

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., B, vertreten durch BMG, Steuerberatungsgesellschaft mbH, Stadlweg 23, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 25.08.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 29.07.2014 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2012 sowie betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Februar bis Dezember 2013, die gem. § 253 BAO auch als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid vom 1.7.2015 gerichtet gilt und betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Jänner bis Mai 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist Fachärztin für, plastische, ästhetische und rekonstruktive Chirurgie und betreibt eine Privatklinik, in der sie ihre Tätigkeit ausübt.

Welche Leistungen die Bf. anbietet, ist auf ihrer Homepage www.xy.at näher ausgeführt.

Bei der Bf. fand im Jahr 2014 für die Jahre 2008 bis 2011 eine Betriebsprüfung, sowie für die Jahre 2012, 2013 und 2014 eine Nachschau statt.

Lt. Tz. 1 wurden sämtliche Honorarnoten des Jahre 2008 auf durchgeführte Leistungen und Höhe überprüft und nach folgenden Kriterien gesplittet:

Die bis dorthin von der Bf. gewählte Vorgangsweise, nämlich sämtliche Umsätze als unecht steuerbefreit gem. § 6 Abs. 1 Zif. 19 lit.c zu behandeln wurde verworfen und nur jene Leistungen, bei denen ein **therapeutisches Ziel** als **im Vordergrund** stehend erachtet wurde, als **umsatzsteuerbefreit** behandelt.

Es sind dies:

Nasenkorrektur nach Verkehrsunfall

Nävusentfernung

Brustverkleinerung

Narbenbehandlung

Lippenkorrektur

Narbenkorrektur einer schmerzhaften Narbe am rechten Oberschenkel

Schweißdrüsenabsaugung

Narbenkorrektur

Behandlung der Gynäkomastie und Knotenexstirpation

Infraorb. Augmentation und Dysport

Schlupfwarzenkorrektur

Dysport, Filler

Kinnaugmentation

Serienexcision linker Unterschenkel

perioperative Behandlung bei Blepharoplastik kassengenehmigt

Nävusentfernung, Narbenkorrektur

Botoxbehandlung beide Axilla

Jene Leistungen hingegen bei denen ein solches **therapeutisches Ziel nicht als im Vordergrund** stehend erachtet wurde (wobei sich die Betriebsprüfung an die Definitionen auf www.lifeline.de anlehnte) wurden grundsätzlich als umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. innerhalb dieser Gruppe wiederum eine Aufteilung im Schätzungsweg im Verhältnis 80:20 nach umsatzsteuerpflichtigen und umsatzsteuerbefreiten Umsätzen vorgenommen und zwar bei der

Augenlidstraffung (Blepharoplastik) bei a) Schlupflider durch die sich eine Person in ihrem Äußeren beeinträchtigt fühlt,

b) merklicher Einschränkung des Gesichtsfeldes und dadurch hervorgerufener Sichtbehinderung oder Ekzemen (med.)

Bauchdeckenstraffung bei wunder Haut durch Schürzenbildung (med., Umsatz € 15.540.-)

Laserbehandlung bei Behandlung von Aknnarben

Fettabsaugung bei Lipödemen (Umsatz netto € 46.600.-)

Oberlid-und Unterlidstraffung, siehe Augenlidstraffung

Oberlidstraffung, siehe Augenlidstraffung

und der äußere Nasenkorrektur (Rhinoplastik) a) aus ästhetischen Gründen zur Harmonisierung des ganzen Gesichtes oder

b) als funktionelle Korrektur z.B. zur Verbesserung der Nasenatmung sowie nach Geburtsdefekten wie Gesichtsspalten .

Bei anderen Behandlungen wurde die medizinische Indikation ausgeschlossen:

Tz.3 Faltenbehandlung (Umsatz € 25.200.-)

Tz.4 Brauenlifting

Tz. 6 Faltenbehandlung

Tz. 7 Brustvergrößerung (Umsatz € 57.740.-)

Tz. 8 Bruststraffung

Tz.9 Facelift

Tz. 10 Facelift, Stirnstraffung

Tz. 11 Facelift, Halslift, Halslipo

Tz. 12 Halslipo, Halsstraffung

Tz. 13 Implantatwechsel beider Mammae

Tz. 16 Oberschenkelstraffung

Tz. 17 Oberarmstraffung

Tz. 20 Unterlidstraffung

Tz. 22 Peeling

Tz. 23 Lifting

In der Tz. 25 heißt es dazu:

"Die dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze ergaben für den Veranlagungszeitraum 2008 in Prozenten zu den erklärten unecht befreiten Umsätzen 67,34%. Dieser Prozentsatz wurde im Schätzungsweg für die Veranlagungszeiträume 2009 bis 2012 weitergeführt und auch im Nachschauzeitraum 2013 und 2014 zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen (Normalsteuersatz 20%) zum Ansatz gebracht."

Die Vorsteuern wurden lt. Tz 26 im Schätzungsweg in Anlehnung an zwei Vergleichsbetriebe ermittelt, bei denen die geltend gemachten Vorsteuern 8% der Bemessungsgrundlage der dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsätze ausmachten.

Für 2012 erfolgte die Erstveranlagung, da zum Zeitpunkt der Prüfung noch keine Erklärungen eingelangt waren.

Für die Nachschauzeiträume 2013 und 2014 wurden die Bemessungsgrundlagen mit € 500.000 bzw. € 200.000. geschätzt.

In der Beschwerde vom 25.8. 2014 monierte die Bf. zunächst, dass fälschlicherweise die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Zif. 19 lit.c in der Fassung des AbgÄG 2012 auf die Umsätze 2008 bis 2012 angewendet worden sei. Bis dahin sei jede Tätigkeit als Arzt steuerbefreit gewesen. Erst ab diesem Zeitpunkt sei die ärztliche Tätigkeit als Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin definiert worden.

Die Judikatur des EuGH sei ohne Belang, da die entsprechende Bestimmung der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie zunächst vom österreichischen Gesetzgeber nicht wortgleich umgesetzt worden sei.

Die Berufung auf eine nicht vollständig umgesetzte Richtlinie und damit eine vertikale unmittelbare Wirkung sei unzulässig. Eine richtlinienkonforme Interpretation komme nämlich nur dann in Frage, wenn das nationale Recht einen Spielraum einräume, nicht aber wenn es nach Sinn und Wortlaut eindeutig sei.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 14.7.20015 als unbegründet abgewiesen.

Zur Begründung wurde auf Kommentare, Literaturmeinung und Rechtsprechung verwiesen, wonach auch schon vor dem AbgÄG 2012 Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c nur dann steuerbefreit gewesen seien, wenn es sich um eine Heilbehandlung gehandelt habe. Auch bei ästhetisch-plastischen Leistungen müsse daher, im Sinne einer teleologischen Reduktion, das therapeutische Ziel im Vordergrund stehen.

Entsprechende Aufzeichnungen, bei welchen Leistungen ein therapeutisches Ziel im Vordergrund gestanden sei, seien nicht vorgelegt worden. Es sei daher weder nachvollziehbar noch glaubhaft, dass bei allen Leistungen ein therapeutisches Ziel im Vordergrund gestanden sei.

Mit Schriftsatz vom 29.7.2015 stellte die Bf. einen Vorlageantrag und brachte folgendes vor::

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Juli 2015 wurde die von mir im Namen und im Auftrag meiner oben angeführten Mandantin erhobene Beschwerde vom 25.08.2014, gegen die Umsatzsteuerbescheide 2008-2013, Einkommensteuerbescheide 2008-2012, Umsatzsteuer 01- 05/2014 abgewiesen.

Ich beantrage die Vorlage meiner Beschwerde an das zuständige Verwaltungsgericht.

Ergänzend zu meinen Ausführungen in der Beschwerde vom 25.8.2014 und bezugnehmend auf die Begründung der Abgabenbehörde mit der diese die Beschwerde abwies, möchte ich noch wie folgt ausführen:

Der österreichische Gesetzgeber passte das Umsatzsteuerrecht im Rahmen des UStG 1994 der 6. MwSt-RL an. Der konkrete Steuerbefreiungstatbestand wurde dabei aus der Richtlinie nicht wörtlich übernommen, sondern davon abweichend in 5 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 normiert: „ Von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: (...) die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, (...)“

Den Gesetzesmaterialien zum UStG 1994 ist zu dieser vom Wortlaut der Richtlinie abweichenden Umsetzung lediglich zu entnehmen, dass mit dem vorliegenden Gesetzesentwurf das derzeit geltende Umsatzsteuerrecht den Erfordernissen der 6. MwSt-RL angepasst werden solle. (ErlRV 1715 BlgNR 18. GP, 25.) Der österreichische

Gesetzgeber vertrat offenbar die Ansicht, dass schon die Textierung der Richtlinie weit auszulegen sei und der Steuerbefreiungstatbestand für medizinische Leistungen ohne Unterscheidung nach deren Zweck gelte.

Die Abgabenbehörde argumentiert in Ihrer Bescheidebegründung vom 14.07.2015, dass die Auslegung der Wortfolge „Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt“ einer teleologischen Reduktion zugänglich sei und damit nur jene Tätigkeiten eines Arztes, die in einer Heilbehandlung bestehen, von der Steuerbefreiung erfasst seien.

Diesem verschärften Verständnis ist nicht zu folgen.

Aus Art. 288 Abs. 3 AEUV ergibt sich zunächst die primäre Verpflichtung zur Umsetzung der in einer Richtlinie vorgegebenen Ziele. Die Umsetzungspflicht richtet sich dem funktionalen Staatsbegriff entsprechend an alle Träger öffentlicher Gewalt. Die Wahl der zur Umsetzung erforderlichen Mittel und deren Form bleiben grundsätzlich den Mitgliedsstaaten überlassen. Eine korrekte Umsetzung setzt daher nicht notwendigerweise eine wörtliche Umsetzung durch eine ausdrückliche Gesetzesvorschrift voraus; sie muss jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit in Form einer zwingenden Vorschrift vorgenommen werden. Die Möglichkeit einer rein judikativen Richtlinienumsetzung besteht folglich nicht (Vcelouch, in Mayer/Stöger, Kommentar zu EUV und AEUV).

Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem UStG 1994 seine konkrete Regelungsabsicht zum Ausdruck gebracht. Wenn diese unbewusst von den Vorgaben der 6. MwSt-RL abweicht, stellt sich die Frage, ob ein Rückgriff auf den gegenläufigen Richtlinienbegriff möglich sein soll. Dem stehen aber die Grundsätze der Gewaltenteilung zumindest dann entgegen, wenn sich der Gesetzgeber ausweislich der Materialien bewusst für eine bestimmte Regelung entschieden hat. (Schürnbrand, JZ 2007, Franzen, JZ 2003, Lorenz in Säcker/Rixecker, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch 2012, OGH 4 Ob 120/10s). Folglich scheitert eine richtlinienkonforme Rechtsfortbildung beim Vorliegen einer unbewusst richtlinienwidrigen, aber konkreten Regelungsabsicht am spezielleren eindeutig bezeugten Willen.

Da der Bürger bei Richtlinienerlass mit einer entsprechenden Anpassung der nationalen Rechtsordnung rechnen muss, (Herresthal, Fn 14, S 311; Weber, Grenzen EU-rechtskonformer Auslegung und Rechtsfortbildung 2010, S 181f.) würde eine richtlinienkonforme Rechtsfortbildung das berechtigte Vertrauen des Rechtsunterworfenen in den Wortlaut der nationalen Vorschrift zerstören.

Der Schutz der Rechtsunterworfenen vor ungerechtfertigten Belastungen auf Grund vertragswidrigen Verhaltens des umsetzungspflichtigen Mitgliedsstaates findet seinen Ausdruck auch im Verbot der unmittelbaren horizontalen Wirkung von Richtlinien welches der EuGH in ständiger Rechtsprechung anerkennt. (EuGH, Urt. v. 15.1.2014—0-176/12, EuGH, Urt. V. 14.7.1994—0—91/92, EuGH, Urt. V. 9.3.2004—C-397/01.) Gestützt wird diese Judikatur darauf, dass der verbindliche Charakter einer Richtlinie nur für den Mitgliedsstaat, an den sie gerichtet ist, besteht und Privaten die mitgliedsstaatliche Umsetzungssäumnis nicht entgegengehalten werden kann. (Implizit EuGH, Urt. v. 14.7.1994-0-91/92, Faccini Dori.)

Erst durch BGBl I 2012/112 hat der österreichische Gesetzgeber die Vorgaben der 6. MwSt-RL richtlinienkonform umgesetzt.

Neben dem grundsätzlichen Instrumentarium richten sich auch die Grenzen der Auslegung nach der nationalen Methodenlehre, (Kroll-Ludwigs/Ludwigs ZJS 2009) Für die deutsche Rechtsordnung ist in dieser Hinsicht der Wortlaut als Trennlinie zwischen Gesetzesauslegung und richterlicher Rechtsfortbildung anerkannt. (Müller/Christensen, Juristische Methodik, Bd. I) Hierdurch soll das berechnigte Vertrauen der Gesetzesunterworfenen in den Normtext gewährleistet werden.

Das anerkannte Instrumentarium der teleologischen Extension und Reduktion findet dort seine Grenze, wo die Rechtsetzungsbefugnis der Legislative und die Rechtserkenntnisbefugnis der Judikative, hinsichtlich der Wortlautgrenze kollidiert. Denn die Judikative kann bei einer Überschreitung der Wortlautgrenze nur insoweit tätig werden, als dies vom demokratisch legitimierten Gesetzgeber gewollt ist. (Herdegen Fn. 7, § 8 Rn. 43)

Sollte die Beschwerdeentscheidung der Erstbehörde trotzdem bestätigt werden, so führe ich vorsorglich zum Vorhalt der Behörde, dass im Zuge der Betriebsprüfung keine eigenen Aufzeichnungen vorgelegt worden sind, aus denen die ärztliche Beurteilung ersichtlich ist, bei welchen Leistungen ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht wie folgt aus:

Die im § 164 BAO normierte Vorlagepflicht ist in Verbindung mit § 138 BAO dann durchbrochen, wenn diese mit einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht kollidiert. Eine Vorlage dieser Aufzeichnungen zusammen mit den Unterlagen welche bei der gegenständlichen Betriebsprüfung verlangt worden sind, würde gegen § 54 Ärztegesetz verstoßen.

Die Behörde hat es unterlassen die Pflichtige überhaupt nach entsprechenden Behandlungsunterlagen aus denen das Vorliegen einer medizinischen Indikation hervorgeht zu fragen sowie in weiterer Folge diese unter Umständen in Gegenwart der Pflichtigen zu werten. Eine Verpflichtung die Gewahrsame über derart sensible Unterlagen aufzugeben ergibt sich jedoch nicht aus § 138 BAO.

Sie hat vielmehr nach eigener Interpretation in Anlehnung an eine wörtlich im Betriebsprüfungsbericht vom 29.07.2014 unter Tz. 1 „Entscheidung des FG Rheinland —Pfalz vom 14.12.04, Az. 2 K 2588/04“ sowie unter Heranziehung einer Ausgabe der Zeitschrift PFB Praxis Freiberufler-Beratung Ausgabe 08/2009 vom 27.7.2009 zitierten Entscheidungen/Ausführungen Umsatzsteuerpflicht für die auf Seite 4 2) des besagten Betriebsprüfungsberichtes aufgelisteten Leistungen angenommen.

Neben der rechtlich falschen Beurteilung nach § 6 UStG hat sie auch die der freien Beweiswürdigung unterliegenden Honorarnoten, ohne den Sachverhalt genügend zu erheben, beurteilt. Eine vorweggenommene Beweiswürdigung ist jedoch unzulässig. (VwGH 96/15/0247, 93/13/0196, 97/14/0134.)

Da gleichzeitig mit der Beschwerdeentscheidung der Ablauf des Aussetzungsantrages gem. § 212a BAO verfügt wurde, stelle ich diesen neuerlich in Höhe des gesamten durch die Ablehnung der Beschwerde sich ergebenden Rückstandes in Höhe von € 207.968,19.

Mit Vorhalt vom 22.9.2016 erging an die Bf. folgendes Schreiben des Bundesfinanzgerichtes:

"Die Beschwerdeführerin (Bf.) moniert sowohl in der Beschwerde als auch im Vorlageantrag, dass die belangte Behörde im Zuge der Betriebsprüfung von sich aus eine Aufteilung der Umsätze in steuerfreie und steuerpflichtige vorgenommen habe, indem sie, angelehnt an die deutsche Rechtsprechung, gewisse durchgeführte Leistungen (z.B. Lifting oder Peeling) entweder als nicht medizinisch indiziert ansah oder (zB. bei Nasenkorrektur oder Fettabsaugung) eine Aufteilung 80:20 in steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze vornahm. Entsprechende Behandlungsunterlagen aus denen eine medizinische Indikation hervorgehe, seien nicht abverlangt worden und würde deren Vorlage gegen § 54 Ärztegesetz verstoßen.

Der Bf. wird nunmehr auf diesem Wege Gelegenheit geboten, in all jenen Fällen

1. in denen die belangte Behörde eine medizinische Indikation ausschloss, es sind dies:

Tz. 4 Brauenlifting

Tz. 6 Botox

Tz. 7 Brustvergrößerung

Tz. 8 Bruststraffung

Tz.9 Facelift

Tz. 10 Stirnstraffung

Tz. 11 Facelift, Halslift, Halslipo

Tz. 12 Halslipo, Halsstraffung

Tz. 13 Implantatwechsel

Tz. 16 Oberschenkelstraffung

Tz. 17 Oberarmstraffung

Tz. 20 Oberlidstraffung

Tz. 22 Peeling

Tz. 23 S-Lifting

und

2. in denen die belangte Behörde eine Gewichtung aller durchgeführten Behandlungen je nach ihrer medizinischen Indikation durchführte, es sind dies:

Tz. 2: Augenlidstraffung

Tz. 5 Bauchdeckenstraffung

Tz. 14 Laserbehandlung

Tz. 15 Fettabsaugung

Tz. 18 Oberlid-und Unterlidstraffung

Tz. 19 Oberlidstraffung

Tz. 21 Nasenkorrektur

die medizinische Indikation nachzuweisen.

Dies kann nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes auch ohne Verletzung des § 54 Ärztegesetzes und zwar ohne Bezug auf einen namentlich genannten Klienten erfolgen, in dem für jedes Jahr gesondert, für jede Behandlungsmethode (seine die Tz. 2-22) zu jedem vereinnahmten Betrag die medizinische Indikation erläutert wird.

Ergänzend wird auf das Urteil des EuGH vom 14.9.2000, C-384/98 verwiesen, in dem der Gerichtshof im Hinblick auf die Auslegung des § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 im Sinne der 6. MwSt-RL folgendes judizierte:

"Gemäß dem Grundsatz, dass sämtliche Bestimmungen zur Einführung einer Umsatzsteuerbefreiung eng auszulegen sind, müssen daher die Leistungen die keinem solchen therapeutischen Ziel dienen, vom Anwendungsbereich des Artikels 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der 6. Richtlinien ausgeschlossen sein."

Es ist zwar richtig, dass erst die Umsatzsteuerrichtlinien 2005 (Erlass des BMF vom 11.7.2005, BMF-010219/0133-IV/9/2005) und das Umsatzsteuergesetz in § 6 Abs. 1 Zif 19. sogar erst i.d.F. des AbgÄG 2012 in ihrer Textierung die Steuerbefreiung von therapeutischen Zwecken bzw. einer Heilbehandlung abhängig machen. Insofern folgten daher die UStRL schon 2005 der Rechtsprechung des EuGH (siehe Kraft-Kinz/Spornberger in SWK 36/2005, S. 983). Das bedeutet aber nicht, dass hinsichtlich der Auslegung des § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 bzw. des Begriffs "Tätigkeit als Arzt" nicht schon vor dem AbgÄG 2012 auf Unionsrecht, nämlich Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c der 6. MwSt-RL abzustellen wäre (siehe das oben erwähnte Urteil des EuGH). Nationale Gerichte und Verwaltungsbehörden haben die nationalen Vorschriften im Lichte des Wortlautes und des Zweckes dieser Richtlinie auszulegen."

Der Vorhalt wurde mit Schreiben vom 7.11.2016 wie folgt beantwortet:

"Im Namen und im Auftrag unserer oben angeführten Mandantin dürfen wir deren Schreiben an Sie weiterleiten. Die Ausführungen von Frau Bf. beziehen sich auf das Jahr 2008. Der Analogieschluss den die Behörde in Tz. 25 Ihres Berichtes vom 29.07.2014 vornahm, muss auch unserer Mandantin zustehen.

Bezüglich Ihrer Ausführungen im Schreiben vom 22.9.2016 halten wir die Argumentation des Kollegen X im Vorlageantrag vom 29.07.2015 vollinhaltlich aufrecht, und dagegen. Ergänzend erlauben wir uns noch zu Ihrer im oben angeführten Schreiben geäußerten Aussage, dass hinsichtlich der Auslegung des § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 bzw. des

Begriffs „Tätigkeit als Arzt“ schon vor dem AbgÄG 2012 auf Unionsrecht, nämlich Art. 13 Teil A abs. 1 lit c der 6. MwSt-RL abzustellen wäre, explizit wie folgt zu widersprechen:

Bis zur Änderung des 5 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 mit 15.12.2012 durch das AbgÄG 2012 war für die Steuerbefreiung nach eindeutigem Gesetzeswortlaut ausschließlich die „Tätigkeit als Arzt“ Voraussetzung. Als ärztliche Tätigkeit versteht der Gesetzgeber jede auf medizinisch-wissenschaftlichen Erkenntnissen begründete Tätigkeit, die unmittelbar am Menschen oder mittelbar für den Menschen ausgeführt wird. Es kann überhaupt kein Zweifel daran bestehen, dass ästhetische Operationen und Behandlungen dieser Definition entsprechen. Damit ist das für die Steuerbefreiung maßgebliche Tatbestandsmerkmal der Tätigkeit als Arzt jedenfalls erfüllt. Die Judikatur des EuGH, mit welcher der Terminus „Heilbehandlung“ konkretisiert wurde, vermag daran nichts zu ändern, da die Richtlinie vom österreichischen Gesetzgeber nicht wortgleich umgesetzt wurde. Eine negative vertikale unmittelbare Wirkung der Richtlinie auf einen Marktbürger ist ausgeschlossen und den mitgliedersstaatlichen Behörden eine Berufung auf eine nicht vollständig umgesetzte Richtlinie verwehrt, sodass allein das vom österreichischen Gesetzgeber gewählte Tatbestandsmerkmal der „Tätigkeit als Arzt“ — wenngleich mit einem wesentlich weiteren Verständnis als eingeschränkt durch den Begriff „Heilbehandlung“ und insofern unionsrechtswidrig maßgebend ist. (Vgl. Vcelouch im Mayer/Stöger (Hrsg.), EUV/AEUV (2010) Art. 288 AEUV.

Auch eine richtlinienkonforme Interpretation des innerstaatlichen Rechts am in der Richtlinie verwendeten Begriff der „Heilbehandlung“ hat zu unterbleiben, ist doch der Steuerbefreiungstatbestand des 5 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 mit der „Tätigkeit als Arzt“ klar und eindeutig umschrieben, sodass kein Interpretationsspielraum vorhanden ist. Eine richtlinienkonforme Interpretation kommt nämlich nur dann zur Anwendung, wenn das nationale Recht dem Rechtsanwender einen Spielraum einräumt, nicht jedoch wenn eine nationale Regelung nach Sinn und Wortlaut eindeutig ist. (Vgl. OGH 4 Ob 120/103.)."

Die von der Bf. verfasste und vom steuerlichen Vertreter weitergeleitete Stellungnahme lautet folgendermaßen:

Im Anschluss erlaube ich mir Begründung für Medizinische Therapien entsprechend der geforderten Liste vorzulegen. Alle durchgeführten Operationen, Behandlungen und Therapien waren medizinisch indiziert und dienten einem Therapeutischen Zweck. Da ich mich in einem rechtlichen Dilemma befinde, nämlich, einerseits Ihnen die gewünschten und geforderten Informationen darzulegen, andererseits allerdings nach § 54 Ärztegesetz der ärztlichen Verschwiegenheit verpflichtet bin, habe ich versucht das Problem folgend zu lösen. In der folgenden Liste sind Indikationen zu den einzelnen Honorarnotentexten aufgelistet. Bei allen operativen Eingriffen finden sich Nummern vor Indikationstexten, diese Nummern sind in meiner Dokumentation eindeutig den einzelnen Krankengeschichten zuordenbar. Da Ihnen, sehr geehrte Behörde, bereits Honorarnoten mit Name, Datum, Betrag und Text vorliegt- sehe ich auf Grund der ärztlichen Verschwiegenheitspflicht, nun dies Möglichkeit um beiden Gesetzen zu entsprechen. Unter der Rubrik Botox, Faltenbehandlung, Laserbehandlung finden Sie alle

gestellten Indikationen- allerdings ohne Nummern. Jede gestellte Honorarnote entsprach einer oder mehrere aufgelisteter Indikationen.

Ich hoffe sehr, meiner Verpflichtung entsprechend, richtig gehandelt zu haben und Ihnen ausreichend Hintergrundinformation vorgelegt zu haben.

Ich möchte nochmals betonen — dass ALLE - AUSSCHLIESSLICH ALLE Behandlungen, Operationen und Eingriffe — medizinisch indiziert waren und einem therapeutischen Zweck erfüllt haben.

Tz.4 Brauenlifting

Brauenptose, indirekte Blepharochalasis durch Ptosis supercilium, laterale oder zentrale Gesichtsfeldeinschränkung durch Ptosis

supercilium; 1 Brauen- Asymmetrie und unilaterale GF- Einschränkung.

TZ 6 Botox

Brauenptose, indirekte Blepharochalasis durch Ptosis supercilium, laterale oder zentrale Gesichtsfeldeinschränkung durch Ptosis

supercilium, Brauen- Asymmetrie und unilaterale GF- Einschränkung.

Spannungskopfschmerz, Migräne regio frontalis, idiopathische

Faszikulationen, Muskelspasmen, Asymmetria reg. facialis,

Botox: Spannungskopfschmerz, Spannungskopfschmerz reg. glabellae und temporal

Botox + Filler : Spannungskopfschmerz+ Lippenasymmetrie und Deformität bei Retrognathie, Hyperhidrose unilateral man dext.;

psychische Belastung bei extrem tiefer NLF + Fascikulationen / Blepahrospasms

Botoxbehandlung beide Axillen: Hyperhidrosis axillaris bds, Hyperhidrosis manus,

Tz 7 Brustvergrößerung

1 Postpartale Hypoplasie und Ptose; 2 extreme Mammahypoplasie AA; 3 postpartale Mammahypoplasie; 4 Tubuläre Brust, 5 Tubuläre Brust,

6 postpartale mammahypoplasie, 7 tubuläre Brust; 8 postpartale Mammahypoplasie und Ptose; Mamma-asymmetrie, Thorax-

asymmetrie, postpartale Involutionstrophie, postpartale Mammaptose, Mamma-aplasie, Mammahypoplasie

Tz. 9 Facelift

3 Cutis laxa post pondus damnum bei z.n. HWI + lok. Fettatrophie bei Medikation; , Ptosis supercilium, indirekte Blepharochalasis bei

Ptosis supercilium; ausgeprägte solare Elastose; 6 Rhythides post pondus damnum bei Z.n. perf.ventriculi; 5 Rhythides und Cutis laxa bei

Elastizitätsverlust nach Chlor-Akne; atypische Rhytides bei Z.n. Pubertärer oder postpubertärer Akne; Lipoatrophy facialis, unilaterale

Lipoatrophy, Asymmetrie regio facialis , Unilaterale Ptosis Colli, unilaterale Platysmabands; 4 Cicatrix reg. colli post Strumektomie/

Hemithyreoidektomie / lateraler Halszyste; , Cicatrix regio facialis; 1 Alopecia totalis + Dermatitis localis reg. nasolabialis+ Ekzematosis+

Artifizieller Aspekt; 2 Cutis laxa post pondus damnum bei chron C2- Abusus+ solarer Elastosis+ lokalisierte extremer Veralterung+

psycholog. Indikation; , Cicatrix und Granulomatöse Wucherungen reg. nasolabialis nach „failed injection“ reg. nasolabialis- Aggravierung

des Aspektes durch Cutis laxa, Lipodystrophia localis idiopathisch oder iatrogen durch Medikation.

Tz. 10 Stirnstraffung

1 Rhytides post pondus damnum bei Z.n. perf.ventriculi+ Brauentos lateral; , indirekte Blepharochalasis durch Ptosis supercilium;

laterale oder zentrale Gesichtsfeldeinschränkung durch Ptosis supercilium, Brauen-Asymmetrie und unilaterale GF- Einschränkung,

Tz.11 Facelift, Halslift , Halslipo

1 Rhytides und Cutis laxa bei Elastizitätsverlust nach Chlor-Akne;

Cutis laxa post pondus damnum bei z.n. HWI, Ptosis supercilium, indirekte Blepharochalasis bei Ptosis supercilium, ausgeprägte solare

Elastose, Rhytides post pondus damnum bei Z.n. perf.ventriculi, Rhytides und Cutis laxa bei Elastizitätsverlust nach Chlor-Akne, atypische

Rhytides bei Z.n. Pubertärer oder postpubertärer Akne, Lipoatrophy facialis, unilaterale Lipoatrophy, Asymmetrie regio facialis ,. Unilaterale

Ptosis Colli, unilaterale Platysmabands, Cicatrix reg. colli post Strumektomie / Hemithyreoidektomie / lateraler Halszyste , Cicatrix regio

facialis, Dermatitis localis reg. nasolabialis, Cicatrix und Granulomatöse Wucherungen reg. nasolabialis nach „failed injection“ reg.

nasolabialis- Aggravierung des Aspektes durch Cutis laxa, Lipodystrophia localis idiopathisch oder iatrogen durch Medikation, 1 lokalisierte

Lipomatosis colli idiopathica.; Selbstwertdefizit, z. n traumatischer Lebenssituation.

Tz 12 Halslipo , Halsstraffung

1 Cicatrix reg. colli post Strumektomie/ Hemithyreoidektomie / lateraler Halszyste; 2 Rhytides und Cutis laxa bei Elastizitätsverlust nach

Chlor-Akne; Cutis laxa regio colli post pondus damnum, Unilaterale Ptosis Colli, unilaterale Platysmabands, Cicatrix reg. colli post

Strumektomie / Hemithyreoidektomie/ lateraler Halszyste, 1lokalisierte Lipomatosis reg. colli idiopathica, Cicatrix regio colli .

Tz. 13 Implantatwechsel

1 Kapselfibrose 3-4°, Dolores, Vd. a Malignität, Dislokation, Dolores mc. Pectoralis, Bottoming out, Unilaterale Ptosis, Double bubble-

Syndrom, . ALCL, late seroma,

Tz 16 Oberschenkelstraffung

1 Cutis laxa post pondus damnum+ Rezidivierende Ekzematosis regio femoralis ; , Hidradenitis suppurativa inguinalis, Probleme mit Kleidung

(lokalisierte Adipositas — diätresistent- passt nicht in Hosen), 2 Scheuern der Oberschenkelinnenseite aneinander - offenen Stellen

besonders bei Sport; Lipomatosis localis permagna. Elastosis solaris,

Tz 17 Oberarmstraffung

2 Cutis laxa post pondus damnum (40 kg) + Rezidivierende Ekzematosis; Cutis laxa post pondus damnum, Lipomatosis localis permagna,

1Elastosis solaris et senilis, + Anorexie , Hidradenitis suppurativa axillaris, 1 Elastosis senilis, Probleme mit Kleidung (Blusen passen nicht

(Umfang Oberarm bei atypischer lokalisierter Adipositas);

Tz 20 Oberlidstraffung

1 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung; , 2Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung

; 3 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung + Asymmetrie; 4 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF

Einschränkung; 5 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung; Brauenptose, indirekte Blepharochalasis durch Ptosis

supercilium, Lipodystrophia senilis localis, Asymmetrie , iatrogenen Asymmetrie nach OP auswärts; Druck auf beweglichem Lid ; 6

Korrekturoperation nach insuffizienten Operation auswärts; 7 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung;

Lidheberschwäche,

Tz 22 Peeling

Cicatrix regio facialis post pubertärer oder postpubertärer Acne.; Cicatrix post Chlorakne, Solare Elastose, rezidivierende Akne bei

Talgüberproduktion, Cicatrix regio facialis nach Trauma, Peeling: Aknenarbentherapie, Narbenprophylaxe bei Z.n. Nävusentfernung;

Aknenarbernthherapie ;

Tz 23 S- Lifting

1 Alopecia totalis + Dermatitis localis reg. nasolabialis + Ekzematosis + Artificieller Aspekt; Cutis laxa post pondus damnum bei z.n. HWI ,

Ptosis supercilium, indirekte Blepharochalasis bei Ptosis supercilium, ausgeprägte solare Elastose, Rhythides post pondus damnum bei

Z.n. perf.ventriculi, Rhythides und Cutis laxa bei Elastizitätsverlust nach Chlor-Akne, atypische Rhythides bei Z.n. Pubertärer oder

postpubertärer Akne, Lipoatrophy facialis , unilaterale Lipoatrophy, Asymmetrie regio facialis , Unilaterale Ptosis Colli, unilaterale

Platysmabands, Cicatrix reg. colli post Strumektomie/ Hemithyreoidektomie / lateraler Halszyste , Cicatrix regio facialis, Dermatitis localis

reg. nasolabialis, Cicatrix und Granulomatöse Wucherungen reg. nasolabialis nach „ failed injection“ reg. nasolabialis- Aggravierung des

Aspektes durch Cutis laxa, Lipodystrophia localis idiopathisch oder iatrogen durch Medikation.

Tz. 2 Augenlidstraffung

1 Rhythides und Cutis laxa bei Elastizitätsverlust nach Chlor-Akne; + alle T20 : 1 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF

Einschränkung; 2 Seniles Ektropium; 1 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung; 3 Blepharochalasis mit zentraler

und oder lateraler GF Einschränkung ; 3 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung + Asymmetrie; 4 Blepharochalasis

mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung; 5 Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung; Brauenptose,

indirekte Blepharochalasis durch Ptosis supercilium, Lipodystrophia senilis localis, Asymmetrie, iatrogenen Asymmetrie nach OP auswärts,

Druck auf beweglichem Lid ; 6 Korrekturoperation nach insuffizienten Operation auswärts; 7 Blepharochalasis mit zentraler und oder

lateraler GF Einschränkung; Lidheberschwäche, Blepharochalasis mit zentraler und oder lateraler GF Einschränkung, Brauenptose, indirekte

Blepharochalasis durch Ptosis supercilium, Lipodystrophia senilis localis, Asymmetrie, iatrogenen Asymmetrie nach OP auswärts, Druck auf

*beweglichem Lid , Korrekturoperation nach insuffizienten Operation auswärts,
Xanthelasma,*

Tz. 5 Bauchdeckenstraffung

*1 Cutis laxa post pondus damnum (40 kg) + Rezidivierende Ekzematosis; 2 Überdehnung
Geweberisse ; 3 massive Überdehnung der vorderen Bauchdeckenmuskulatur und
massive Geweberisse bei Z.n Gemini in uteri und Z.n*

*Sectio Caesarea; 4 massive Überdehnung der vorderen Bauchdeckenmuskulatur und
massive Geweberisse bei Z.n Gemini in uteri +*

*Nabelelongation+ Rektusdiastase; 5 ausgeprägte Fettschürze mit rezidivierenden
Ekzemen in der BUF; adipem PRAECINCTORIUM,*

Bewegungseinschränkung,

Tz. 14 Laserbehandlung:

*Entfernung von stigmatisierendem Tattoo, Aknenarben, Besenreiser bei venöser
Insuffizienz, seborrhoische Keratose Stirn (ständige*

*Irritation), Besenreiser und Varizen bei venöser Insuffizienz bei stehenden Beruf (DGKS);
Stigmatisierendes Tattoo; ausgeprägte BR bei*

*venöser Insuffizienz — Va rizen; Stigmatisierendes Tattoo- Entfernung verlangt
Arbeitgeber(Bank); Besenreiser bei venöser Insuffizienz;*

Extreme Hypertrichose;

Tz. 15 Fettabsaugung

*1 Lipolymphödem; 2 lokalisierte Lipomatose periumbilicalis post partus - diätresistent;
Cutis laxa post pondus damnum, adipem*

*PRAECINCTORIUM, 3 deformierende atypische lokalisierte Lipomatose diätresistent+
Probleme bei Bewegung und im Alltag + Ekzeme; 4*

*Hormonelle Dysregulation (TSH/ Testosteron) + atyp. Lipomatose / atyp Fettverteilung ; 5
lok. Speicherfett periumbilicalis post partus +*

*angeborene atyp. Deformierende Lipomatosis an den Flanken und RH- hat Probleme bei
normaler Konfektionsware- muss alles ändern*

*lassen ; 6 deformierende atyp. Lokalisierte Lipomatose— extreme psychische Belastung;
7 deformierende atyp. Lokalisierte Lipomatose-*

*extreme psychische Belastung; 8 lok. Atyp. Speicherfett bei z.n jahrelanger Pflege des
schwerkranken Mannes (Kortisolfett!!) diätresistent+*

*stört beim Sport+ hat Probleme Kleidung zu finden; 9 atyp. Fettverteilung nach post
pondus damnum + feminisierende Fettverteilung beim*

Mann; 10 atyp. Fettverteilung nach post pondus damnum + feminisierende Fettverteilung beim Mann; 11 Lipomastie / Gynäkomastie; 12

lokalisierte Lipomatosis reg. fern. medialios utriusque+ rezidiv. Ekzematosis; und Kleidungs- oder Schuhprobleme (kann keine Schuhe

anziehen weil Knöchel zu dick- kann keine Stiefel anziehen weil Waden zu dick bei normalem Körperbau), Lipome, Lipolymphödem,

Lipogynäkomastie; 13 Korrektur nach failed OP auswärts, 14 Korrektur nach failed OP auswärts deformierende lokalisierte Lipomatose,

unilaterale Lipodystrophie bei Z.n Trauma; 15 atyp. Fettverteilung nach post pondus damnum + feminisierende Fettverteilung beim Mann;

16 Korrektur nach failed OP auswärts deformierende lokalisierte Lipomatose

Tz. 18 Oberlid- und Unterlidstraffung

1 Rhythides und Cutis laxa bei Elastizitätsverlust nach Chlor-Akne; 2 Blepharochalasis OL+UL + Tränensäcke+ GF Einschränkung +UL—

Laxizität + Brauenasymmetrie durch Muskelhyperaktivität + stressbedingtem Spannungskopfschmerz; 3 Blepharochalasis mit zentraler und

oder lateraler GF Einschränkung + Druck auf beweglichem Lid+ massive Cutis laxa+ rezidiv. Ekzeme reg infraorbitalis; 4 ausgeprägte Laxizität

und seniles Ektropium bd. UL; lidkante/ Lidspalt teilweise offen durch Laxizität — rezidivierende Reizung des Auges; , Brauentpse,

indirekte Blepharochalasis durch Ptosis supercilium, Lipodystrophia senilis localis; Asymmetrie, iatrogenen Asymmetrie nach OP auswärts,

Druck auf beweglichem Lid , Korrekturoperation nach insuffizienten Operation auswärts, Seniles Ektropium; rezidivierende Konjunktividen

auf Grund von UL- Laxizität, seniles Entropium, deformierende Fatbags infraorbital , Fettatrophie infraorbital idiopathisch oder iatrogen,

Lidschlussdefizit, Erschlaffung Mc. orbicularis oculi, Asymmetrie und unilaterales Lidschlussdefizit bei z.n Fazialisparese, rezidivierende

Ekzem Unterlidbereich, Xanthelasma,

Tz. 19 Oberlidstraffung

Gleich wie T20 und T 18 und T2

Tz. 21 Nasenkorrektur

2 Ventilationsstörung bei forcierter Atmung+ psychische Belastung

(„ Sprungschanzennase“; , psychische Belastung, 3 Korrektur nach failed

OP auswärts; 1 deformierte Nase mit starker knöcherner Stufenbildung, Knochenkante spürbar+ Schmerzen beim Brillentragen; ,

Spannungsnase, Open roof, Höckernase

Faltenbehandlung

Spannungskopfschmerz, migräneartige Schmerzen Stirn, Glabella, temporal; Gesichts-Asymmetrie, Korrektur Lippen bei z.n fehlerhafter

Behandlung auswärts, Korrektur Lippenrot bei z. n. Vernarbung bei Herpes labialis, Korrektur und Auffrischung bei Z.n Politoxikomanie und

Lebensänderung(psychologisch- soziale Indikation); Gesichtsasymmetrie bei z.n Facialisparesie idiopathisch, Lippenasymmetrie und

Deformität bei Retrognathie, ausgeprägte Wangenatrophie bei Medikation (kardiovaskuläre Erkrankung) + Spannungskopfschmerz;

Faltenbehandlung: Gesichtsasymmetrie bei Z.n Facialisparesie idiopathisch; Korrektur und Auffrischung bei z.n

Politoxikomanie und Lebensänderung(psychologisch- soziale Indikation); Spannungskopfschmerz und Gesichtsasymmetrie, psych.

Belastung; Spannungskopfschmerz+ Korrektur Lippen bei Z.n fehlerhafter Behandlung auswärts; Spannungskopfschmerz; Lippenkorrektur

bei Vernarbung (z.n. multiplen Herpes simplex Infektionen) ; multiple Narben perioral bei z.n mult. Herpes labial. Infektionen +

Spannungskopfschmerz, Narbentherapie perioral + Spannungskopfschmerz, Spannungskopfschmerz, psychische Belastung, Sonnenschaden

, extreme Elastose , Fettatrophie und lokale Vernarbung bei z.n „ schlechtem material „ auswärts ; Vernarbung perioral lateral bei z. n

multiplen „ Mundecken „ bei Vitaminmangel ; Spannungskopfschmerz und Stressakne; Spannungskopfschmerz und massiv tiefe NLF bei

Gastritis — lok. Fettatrophie; Spannungskopfschmerz stressbedingt -Versuch der SM Reduktion; psychische Belastung bei lokalisierter

Voralterung; Oberlippen- Lippenatrophie bei Kieferfehlstellung; Spannungskopfschmerz — BTX als Versuch der SM- Reduktion;

Spannungskopfschmerz —Versuch der SM- Reduktion; Spannungskopfschmerz — Versuch der SM Reduktion; laterale Brauenptose mit

lateralen GF- Einschränkung — chem. Brauenlifting; Vernarbung bei z.n Herpes lab. Infektionen multiple und verwaschene Lippen- Rot

Grenze; Spannungskopfschmerz und massive NLF bei psychischer Belastung und Medikamenteneinnahme und Magenproblemen bei Z.n

Mammateilresektion; Spannungskopfschmerz; Spannungskopfschmerz und Narben bei Z.n perioraler Dermatitis und Cutis arida;

Spannungskopfschmerz, dysmorphophobe Körperwahrnehmungsstörung bei Chron. C2 Abusus, Lipoatriöphia buccalis ; Versuch der SM

Reduktion durch BTX bei Spannungskopfschmerz; Weitführung Therapie nach Initialversuch mit BTX bei Spannungskopfschmerz;

Narbentherapie , Spannungskopfschmerz; Spannungskopfschmerz und Versuch der SM Reduktion — Initialbehandlung + Narbe Oberlippe

bei Z. n Sturz in Kindheit; Fortführung des Versuches; Spannungskopfschmerz und massive Aknenarben, Spannungskopfschmerz und

Versuch der SM- Reduktion ; Spannungskopfschmerz; massive Aknenarben; Blepharospasmus - Fasciculationen bei Aufregung;

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 6 Abs. 1 Zif. 19 lit. c UStG 1994 in der Fassung bis zum AbgÄG 2012 lautete:

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

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;

§ 6 Abs. 1 Zif. 19 lit. c UStG 1994 in der Fassung in der Fassung des AbgÄG 2012, BGBl I Nr.112/2012, in Kraft getreten am 15.12.2012 lautet:

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.

Es ist zwar richtig, dass das UStG 1994 selbst keine Begriffsdefinition enthält, was unter der Tätigkeit als **Arzt** zu verstehen ist und damit die Befreiung auf den ersten Blick sehr weit gefasst ist.

Das Bundesfinanzgericht teilt die Auffassung der Bf., dass bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des AbgÄG 2012 jegliche Tätigkeit eines Arztes bzw. einer Ärztin steuerbefreit war, nicht:

Die Erläuterungen zum Umsatzsteuergesetz 1994 (www.parlament.gv.at , 1715 der Beilagen XVIII. GP-Regierungsvorlage) besagen in ihrem allgemeinen Teil auszugsweise folgendes:

Der Beitritt Österreichs zur Europäischen Union macht eine Angleichung des bestehenden Umsatzsteuerrechtes an das Gemeinschaftsrecht notwendig.

Das die Umsatzsteuer betreffende Gemeinschaftsrecht ist im Wesentlichen in der 6. Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer festgelegt. Diese Richtlinie sieht eine ins Einzelne gehende Angleichung der nationalen Vorschriften über die Umsatzsteuer vor und beschränkt die Gestaltungsfreiheit der Mitgliedstaaten im Wesentlichen auf den Bereich der Steuersätze....

Der vorliegende Entwurf versucht, das derzeit geltende Umsatzsteuerrecht den Erfordernissen der 6. RL anzupassen...

Zu Ziffer 19:

Die Berufsgruppen wurden aus der früheren Steuerermäßigung des § 10 Abs. 2 Zif. 7 UStG 1972 übernommen...

Die Bestimmung beruht auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c der RL.

Artikel 13 Teil A Buchstabe c der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (nunmehr weitgehend ident in der Richtlinie 2006/112/EG (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) des Rates vom 28.11.2006 in Artikel 132) lautet: *"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:... c) die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden."*

Die Erläuterungen machen deutlich, dass dem österreichischen Gesetzgeber das durch den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union bedingte Erfordernis, das bisher geltende Umsatzsteuerrecht, geregelt im UStG 1972, an das Unionsrecht anzupassen, notwendig erschien. Es wird auch ausdrücklich auf die 6. Mehrwertsteuerrichtlinie bzw. deren Artikel 13 Teil A Buchstabe c Bezug genommen. In diesem Zusammenhang ist auf das Urteil des BFH vom 12.11.2002, V R 27/03 zu § 4 Nr. 14 Satz 1 dUStG zu verweisen, in dem ebenfalls um die Frage der richtlinienkonformen Interpretation des Begriffes "Tätigkeit als Arzt" ging. Der BFH stellt dazu unter Zitierung von ständiger Rechtsprechung des EuGH folgendes fest:

"Die Pflicht zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts durch das Richtlinien der EG umgesetzt worden sind, ergibt sich bereits daraus, dass der nationale Gesetzgeber mit dem Erlass der nationalen Normen die Vorgaben der Richtlinie umsetzen

wollte; sie folgt aber auch aus der gemeinschaftsrechtlichen Verpflichtung der Gerichte und der sonstigen Träger öffentlicher Gewalt in den Mitgliedsstaaten, im Rahmen ihrer Zuständigkeit alle zur Erreichung des durch eine Richtlinie vorgeschriebenen Zieles erforderlichen Maßnahmen zu treffen."

Im Erkenntnis vom 19. Juni 2002 , ZI 2000/15/0053 hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 6 Abs 1 Z 19 UStG 1994 ausgeführt, dass § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 auf Teil A Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) beruht.

Auch nach übereinstimmender Kommentarmeinung (vgl. Ruppe, Kommentar UStG 1994 , Rz 417/10 zu § 6, Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig UStG-Kommentar 2006), Literatur (vgl. z.B. Laudacher in SWK 29/2005, S 842, Kraft-Kinz/Plassak in SWK 25/2006, S 696) und Rechtsprechung des UFS (vgl. z.B. UFS vom 14.1.2008, RV/0406-W/06 und vom 8.1.2010, RV/0506-L/07) ist bei der Auslegung des Begriffes "Arzt" im Sinne des § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG jene Definition zugrunde zu legen, wie sie in Art. 13 Teil A lit. c der 6 MwStRL vorgegeben wird.

Der Unabhängige Finanzsenat äußerte sich in der Entscheidung vom 8.1.2010 RV/0506-L/07 dazu folgendermaßen:

"Die Bedeutung des Gemeinschaftsrechts für das nationale Steuerrecht und die Konsequenzen eines gegen Gemeinschaftsrecht verstoßenden nationalen Normverständnisses erstrecken sich mittlerweile auf sämtliche Bereiche des Abgabenrechtes: Die indirekten Steuern sind durch die EG-Richtlinien harmonisiert. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, alle Bereiche des nationalen Rechts, die auf EG-Richtlinien basieren, richtlinienkonform auszulegen. Nach der nationalen Bestimmung sind die Umsätze "aus der Tätigkeit als Arzt" befreit. Die Befreiung ist damit sehr weit gefasst und ist somit im Wege einer teleologischen Reduktion richtlinienkonform zu interpretieren. Bei der Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994 ist also auf die gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen abzustellen, diesfalls auf Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c der 6. MwSt-RL. Dieser behandelt die Umsatzsteuerfreiheit für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden. Befreit sind alle Leistungen, die eine Milderung oder Beseitigung von Krankheitszuständen bezwecken und auch jene Tätigkeiten, die der Verhinderung von Krankheiten dienen, die eine effiziente Behandlung von Krankheiten generell fördern oder die Früherkennung von Krankheiten ermöglichen. In Anlehnung an ein Urteil des EuGH (Rs C-45/01, Dornier) ist diese Bestimmung unmittelbar anzuwenden. Der Begriff der "Heilbehandlung" ist also ein Begriff des Gemeinschaftsrechtes und unterliegt als solcher grundsätzlich dem Auslegungsmonopol des EuGH. Das heißt also, dass nicht sämtliche Leistungen von der Mehrwertsteuer befreit sind, sondern nur die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin."

Der Europäische Gerichtshof war bereits zweimal mit der österreichischen Bestimmung des § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 befasst und zwar in der RS C-384/98 und der

RS C-212/01 und kam zur Auffassung, dass eine anthropologisch-erbbiologische Untersuchung und eine Gutachtenerstellung nicht unter den Begriff der Heilbehandlung im Sinne der 6. MwStRL fallen und daher nicht steuerbefreit nach § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 sind. Der Gerichtshof selbst hegte also keinerlei Bedenken dagegen, für die Auslegung der österreichischen Norm des § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG bzw. des dort verwendeten Begriffes "Arzt" Art. 13 Teil A lit. c heranzuziehen.

Auch in der RS C-307/01 hatte sich der EuGH mit der selben Frage zu befassen:

Im Urteil vom 20.11.2003, Peter d'Ambrumenil, war zu entscheiden, ob die Tätigkeit des Klägers als medizinisch Sachverständiger vor verschiedenen Gerichten unter die Befreiungsbestimmung fällt. Auch in diesem Urteil kam der Gerichtshof zu dem Ergebnis, dass keine Heilbehandlung vorliegt. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes sind die Steuerbefreiungen des Artikels 13 der Sechsten Richtlinie eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt. Das heißt also, dass nicht alle Leistungen, die im Rahmen der Ausübung ärztlicher und arztähnlicher Berufe erbracht werden können, von der Steuer befreit werden, sondern nur die "Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin". Zweck der Befreiung ärztlicher Leistungen ist es, lt. EuGH, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken und den Einzelnen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern (vgl. d'Ambrumenil, Rz. 59). Aus diesen Urteilen geht eindeutig hervor, dass nicht jede ärztliche Tätigkeit befreit ist.

Lt. Urteil des EuGH vom 14.9.2000, Rs C-384/98 "D" ist unter Heilbehandlung die medizinische Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder anderen Gesundheitsstörung zu verstehen, bzw. Schutz einschließlich Aufrechterhaltung oder Wiedersherstellung der Gesundheit.

Außerdem ist es im Rahmen der durch die Sechste Richtlinie eingeführten Abzugsregelung nicht ungewöhnlich, dass dieselben Personen zugleich von der Mehrwertsteuer befreite und steuerpflichtige Leistungen erbringen können; vielmehr ist eben dieser Fall in den Artikeln 17 Absatz 5 und 19 dieser Richtlinie geregelt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die verschiedenen Leistungen, die die Bf. im Rahmen ihrer ärztlichen Tätigkeit erbringt, hinsichtlich ihrer Steuerpflicht oder Steuerbefreiung sehrwohl danach zu unterscheiden sind, ob ihnen eine medizinische Indikation zugrunde liegt oder nicht.

Da die Bf. selbst keine entsprechende Trennung der Honorare vornahm und die Betriebsprüfung davon ausging, dass eine medizinische Indikation sämtlicher Behandlungen einer Fachärztin für, plastische, ästhetische und rekonstruktive Chirurgie nicht denkmöglich ist, erfolgte diese Aufteilung an Hand der Honorarnoten für das Jahr 2008 im Schätzungsweg. Diese Schätzungsmethode wurde auch für die Folgejahre beibehalten.

Die Betriebsprüfung (BP) hat von vornherein bei bestimmten Leistungen eine medizinische Indikation angenommen, bei anderen diese definitionsgemäß ausgeschlossen oder zumindest für möglich gehalten.

Dieser Auffassung wurde einerseits dadurch Rechnung getragen dass die Umsätze gesplittet wurden und zwar in jene, bei denen die medizinische Indikation nachvollziehbar war (siehe Tz.1 des Berichtes vom 29.7.2014), jene bei denen sie ausgeschlossen war und jene, bei denen sie zumindest denkbar war. Bei letzteren handelt es sich um die Augenlidstraffung (Blepharoplastik), die Bauchdeckenstraffung, die Laserbehandlung, die Fettabsaugung, die Oberlid-und Unterlidstraffung, die Oberlidstraffung und die äußere Nasenkorrektur (Rhinoplastik). Die BP schilderte in den entsprechenden Tz. des Berichtes welcher medizinische Grund theoretisch für die entsprechende Maßnahme vorgelegen haben könnte und teilte das Entgelt im Verhältnis 80:20 in steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen auf.

Dem im Vorlageantrag erhobenen Vorwurf, die Bf. sei im Zuge der Betriebsprüfung nicht nach Unterlagen gefragt worden, aus denen die medizinische Notwendigkeit der einzelnen Behandlungen hervorgehe, wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes dadurch entgegengetreten, dass der Bf. die Möglichkeit eingeräumt wurde, *für jedes Jahr gesondert, für jede Behandlungsmethode (siehe die Tz. 2-22) zu jedem vereinnahmten Betrag die medizinische Indikation zu erläutern* (vgl. den Vorhalt vom 22.9.2016).

Der Versuch, die medizinische Notwendigkeit aller Behandlungsfälle für den gesamten Prüfungs-und Nachschauzeitraum an Hand anonymisierter Honorarnoten für das Jahr 2008 nachzuweisen schlägt fehl:

Die Bf. hat dem Schätzungsergebnis nichts anderes entgegensetzen als die völlig unglaubwürdige und unrealistische Behauptung, sämtliche von ihr im Prüfungs-und Nachschauzeitraum erbachten Leistungen seien medizinisch indiziert gewesen.

Zum einen hätte die Bf. sehr wohl, wollte sie dem Schätzungsergebnis wirksam entgegengetreten, diesen Nachweis im Rahmen ihrer Offenlegungs-und Mitwirkungspflicht für jedes Jahr der Schätzung erbringen müssen. Gerade weil sie sich auf ihre Verschwiegenheitspflicht beruft und damit der behördlichen Ermittlungspflicht eine Grenze gesetzt ist (vgl. VwGH vom 15.12.2009, 2006/13/0136).

Auch besteht nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine erhöhte Mitwirkungspflicht, wenn Behauptungen des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (z.B VwGH vom 30.9.2004, 2004/16/0061).

Es genügt daher keineswegs eine sog. "Analogie", wie die Bf. in ihrem Schreiben vom 7.11.2016 vorbringt. Dies würde bedeuten, dass in jedem Jahr die gleiche Anzahl von Behandlungen durchgeführt worden wären, Patienten mit den gleichen Anamnesen und Symptomen behandelt worden wären und alle Behandlungsmethoden in gleichem Umfang angewendet worden wären und daher auch die vereinnahmten Honorare in jedem Jahr völlig gleich gewesen wären. Dies erscheint jedoch nach den Erfahrungen des täglichen Lebens völlig unrealistisch.

Zu verweisen ist darauf, dass hinsichtlich der Höhe Schätzung der Jahre 2013 und 2014 kein Einwand erhoben wird, ebenso nicht gegen die Höhe der Vorsteuern und den Verweis der Betriebsprüfung auf Vergleichsbetriebe. Dass es solche offenbar gibt, ist ein Indiz, dafür, dass andere Fachärzte für, plastische, ästhetische und rekonstruktive Chirurgie sehrwohl neben umsatzsteuerfreien auch umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigen.

Natürlich kann nicht ausgeschlossen werden, dass es Fachärzte mit entsprechender Spezialisierung gibt, die ausschließlich Behandlungen im Sinne einer Heilbehandlung durchführen.

Die Behauptung der Bf. allerdings, alle von ihr im Prüfungs- und Nachschauzeitraum durchgeführten Behandlungen medizinisch indiziert gewesen seien, wird auch durch einen Blick auf die Homepage der Bf. auf www.xy.at relativiert. Dort ist vor allem von Ästhetik die Rede. So verspricht die Bf. besonders natürliche, dauerhafte ästhetische Resultate und glückliche Patienten.

Aus der Homepage ist der Eindruck zu gewinnen, dass die Bf. selbst ihr Hautbetätigungsfeld im ästhetischen Bereich sieht. Sie bezeichnet sich als "Ihre Spezialistin für die Brust" (Brustvergrößerung) und "Ihre Spezialistin für das Gesicht" mit Spezialisierung auf Facelifting, Lidstraffung und Faltenbehandlung. Sie verspricht "Ästhetik nach Konzept". Auch kann man Beispiele von "Gesichtsverjüngungen" betrachten und Kommentare lesen, wie Frauen wieder "glücklich" wurden.

Zur anonymisierte Aufstellung der Behandlungen (siehe Schreiben vom 7.11.2016) ist festzuhalten, dass die einzelnen Behandlungen, entgegen dem Vorhalt vom 22.9.2016 nicht durch eine betragsmäßige Entsprechung ergänzt wurden. Eine Überprüfung der Schätzung oder Anpassung des Schätzungsergebnisses ist daher, auch für das Jahr 2008, nicht möglich.

Weiters erschöpft sich die Aufstellung zum Teil auf die Diagnose ohne dass daraus eine Krankheit mit entsprechendem Leidensdruck zu erkennen wäre, die eine Heilbehandlung erforderlich macht.

Dies betrifft etwa die sehr allgemein gehaltenen Diagnosen

"Gesichtsfeldeinschränkung" (Tz. 18,19,20,2), "Cutis laxa post pondum damnum", "psychologische Indikation" (z.B. Tz 9), Spannungskopfschmerz, "psychische Belastung" (z.B. Tz 6), "Selbstwertdefizit" (Tz. 11), Korrekturoperation nach insuffizienter auswärtiger Operation (Tz. 2, Tz. 21), ,

Die medizinische Notwendigkeit der Behandlungen im Sinne einer **Heilbehandlung einer Krankheit** ist nicht durch eine Anhäufung medizinischer Fachausdrücke erwiesen.

Die Betriebsprüfung hat bei einigen Behandlungen, nämlich jenen nach den Tz. 2, 5, 14, 15, 18, 19 und 21 eine teilweise medizinische Indikation angenommen und daher das Entgelt im Verhältnis 80 (steuerpflichtig):20 (steuerfrei) gesplittet.

Da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse davon auszugehen ist, dass der Tätigkeitsschwerpunkt der Bf. hauptsächlich im Bereich der ästhetischen Chirurgie liegt,

erscheint eine Aufteilung der Umsätze mit mehrheitlich steuerpflichtigen Leistungen plausibel.

Die Bf. bringt jedoch vor, dass sämtliche ihrer Leistungen medizinisch indiziert und damit steuerfrei gewesen seien. Da dieser Standpunkt nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nach dem bereits Gesagten vollkommen realitätsfremd ist und eine Überprüfung mangels Bezug zu konkreten Honorarnoten nicht möglich ist, kommt der Schätzung der Betriebsprüfung ein höherer Grad an Wahrscheinlichkeit zu, sodass das Schätzungsergebnis unverändert bleibt.

Wie auch der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent (vgl. z.B. VwGH vom 23.2.2012, 2009/17/0127).

Ergänzend ist auszuführen, dass die höchsten Umsätze im Jahr 2008 lt. Bericht Tz. 7 im Bereich "Brustvergrößerung" erzielt wurden (€ 57.740.-).

Auf der Internetseite www.implantate.org ist dazu folgendes zu lesen:

Viele Frauen ziehen eine Brust-OP in Erwägung, weil sie mit Form und/oder Größe unzufrieden sind. Eine Brustvergrößerung aus dieser Motivation bringt zwar eine (subjektiv empfundene) Verbesserung des Aussehens mit sich, aber keinen direkten gesundheitlichen Nutzen. Deswegen verweigern die Krankenkassen die Kostenübernahme bei rein ästhetischer Indikation.

Anders liegt der Fall bei einer sogenannten Brustfehlbildung: hier liegt eine Erktrankung per definitionem vor und das Erscheinungsbild der Brust kann auch aus ärztlich-objektivierbarer Sicht so belastend für die Patientin sein, dass eine Brustoperation empfohlen wird. Dies ist vor allem deswegen von Bedeutung, weil in solchen Fällen die Kriterien für eine Erstattungsfähigkeit des Eingriffs bei den Krankenkassen gegeben sein können.

Die von der Bf. für zumindest fünf Fälle angeführte Diagnose einer postpartalen Mammahypoplasie wird auf ebendieser Internetseite als Anwendungsfall einer ästhetisch-chirurgischen Brusttherapie nach einem ästhetisch bedeutsamen Volumenverlust bezeichnet. Lediglich die tubuläre Brust könnte demnach, allerdings je nach deren Ausprägung, als Krankheit anzusehen sein. Da jedoch auch in diesem Fall nähere diesbezügliche Angaben fehlen und überdies kein Bezug zu einem bestimmten Honorar herstellbar ist, war eine Änderung des Schätzungsergebnisses nicht möglich.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Februar 2017

