

"Zahnaufhellungen" werden nicht zusätzlich belastet

Der BFH hat entschieden, dass Zahnaufhellungen (sog. Bleaching), die ein Zahnarzt zur Beseitigung behandlungsbedingter Zahnverdunkelungen vornimmt, umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen sind. Das Umsatzsteuergesetz sehe die Befreiung für "eine medizinische Maßnahme ästhetischer Natur zur Beseitigung negativer Folgen einer Vorbehandlung" vor. (Solche Aufhellungen werden zum Beispiel nach einer Wurzelbehandlung vorgenommen.)

Quelle: Wolfgang Büser

Umsatzsteuerliche Behandlung der Einnahmen eines Zahnarztes aus Zahnaufhellungen

Gericht: BFH

Datum: 19.03.2015

Aktenzeichen: V R 60/14

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2015, 14871

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Schleswig-Holstein - 09.10.2014 - AZ: 4 K 179/10

Rechtsgrundlagen:

Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c

Richtlinie 2006/112/EG Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c

UStG § 4 Nr. 14 Satz 1

FGO § 118 Abs. 2 , § 135 Abs. 2

FGO § 118 Abs. 2

Fundstellen:

BFHE 249, 562 - 564

AMK 2015, 12

BB 2015, 1365

BB 2016, 1054-1055

BBK 2015, 536-537

BFH/NV 2015, 939-940

BFH/PR 2015, 248

BStBl II 2015, 946-947

DB 2015, 6

DStR 2015, 1001-1002
DStRE 2015, 697
DStZ 2015, 499
GesR 2015, 557
GStB 2015, 31
HFR 2015, 689-690
KÖSDI 2015, 19351
MwStR 2015, 362
MwStR 2015, 494-495
NVwZ 2015, 9
NWB 2015, 1445
NWB direkt 2015, 543
NZG 2015, 7
PFB 2015, 151
RdW 2015, 431-432
StB 2015, 176
StBW 2015, 523-524
StBW 2015, 533
SteuK 2015, 260
StuB 2015, 436
StX 2015, 312
UR 2015, 480-481
UStB 2015, 145
UVR 2015, 196
ZMGR 2015, 278-279

BFH, 19.03.2015 - V R 60/14

Amtlicher Leitsatz:

Zahnaufhellungen (Bleaching), die ein Zahnarzt zur Beseitigung behandlungsbedingter Zahnverdunklungen vornimmt, sind steuerfreie Heilbehandlungen.

Tenor:

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 9. Oktober 2014 4 K 179/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Gründe

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GbR, erbrachte in den Streitjahren 2005 und 2007 zahnärztliche Leistungen. Im Anschluss an bestimmte medizinisch indizierte zahnärztliche Behandlungen (z.B. Wurzelkanalbehandlungen) wurde bei einigen Patienten eine Zahnaufhellung (sog. Bleaching) an den zuvor behandelten Zähnen durchgeführt.
- 2 Für die Leistungen der Zahnaufhellung berechnete die Klägerin den betroffenen Patienten im Streitjahr 2005 ein Entgelt von 286 € und im Streitjahr 2007 von 226 €, ohne Umsatzsteuer gesondert in Rechnung zu stellen. In den Umsatzsteuererklärungen behandelte sie diese Leistungen als steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (UStG).
- 3 Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) davon aus, dass die Klägerin mit der Zahnaufhellung umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht habe und erließ am 27. April 2010 entsprechend geänderte Steuerbescheide.
- 4 Die dagegen gerichteten Einsprüche hatten keinen Erfolg.
- 5 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 251 veröffentlichten Urteil statt: Zahnaufhellungsbehandlungen wie im Streitfall seien nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerbefreit.
- 6 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision. Es macht die Verletzung materiellen Rechts geltend. Eine Heilbehandlung liege nicht bereits deshalb vor, weil eine vorherige Heilbehandlung ursächlich für eine optische Beeinträchtigung des behandelten Zahnes sei.
- 7 Das FA beantragt,

das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 9. Oktober 2014 4 K 179/10 aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Revision zurückzuweisen.
- 9 Sie bezieht sich im Wesentlichen auf die Gründe des FG-Urteils und weist ergänzend daraufhin, dass eine Krankheits- oder Gesundheitsbehandlung erst mit der Wiederherstellung des ursprünglich gesunden Zustands abgeschlossen sei.

II.

- 10 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Zahnaufhellungsbehandlungen im Streitfall steuerfreie Heilbehandlungen sind.

11

3

1. Nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung sind Umsätze aus der Tätigkeit u.a. als Zahnarzt steuerfrei. Entsprechend Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) wie auch gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b und c der Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem 2006/112/EG (MwStSystRL) setzt die Steuerfreiheit eine Heilbehandlung voraus (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs — BFH— vom 4. Dezember 2014 V R 16/12 , BFH/NV 2015, 645, Rz 10, m.w.N.).

- 12** a) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dienen der Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Sie müssen einen therapeutischen Zweck haben. Hierzu gehören auch Leistungen zum Zweck der Vorbeugung und zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit. "Ärztliche Leistungen", "Maßnahmen" oder "medizinische Eingriffe" zu anderen Zwecken sind keine Heilbehandlungen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. August 2011 V R 27/10 , BFHE 235, 58, BFH/NV 2011, 2214 [BFH 18.08.2011 - V R 27/10] , [BFH 18.08.2011 - V R 27/10] Rz 14, m.w.N., und in BFH/NV 2015, 645, Rz 11). Auch ästhetische Behandlungen sind Heilbehandlungen, wenn diese Leistungen dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union —EuGH— PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198 , Leitsatz erster Gedankenstrich; BFH-Urteile in BFH/NV 2015, 645 [BFH 04.12.2014 - V R 16/12] , Rz 10 bis Rz 13, und vom 4. Dezember 2014 V R 33/12 , BFH/NV 2015, 648).
- 13** b) Die Steuerbefreiung ist indes nicht auf solche Leistungen beschränkt, die unmittelbar der Diagnose, Behandlung oder Heilung einer Krankheit oder Verletzung dienen. Sie erfasst auch Leistungen, die erst als Folge solcher Behandlungen erforderlich werden, seien sie auch ästhetischer Natur (Folgebehandlung). So verhält es sich, wenn die medizinische Maßnahme dazu dient, die negativen Folgen der Vorbehandlung zu beseitigen. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH (Urteil PFC Clinic, EU:C:2013:198 , Rz 26, m.w.N.), wonach eine therapeutische Zweckbestimmtheit einer Leistung nicht in einem besonders engen Sinne zu verstehen sei.
- 14** 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG die Steuerfreiheit der Leistungen der Klägerin zutreffend bejaht.
- 15** a) Die Klägerin hatte mit den Zahnbehandlungen steuerfreie sonstige Leistungen erbracht. Diese Zahnbehandlungen, die jeweils eine Verdunklung des behandelten Zahnes zur Folge hatten, waren medizinisch indiziert. Als Heilbehandlung waren diese zahnärztlichen Leistungen deshalb nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfrei.
- 16** b) Die als Folge dieser Zahnbehandlungen notwendig gewordenen Zahnaufhellungsbehandlungen —als ästhetischer Eingriff— sind ebenfalls nach § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG steuerfrei.
- 17** Der Eingriff ästhetischer Natur war im Streitfall medizinisch erforderlich. Zwar hatte die Zahnaufhellungsbehandlung nach den tatsächlichen Feststellungen des FG im Streitfall ausschließlich eine optische Veränderung des Zahnes (Aufhellung) zur Folge. Gleichwohl erfolgte der Eingriff nicht zu rein kosmetischen Zwecken. Nach den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG dienten die Zahnaufhellungen dazu, die infolge der Vorschädigung eingetretene Verdunklung der Zähne zu behandeln. Damit standen die Zahnaufhellungsbehandlungen im Streitfall in einem sachlichen Zusammenhang mit den vorherigen Behandlungen, weil sie deren negative Auswirkungen (Verdunklung) zu beseitigen bezweckten.
- 18** c) Für die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG ist unerheblich, dass die Zahnaufhellungsleistungen von der GbR (Klägerin) erbracht worden sind. Da die Steuerbefreiung personenbezogen ist und nur davon abhängt, dass es sich um ärztliche oder artzähnliche

Leistungen handelt, die —wie im Streitfall— von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen, kommt es nicht auf die Rechtsform an, unter der die Heilbehandlungsleistungen erbracht werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15. März 2007 V R 55/03 , BFHE 217, 48 [BFH 01.02.2007 - V R 41/04] , BStBl II 2008, 31 [BFH 15.03.2007 - V R 55/03] , [BFH 15.03.2007 - V R 55/03] unter II.1.a, m.w.N.).

19 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO .

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.