

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R in der Beschwerdesache Bf., B, vertreten durch BMG - SteuerberatungsgesellschaftmbH, Stadlweg 23, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 25.08.2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling vom 31.07.2014 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2012, Umsatzsteuerfestsetzung betreffend die Monate 2-12 für 2013, die gem. § 253 BAO auch als gegen den Jahresbescheid vom 1.7.2015 gerichtet gilt und gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid betreffend die Monate 1-5 für 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die von der Bf. in den vom Spruch umfassten Jahren bzw. Zeiträumen erzielten Umsätzen der Umsatzsteuer zu unterziehen sind.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat dies im Erkenntnis vom 22.2.2017, RV/71044469/2015 zunächst für die Jahre 2008 bis 2012 unter Hinweis auf diverse Judikatur mit der Begründung verneint, dass auch schon vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2012 nur Umsätze aus der Heilbehandlung eines Arztes steuerfrei gewesen seien. Hinsichtlich der Qualifikation der Umsätze der Bf. in den Jahren 2008 bis 2014 als solche aus Heilbehandlung und andere, folgte das BFG den Feststellungen der Betriebsprüfung im Bericht vom 29.7.2014.

Die Revision wurde zugelassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hob infolge der ordentlichen Revision vom 25.4.2017 das Erkenntnis des BFG mit Erkenntnis vom 13.9.2017, Ro 2017/13/0015 im Umfang der Anfechtung (soweit es die Umsatzsteuer betrifft) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. Gegenstand dieses Verfahrens ist daher wiederum die Beschwerde vom 25.8.2015 gegen die Bescheide vom 31.7.2014 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2012, sowie Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Februar bis Dezember 2013 und Jänner bis Mai 2014. Da bezüglich 2013 bereits am 1.7.2015 der Jahresbescheid ergangen ist, gilt die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid gerichtete Beschwerde gem. § 253 BAO auch als gegen den später ergangenen Jahresbescheid gerichtet.

Der Verwaltungsgerichtshof erkannte, kurz zusammengefasst, dass für die Umsätze der Jahre 2008 bis 2012 eine Prüfung, ob es sich dabei Umsätze aus einer Heilbehandlung oder andere handle, zu unterbleiben habe. Es könne nicht in Abrede gestellt werden, dass die Bf. in diesem Zeitraum jedenfalls Umsätze als Ärztin tätigte.

Erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 wurde § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 den unionsrechtliche Vorgaben angepasst (Art. 13 Teil A Abs. 1 lit. c der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977).

Wörtlich führt der VwGH aus:

Die bald danach erfolgte Änderung in § 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994, mit der zum Erfordernis einer „Tätigkeit als Arzt“ erstmals auch im nationalen Recht die Befreiungsvoraussetzung der „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ hinzutrat, wurde in der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2012 als „Anpassung der Formulierung des Befreiungstatbestandes an die unionsrechtlichen Vorgaben“ erläutert, mit der „klargestellt“ werde, dass Leistungen „durch einen Angehörigen der im Gesetz genannten Berufsgruppen“ nur dann befreit seien, „wenn sie Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin darstellen“.

Diese Rechtsprechung hat zur Folge, dass die Umsätze der Jahre 2008 bis 2012 jedenfalls als von der Umsatzsteuer befreit zu veranlagten sind.

Auf die beiliegenden Berechnungsblätter wird verwiesen.

Hinsichtlich der Umsätze der Jahre 2013 und 2014 wäre grundsätzlich auf Grund der nunmehr geänderten Gesetzeslage eine Differenzierung dahingehend, ob sämtliche Umsätze der Bf. solche aus Heilbehandlungen sind, möglich.

In der Fassung des insoweit am 15. Dezember 2012 in Kraft getretenen AbgÄG 2012 sind nämlich steuerfrei nur „die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Tätigkeit als Arzt [...]

durchgeführt werden“.

Für die Jahre 2013 und 2014 führt der Verwaltungsgerichtshof in der Rz 35 folgendes aus:

"In Bezug auf die Streitjahre 2008 bis 2012 hat das Bundesfinanzgericht daher die Rechtslage verkannt. Diese Rechtswidrigkeit wirkt sich auch auf die Folgejahre aus, weil auch auf sie der vom Prüfer für das Jahr 2008 errechnete Prozentsatz an Behandlungen ohne therapeutische Zielsetzung angewendet wurde. Hinzu kommt freilich in verfahrensrechtlicher Hinsicht, dass die Übertragung dieses Prozentsatzes auf die Jahre 2009 bis 2014 - statt einer Auseinandersetzung mit den Inhalten der Honorarnoten dieser Jahre - aus den Gründen, die das Bundesfinanzgericht gegen die Beschränkung der Revisionswerberin auf eine Erörterung der Honorarnoten des Jahres 2008 ins Treffen führte, nicht in Betracht kommen konnte. Zu verweisen ist schließlich auch darauf, dass Fragen nach der medizinischen Indikation chirurgischer Eingriffe keine solchen sind, bei denen sich Behauptungen des behandelnden Arztes mit dem im Internet erworbenen Wissen eines medizinischen Laien widerlegen lassen (vgl. dazu die letzte der oben wiedergegebenen Aussagen des EuGH im Urteil PFC Clinic; aus der deutschen Entscheidungspraxis die Urteile des BFH vom 4. Dezember 2014, V R 16/12 und V R 33/12)".

Grundsätzlich ist es daher an der Bf. gelegen, sofern sie Umsätze tätigt, die nicht einer Heilbehandlung zuzuordnen sind, diese auch als zu versteuernde Umsätze zu erklären.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2013 wurden steuerfreie Umsätze gem. § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 i.H. von € 623.162,51 und in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2014 solche gem. § 6 Abs. 1 Zif. 19 UStG 1994 i.H. von € 693.807,90 erklärt.

Zu versteuernde Umsätze wurden lediglich aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Aus verfahrensökonomischen Gründen und um der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes möglichst rasch zum Durchbruch zu verhelfen, geht das Bundesfinanzgericht für 2013 von den erklärten Umsätzen aus.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen (Kz 000)	€ 628.764,33
davon steuerfrei (Kz 020)	- € 623.764,33
10 % ermäßigter Steuersatz	€ 5.601,82

Betreffend das Jahr 2014 ist der Einkommensteuerfestsetzungsbescheid für die Monate Jänner bis Mai angefochten. Die Jahreserklärung wurde bereits beim Finanzamt eingereicht, ein Jahresbescheid ist bis dato noch nicht ergangen.

Die Umsätze für diesen Zeitraum wurden lt. Bericht vom 29.7.2014 im Schätzungsweg mit € 200.000.- angenommen. Da die tatsächlichen (erklärten) Umsätze weit darüber liegen und die Umsatzsteuerschuld auf Grund der ärztlichen Tätigkeit nunmehr € 0.- beträgt, sowie die Jahresveranlagung noch zu erfolgen hat, hält das Bundesfinanzgericht an den für diesen Zeitraum geschätzten Umsätzen fest.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden (noch) nicht berücksichtigt. Dies kann im Zuge der Jahresveranlagung erfolgen.

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	€ 200.000,00
davon steuerfrei	- € 200.000,00

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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 fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die dem Beschwerdeverfahren zu Grunde liegende Rechtsfrage, nämlich, ob auch bereits vor Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2012 nur die Umsätze aus einer Heilbehandlung gem. § 6 Abs. 1 Ziz 19 UStG 1994 steuerbefreit waren, wurde durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13.9.2017, Ro 2017/13/0015 geklärt.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 15. November 2017