand handeln kann (vgl. *Lehner*, Ein Kundenstock ist kein Gegenstand, SWK 1/2012, 31).

Der Behandlung eines Firmenwerts bzw. eines Kundenstocks (vgl. VwGH 20.1.1992, 91/15/0067, VwSlg 6646 F/1992) im Geltungsbereich des UStG 1972 durch den VwGH als Gegenstand und somit als eine Lieferung, kann unter Anwendung der Mehrwertsteuersystem-RL nicht gefolgt werden (vgl. *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 84f). Auch im Kommentar von *Ruppe/Achatz UStG*<sup>4</sup> unter § 3 Tz 20 wird bereits auf diese Problematik Bezug genommen. Die Autoren nehmen unter Anwendung des obigen EuGH Urteils vom 22.10.2009, Rs C-242/08 die Beurteilung des Firmenwerts als sonstige Leistung an.

Richtlinien bzw. Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) sind für das erkennende Gericht nicht maßgeblich, da sie keine verbindlichen Rechtsquellen



begründen. Darunter fällt auch die Umsatzsteuerrichtlinie 2000 des BMF (UStR 2000). Danach läge eine Lieferung vor, „wenn der Unternehmer jemand anderen befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Gegenstände sind körperliche Sachen oder andere Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung wie körperliche Sachen behandelt werden [zB Kundenstock, Firmenwert (VwGH 20.1.1992, 91/15/0067, VwGH 27.1.1994, 93/15/0156)]“ (vgl. UStR 2000, Rz. 342). In der Literatur wurde dies vielfach kritisiert, auch eine Anpassung an die Rechtsprechung des EuGH war im Begutachtungsverfahren zum UStR-Wartungserlass 2011 bereits angedacht. Die österreichische Finanzverwaltung unterließ jedoch - im Gegensatz zur deutschen Finanzverwaltung - eine Änderung dahingehend, dass es sich bei der Übertragung einer Firmenwerts oder eines Kundenstocks um eine sonstige Leistung handelt (ausführlich *Lehner*, Ein Kundenstock ist kein Gegenstand, SWK 1/2012, 32). Die Rechtsmeinung des BMF in der UStR 2000 steht im direkten Widerspruch zur Rechtsmeinung des EuGH. Die Bestimmungen des UStG 1994 sind europarechtskonform im Sinne der Mehrwertsteuersystem-RL auszulegen, der Rechtsmeinung des BMF ist nicht zu folgen.

Unter Heranziehung der Mehrwertsteuersystem-RL und der Auslegungslinie des EuGH folgend, ist der Verkauf eines Patientenstocks eine Dienstleistung iSd Art. 24 Mehrwertsteuersystem-RL. Ein Patientenstock stellt keinen körperlichen Gegenstand dar, der unter den Begriff der „Lieferung von Gegenständen“ gemäß Art. 14 Mehrwertsteuersystem-RL fällt. Aufgrund der oben erläuterten Ähnlichkeit zu Lebensrückversicherungsverträgen, stellt der gegenständliche Verkauf eine Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts und nicht eines Gegenstands im Sinne des UStG 1994 dar.

Auch im Erkenntnis des BFG vom 28.2.2014, RV/2100756/2012, welchem ein ähnlicher Sachverhalt zugrunde liegt, entschied dieses über die entgeltliche Überlassung einer Patientenkartei. Hier musste das BFG eine Lieferung von einer sonstigen Leistung abgrenzen und beurteilte die Überlassung der Patientenkartei als eine sonstige Leistung, da die Weitergabe der aufgezeichneten Informationen über die behandelten Patienten an den Ordinationsnachfolger nach dem objektiven wirtschaftlichen Gehalt des Vorganges und nach den Intentionen der Vertragspartner im Vordergrund steht und nicht die Übertragung der Verfügungsmacht.

Ebenso stellt der EuGH bei der Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung auf den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung ab. Ausschlaggebend ist, ob die Erlangung der Verfügungsmacht an einem bestimmten Gegenstand den wesentlichen Gehalt ausmacht oder zB. der Erwerb von Berechtigungen (vgl. *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 91f).

Der wirtschaftliche Gehalt des Kaufs eines Patientenstocks liegt zweifellos im Erwerb von Informationen über Patienten. Der Umsatz, welcher sich aus dem Verkauf eines nicht körperlichen Gegenstandes ergibt, stellt damit einen Umsatz aus einer Dienstleistung dar (vgl. Art. 25 Mehrwertsteuersystem-RL). Wie oben bereits ausgeführt, wird das Vorliegen einer Lieferung von Gegenständen, welche unter den Befreiungstatbestand des § 6 Abs.

1 Z 26 UStG 1994 fällt, mangels Körperlichkeit des Gegenstandes bei der Veräußerung eines Patientenstocks verneint. Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

### **Zur Zulässigkeit der Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgericht ist die Revision an den VwGH zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Auslegung des Begriffs der "Heilbehandlung" folgt das Gericht der Judikatur des EuGH (vgl. EuGH 6.11.2003, Rs C-45/01, EuGH 8.6.2006, Rs C-106/05) und VwGH (vgl. VwGH 30.7.2002, 98/14/0203; VwGH 24.9.2008, 2006/15/0283).

Im Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH 22.10.2009, Rs C-242/08) wurde geklärt, dass die entgeltliche Übertragung eines Bestandes von Lebensrückversicherungsverträgen, was einer Übertragung einer Patientenkartei gleichzuhalten ist, eine Dienstleistung ist, da sie nicht unter den Begriff der Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 14 (vormals Art. 5) der Richtlinie subsumierbar ist. Damit ist diese Rechtsfrage als geklärt anzusehen.

Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt dann nicht vor, wenn es zwar keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gibt, die Rechtsfrage aber durch ein Urteil des EuGH gelöst ist (VwGH 28.2.2014, Ro 2014/16/0010). Dass diese Rechtsprechung allenfalls zu Vorgängerregelungen der in Frage stehenden Norm erging, schadet nicht, wenn es keiner neuen Leitlinien höchstgerichtlicher Rechtsprechung bedarf, um die Vorschrift auszulegen, insbesondere, weil sie in den entscheidenden Teilen inhaltlich nicht relevant verändert worden ist; dasselbe hat auch bei Normen zu gelten, die sich in den entscheidenden Teilen nicht von anderen Normen unterscheiden, zu denen entsprechende Rechtsprechung ergangen ist (VwGH 18.12.2015, Ro 2015/12/0020). Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 31. März 2016

