
Datum: 21.02.2001
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 4716/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2001:0221.12K4716.98.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger aufgelegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob von der Klägerin bzw. ihrem Tochterunternehmen erbrachte arbeitsmedizinische Untersuchungsleistungen umsatzsteuerfrei sind.

2

Der Kläger ist ein eingetragener Verein. Mitglieder sind im wesentlichen verschiedene Bauberufsgenossenschaften. Für die Streitjahre sind maßgebend die Satzungen vom 05.09.1983 und vom 11.08.1994. Nach der Satzung vom 05.09.1983 ist Vereinszweck der Betrieb eines berufsgenossenschaftlichen arbeitsmedizinischen Dienstes zur Durchführung der Aufgaben nach § 3 des Gesetzes über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit - ASiG - sowie die Förderung von Arbeitsschutz und Unfallverhütung. Nach der Satzung vom 11.08.1994 ist Vereinszweck die Förderung der Arbeitsmedizin, Arbeitssicherheit und anderer Maßnahmen für die Gesundheitsvorsorge im Rahmen der den Mitgliedern obliegenden Aufgaben einschließlich der Einrichtung und des Betriebes geeigneter Dienste sowie die Förderung der gesetzlichen Aufgaben der Berufsgenossenschaften, insbesondere durch Förderung von Gesundheitsvorsorge und Arbeitssicherheit.

3

Der Kläger betrieb bis zum 31.12.1993 selbst einen überbetrieblichen arbeitsmedizinischen und sicherheitstechnischen Dienst. Mit der Rahmenvereinbarung vom 02.11.1993 übertrug der Kläger die Führung dieses Dienstleistungsbetriebs nebst Umlaufvermögen, Rechnungsabgrenzungsposten und damit zusammenhängenden Verbindlichkeiten auf die

4

Firma C GmbH mit Wirkung zum 01.01.1994. Der Kläger ist alleiniger Gesellschafter der C GmbH. Zwischen ihm und der GmbH besteht unstreitig eine umsatzsteuerliche Organschaft.

Im Rahmen des arbeitsmedizinischen und sicherheitstechnischen Dienstes werden arbeitsmedizinische Untersuchungen von Arbeitnehmern und Stellenbewerbern, arbeitsmedizinische und sicherheitstechnische Beratungen und Untersuchungen bei Unternehmern und anderen Arbeitgebern erbracht. Zum Zwecke der Durchführung arbeitsmedizinischer Untersuchungen unterhält der Kläger 170 feste medizinische Zentren und 20 Klinikmobile, in denen sich die entsprechenden medizinischen Untersuchungsgeräte befinden. Insgesamt sind etwa 500 Ärzte für den Kläger bzw. die C GmbH tätig. Untersuchte Personen sind überwiegend gesetzlich sozialversicherte Arbeitnehmer und zum geringeren Teil nicht sozialversicherte Personen, insbesondere nicht sozialversicherte Bedienstete des öffentlichen Dienstes. Grundlage für die Durchführung der Untersuchungen ist in erster Linie § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG; daneben erfolgen Untersuchungen aufgrund weiterer Vorschriften, wie der Gesundheitsschutz - Bergverordnung, der Bergverordnung, des Gentechnikgesetzes, des Jugendarbeitsschutzgesetzes, der Strahlenschutzverordnung, der Röntgenverordnung sowie aufgrund weiterer arbeitsschutzrechtlicher Vorschriften. Im einzelnen wird insoweit auf die Aufzählung in der Klageschrift (Bl. 5 GA) Bezug genommen. 5

Die Klägerin erbringt ihre Leistungen gegen Entgelt. Die Abrechnungen erfolgen gegenüber dem jeweiligen arbeitgebenden Unternehmen bzw. sonstigen Arbeitgebern, soweit sie nicht von den Berufsgenossenschaften übernommen werden. Die Krankenkasse und die Arbeitnehmer sind in das Abrechnungsverfahren nicht einbezogen und zahlen keine Entgelte. 6

In den Streitjahren differenzierten der Kläger bzw. die C GmbH die Leistungserbringung und das Abrechnungsverfahren wie folgt: 7

Mit Auftraggebern, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, vereinbarten sie, daß alle Leistungen als einheitliche Gesamtleistung erbracht werden sollten, für die ein einheitlicher Gesamtpreis berechnet wurde. Die Abrechnungen erfolgten dementsprechend jeweils mit einem Gesamtpreis, für den jeweils im vollem Umfang die Umsatzsteuer ausgewiesen wurde. 8

Mit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen wurde vereinbart, daß die jeweiligen Leistungen als Einzelleistungen erbracht und abgerechnet werden sollten. Dabei wurden allgemeine arbeitsmedizinische Vorsorgeuntersuchungen, die arbeitsmedizinische Beurteilung und Beratung der Arbeitnehmer und die Erfassung und Auswertung der Untersuchungsergebnisse sowie spezielle arbeitsmedizinische Vorsorgeuntersuchungen als umsatzsteuerfrei behandelt. Alle übrigen Leistungen wurden zuzüglich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. 9

Dieser Vertrags- und Abrechnungspraxis vorausgegangen war eine Anfrage des Klägers an die Oberfinanzdirektion Köln bezüglich der Frage der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG für die als umsatzsteuerfrei behandelten Untersuchungsleistungen. Mit Schreiben vom 08.12.1992 teilte die OFD Köln hierzu mit, daß nicht alle Aufgaben, die ein Betriebsarzt nach § 3 ASiG zu erfüllen habe, Leistungen i. S. des § 4 Nr. 16 c UStG darstellten, die eng mit dem Betrieb einer Einrichtung ärztlicher Befunderhebung verbunden seien. Lediglich die unter § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG aufgeführten Leistungen (arbeitsmedizinische Untersuchungen der Arbeitnehmer) erfüllten diese Voraussetzung. Entscheidend für die Anwendung der Befreiungsvorschrift sei weiterhin, daß die Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG eine selbständige Hauptleistung im umsatzsteuerlichen Sinne darstellten. Maßgebend sei in diesem Zusammenhang das jeweilige Vertragsverhältnis zwischen dem Kläger und den Leistungsempfängern. Siehe dieses beispielsweise die generelle Übernahme aller 10

Verpflichtungen durch das ASiG gegen Pauschalentgelt vor, so liege eine unteilbare einheitliche Leistung vor, die nicht steuerbefreit sei. Würden dagegen Aufgaben nach dem ASiG tatsächlich von verschiedenen Unternehmern erfüllt, so könne für den Unternehmer, der ausschließlich die Aufgabe nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG wahrnehme, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 c UStG in Betracht kommen.

Daraufhin erklärte der Kläger erstmals für Dezember 1992 nach § 4 Nr. 16 c UStG steuerfreie Umsätze. Eine für Dezember 1992 durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung des Beklagten und auch eine steuerliche Betriebsprüfung des Finanzamts für Großbetriebsprüfung T für 1989 bis 1992 führten insoweit zu keiner Beanstandung. 11

Mit Schreiben vom 19.11.1993 erteilte der Beklagte eine durch den zuständigen Sachgebietsleiter unterzeichnete verbindliche Auskunft des Inhalts, daß der generelle und pauschale Nachweis, den die statistischen Unterlagen des Klägers zulassen, als Nachweis i. S. des § 4 Nr. 16 c UStG i. V. m. § 4 Nr. 15 b UStG ausreiche. Der Antrag auf verbindliche Auskunft und deren Begründung sind bezogen auf die 40 %-Grenze in § 4 Nr. 16 c UStG. 12

Für die Streitjahre erklärte der Kläger folgende Besteuerungsgrundlagen und sich daraus ergebenden Umsatzsteuern: 13

	1993	1994	1995	1996
--	------	------	------	------

				Ersterklärung	berichtigte Erklärung
Umsätze 15%	132.555.560,00	127.235.312,00	128.177.072,00	155.836.512,00	129.426.374,00
Umsätze 14%	37.772,00	- 239.793	- 192.483,00	- 81.492,00	- 81.492,00
Umsätze 7%	585,00	5.047	145.120,00	259,00	259,00
Umsätze steuerfrei	4.563.759,00	17.572.943,00	25.064.100,00	0,00	30.371.659,00
Vorsteuern	3.699.752,86	3.556.774,72	3.707.391,36	4.909.381,43	3.982.087,98
Umsatzsteuer	16.188.916,07	15.495.304,43	15.603.707,55	18.535.704,60	15.501.477,40

Für die Streitjahre 1994 folgte der Beklagte den Erklärungen mit den Mitteilungen vom 07.02.1995 und vom 04.09.1995. Für 1995 setzte der Beklagte mit dem unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 11.12.1996 die Umsatzsteuer in geringfügiger Abweichung von der Erklärung mit 15.604.013,00 DM fest. 16

Erstmals im Rahmen der Besteuerung für 1996 vertrat der Beklagte die Ansicht, daß die Untersuchungsleistungen nicht unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 c UStG fielen. Er erteilte am 04.06.1997 die Abrechnung für die ursprüngliche Steuererklärung für 1997. Mit Bescheid vom 07.07.1997 lehnte er die Änderung nach Maßgabe der berichtigten Erklärung vom 16.05.1997 ab. Mit den Umsatzsteuerbescheiden vom 15.09.1997 änderte der Beklagte die Steuerfestsetzungen für die Streitjahre 1993 und 1995, in dem er die bisher als 17

steuerfrei behandelten Umsätze in vollem Umfang als der der Umsatzsteuer zu 15 v. H. unterliegende Bruttoumsätze behandelte und die Umsatzsteuer entsprechend erhöhte.

Der Einspruch gegen die Änderungsbescheide und den Bescheid über die Ablehnung der Änderung der Steuerfestsetzung für 1996 hatte lediglich insoweit Erfolg, als der Beklagte für die Streitjahre für 1993 bis 1995 bisher nicht berücksichtigte Vorsteuern erfaßte, die anteilig auf die bisher als steuerfrei behandelten Umsätze entfielen und deshalb nicht abgezogen worden waren. Für 1996 waren die entsprechenden Vorsteuern bereits berücksichtigt. 18

Zur Begründung der Zurückweisung der Einsprüche im übrigen führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 20.05.1998 aus, die Frage der Steuerfreiheit für betriebsärztliche Leistungen nach § 3 Abs. 1 ASiG sei in bundeseinheitlicher Abstimmung verneint worden. Ein auf dem Gebiet der Gesundheitsvorsorge und Sicherheitstechnik tätiges Unternehmen, das von einem anderen Unternehmer vertraglich mit der Wahrnehmung der Aufgaben nach § 3 Abs. 1 ASiG beauftragt werde, könne nicht als Einrichtung ärztlicher Diagnostik oder Befunderhebung i. S. der Steuerbefreiungsvorschrift angesehen werden. Dies gelte auch dann, wenn von den in § 3 Abs. 1 ASiG genannten Aufgaben lediglich die Aufgabe übertragen werde, die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten. Eine Einrichtung der ärztlichen Heilbehandlung, Diagnostik und Befunderhebung i. S. des § 4 Nr. 16 c UStG müsse mit den in § 4 Nr. 16 Satz 1 UStG genannten Krankenhäusern und Diagnosekliniken vergleichbar sein. Gemeinsam sei diesen Einrichtungen insbesondere die Eigenschaft, daß die ärztliche Heilbehandlung innerhalb von speziell dafür ausgestatteten Gebäuden mit fester räumlicher Umschließung stattfinde. Abschnitt 97 Abs. 1 UStR definiere Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik als Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen. Durch die Verwendung des Begriffes "in denen" bringe der Richtliniengeber zum Ausdruck, daß eine nach § 4 Nr. 16 c UStG begünstigte Leistung nur dann vorliege, wenn die Leistung in einer festen Einrichtung, z. B. Klinik, Ambulanz, Praxis oder Labor etc. erbracht werde. Somit reiche es zur Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift nicht aus, daß 20 Klinomobile zur Verfügung ständen, mit denen die Angestellten des Klägers zu Betrieben fahren, um die Leistungen nach § 3 Abs. 1 ASiG zu erbringen. Ebenso wenig reiche die Unterhaltung von 170 festen medizinischen Zentren aus, da die Leistungen nach § 3 Abs. 1 ASiG typischerweise im Betrieb des Auftraggebers erbracht würden. 19

Weiter wird in der Einspruchsentscheidung ausgeführt, daß der Kläger sich auch nicht auf die Grundsätze von Treu und Glauben berufen könne. Ihm seine keine verbindliche Zusage des Beklagten erteilt worden, daß die streitigen Umsätze steuerfrei seien. 20

Mit der Klage macht der Kläger geltend, der Beklagte habe zu Unrecht die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 c UStG versagt. Entgegen der Ansicht des Beklagten unterhalte der Kläger Einrichtungen ärztlicher Diagnostik. Diagnose sei jede auf medizinischer Begutachtung beruhende Wertung (Hinweis auf BGH, NJW 1989, 2941, 2942). Mit der Verschiebung der ärztlichen Tätigkeit in den Bereich der Vorbeugung (Prophylaxe) habe sich die Frühdiagnostik entwickelt, unter die insbesondere Vorsorgeuntersuchungen zu subsumieren seien. Der Kläger bzw. die C GmbH führten Vorsorgeuntersuchungen durch. 21

Die Einrichtungen seien auch als solche der ärztlichen Befunderhebung anzusehen. Denn durch die vom Kläger bzw. der C GmbH erbrachten ärztlichen Leistungen werde der Zustand menschlicher Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten u. ä. festgestellt. 22

Der Kläger hält die Berufung des Beklagten auf die Abstimmungen der obersten Finanzbehörden nicht für stichhaltig, weil insoweit rechtliche Erwägungen, die diesen Abstimmungen zugrunde liegen, nicht erkennbar seien.

Für die weitere Argumentation, daß die Leistungen nur dann steuerfrei seien, wenn sie innerhalb von speziell dafür ausgestatteten Gebäuden mit fester räumlicher Umschließung erbracht würden, fehle jede gesetzliche Grundlage. Insoweit seien auch die Behauptungen der Einspruchsentscheidung sachlich unzutreffend, weil der Kläger in den Streitjahren ca. 170 fest eingerichtete medizinische Zentren unterhalten habe. Unstreitig sei weiter, daß die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht wurden. 24

Schließlich sei das Tatbestandsmerkmal "zugute kommen" in § 4 Nr. 16 c UStG erfüllt. Die vom Kläger als steuerfrei erklärten Untersuchungsleistungen seien unstreitig zu über 40 v. H. an Sozialversicherte erbracht worden. Unerheblich sei, wer zivilrechtlich Leistungsempfänger sei oder ob eine Kostenübernahme durch die Träger der Sozialleistungen erfolgt sei (Hinweis auf BFH, BStBl II 1997, 151 und 1998, 632). 25

Die begehrte Steuerbefreiung sei auch gemeinschaftsrechtlich konform. Die Befreiung nach Artikel 13 Abs. 1 b der 6. EG-Richtlinien beziehe sich auf "Leistungen, die aus einer Gesamtheit von ärztlichen Leistungen bestehen, die üblicherweise ohne Gewinnerzielungsabsicht in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie z. B. derjenigen des Schutzes der menschlichen Gesundheit, erbracht werden (Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 23.02.1988 Az. 353/85, EuGHE 1988, 817). Der Kläger erfülle diese Voraussetzungen. Die Steuerbefreiung sei nicht durch Abs. 2 b der Richtlinienbestimmung ausgeschlossen, da die Tätigkeit des arbeitsmedizinischen Dienstes unmittelbar unter die Steuerbefreiung falle und weil die Leistungen nicht nur dazu bestimmt seien, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen. 26

Weiter beruft der Kläger sich auf Treu und Glauben. Aus dem Schriftverkehr mit der Oberfinanzdirektion und den Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft gehe hervor, daß für die Leistungen des Klägers nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG die Steuerbefreiung gewährt worden sei. Zu verweisen sei hier insbesondere auf die Schreiben vom 08.12.1992 und vom 14.12.1994. Die Behandlung als steuerfrei seien weder von der Umsatzsteuersonderprüfung für Dezember 1992 noch von der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1989 bis 1992 beanstandet worden. In der Folgezeit hätten weitere Detailabstimmungen bezüglich der Steuerbefreiung mit der OFD Köln und dem Beklagten stattgefunden. Bei keiner dieser Bestimmungen sei von den Steuerbehörden die Anwendung des § 4 Nr. 16 c UStG für selbständige Untersuchungsleistungen angezweifelt worden. Erst mit Schreiben vom 20.02.1996 habe die OFD Köln mitgeteilt, daß man an der seinerzeitigen Auffassung nicht mehr festhalte. Die in diesem Schreiben gegebene Begründung für die Änderung der bisherigen Auffassung könne allerdings aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen BFH-Rechtsprechung nicht mehr aufrechterhalten werden. 27

Der Kläger beantragt, 28

die Einspruchsentscheidung vom 20.05.1998 und die Umsatzsteuerbescheide für 1993 bis 1995 vom 15.09.1997 aufzuheben sowie den Beklagten zu verpflichten, die Umsatzsteuer für 1996 nach Maßgabe der berechtigten Umsatzsteuererklärung vom 16.05.1997 festzusetzen, 29

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 30

Der Beklagte beantragt, 31

die Klage abzuweisen.

32

Der Beklagte verweist auf den Bericht der Großbetriebsprüfung vom 19.08.1998 sowie auf die Stellungnahme der OFD Düsseldorf vom 15.04.1998 (Bl. 94 - 96 GA). Weiter teilte er mit, daß das BFH-Urteil in BStBl II 1998, 632 sich hauptsächlich auf das Tatbestandsmerkmal "zugute kommen" beziehe und nicht zu einer Änderung der Rechtsauffassung im Streitfall führe. Die Leistungen des Klägers bzw. der C GmbH würden an den jeweiligen Arbeitgeber erbracht. Erforderlich sei nach der Rechtsprechung (Hinweis auf BFH in BStBl II 1997, 151), daß die Sozialversicherten in den Genuß der Leistungen kämen. Dies sei im Streitfall nicht der Fall, auch wenn die Leistungen im Ergebnis den Arbeitnehmern nützten.

33

Entscheidungsgründe

34

Die Klage ist unbegründet.

35

Der Beklagte hat im Ergebnis zu Recht die streitigen Umsätze aus den Untersuchungsleistungen als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Die streitigen Untersuchungsleistungen sind nicht nach § 4 Nr. 16 c UStG umsatzsteuerfrei.

36

1. Nach § 4 Nr. 16 c UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG fallenden Umsätzen steuerfrei die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulanten Pflege Kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn bei Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung die Leistungen unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden und im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 v. H. der Leistungen den in Nr. 15 b genannten Personen zugute gekommen sind. Bei den in Nr. 15 b genannten Personen handelt es sich um die Versicherten der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, die Empfänger von Sozialhilfe und die Versorgungsberechtigten der Kriegsopferversorgung bzw. der Träger der Kriegsopferfürsorge.

37

2. Allerdings erscheint ausgehend von ihrem Wortlaut die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 c UStG auf die streitigen Umsätze möglich. Die insoweit vom Beklagten in Anschluß an die Oberfinanzdirektion Köln und das Finanzministerium NRW vorgebrachten Gesichtspunkte können nicht durchgreifen. Entgegen dieser Ansicht scheitert die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift nicht schon am Begriff der "anderen Einrichtung" i. S. der Steuerbefreiungsvorschrift. Der Beklagte stützt seine Ansicht auf einen Umkehrschluß der Wortlautauslegung des Abschnitt 97 Abs. 1 UStR. Abgesehen davon, entspricht weder dieser Auslegungsweg den Grundsätzen der Methodik der Gesetzesauslegung, noch ist das Auslegungsergebnis nachvollziehbar. Im Gesetz gibt es für diese einengende Auslegung keinerlei Anhaltspunkt. Vielmehr ist aus der Rechtsprechung der EuGH, wonach der Begriff der "Einrichtung" nicht auf juristische Personen beschränkt ist, sondern auch natürliche Personen einschließt, die ein entsprechendes Unternehmen betreiben (EuGH-Urteil vom 07.09.1999 Rs. C-216/97 - Gregg, UR 1999, 419), zu schließen, daß der Begriff der Einrichtung nicht einengend auszulegen ist. Überdies unterhält der Kläger 170 feste medizinische Einrichtungen, in denen die betreffenden Untersuchungsleistungen durchgeführt werden. Darauf, ob auch oder typischerweise Leistungen im Betrieb des jeweiligen Arbeitgebers erbracht werden, kommt es in diesem Zusammenhang nicht an. Denn sofern es sich um ärztliche Untersuchungsleistungen handelt, hängen diese jedenfalls mit der Einrichtung der Untersuchungszentren bzw. Klinikmodelle eng zusammen. Die

38

übrigen in den Betrieben erbrachten Leistungen hat der Kläger ohnehin der Umsatzsteuer unterworfen.

Entgegen der Ansicht des Beklagten sind die Untersuchungsleistungen, die unstreitig durch Ärzte bzw. unter ärztlicher Aufsicht erbracht wurden, auch im vorangegangenen Kalenderjahr jeweils zu mindest 40 v. H. den in § 4 Nr. 15 b genannten Personen zugute gekommen. Das Tatbestandsmerkmal "zugute kommen" erfordert keine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen dem die Umsatzsteuerfreiheit seiner Leistungen begehrenden Unternehmer und der untersuchten Person. Vielmehr genügt es, wenn diese in den Genuß der fraglichen medizinischen Maßnahme gelangt (BFH-Urteil vom 02.04.1998 V R 66/97, BStBl 1998, 632, 633). Dies trifft im Streitfall bezüglich der untersuchten Arbeitnehmer zu. Untersuchungen nach § 3 ASiG und andere Maßnahmen nach diesem Gesetz bezwecken die Förderung des Arbeitsschutzes und der Unfallverhütung (vgl. § 1 ASiG). Entsprechendes gilt für Untersuchungen nach den anderen - vom Kläger bezeichneten - arbeitsschutzrechtlichen Vorschriften. Zielsetzung des Arbeitsschutzes und der Unfallverhütung ist es in erster Linie, den Arbeitnehmer vor Unfallgefahren und ungesunden Arbeitsbedingungen zu schützen. Dies setzt voraus, daß Arbeitnehmer nur solche Arbeiten ausführen, für die sie körperlich geeignet sind. Die Feststellung dieser körperlichen Eignung, die einer der wesentlichen Zwecke der Untersuchungen ist, kommt damit in erster Linie den untersuchten Arbeitnehmern zugute. Der Umstand, daß auch die jeweiligen Arbeitgeber Nutznießer der Untersuchungen sind, weil sie durch die Untersuchungen ihren arbeitsschutzrechtlichen Pflichten nachkommen und aufgrund der Untersuchungsergebnisse verhindern können, daß für bestimmte Arbeiten ungeeignete Arbeitnehmer eingesetzt werden, ändert daran nichts. Denn § 4 Nr. 16 c erfordert nicht, daß die Leistungen ausschließlich den untersuchten Personen zugute kommen.

Unstreitig ist weiter, daß mehr als die Hälfte der in den Einrichtungen des Klägers untersuchten Personen sozialversicherte Arbeitnehmer sind. Damit ist das Merkmal der 40 v. H.-Grenze des § 4 Nr. 16 c UStG erfüllt. Unerheblich ist, ob die jeweiligen Träger der Sozialversicherung die Untersuchungskosten übernommen haben (BFH-Urteil vom 08.05.1996 XI R 47/95, BStBl II 1997, 151).

3. Die Steuerbefreiung greift gleichwohl nicht zugunsten des Klägers ein, weil der Begriff der anderen Einrichtungen ärztlicher Diagnostik oder Befunderhebung i. S. des § 4 Nr. 16 gemeinschaftsrechtskonform einengend dahingehend auszulegen ist, daß nur solche Einrichtungen begünstigt sind, die der ärztlichen Heilbehandlung dienen. Nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 b der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedsstaaten von der Umsatzsteuer die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt bzw. bewirkt werden. Nach c der Richtlinie gilt das gleiche für die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedsstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden. Nach beiden Abschnitten greift die Steuerbefreiung - abgesehen von der Krankenhausbehandlung - nur für die ärztliche Heilbehandlung sowie die damit eng verbundenen Umsätze bzw. die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin ein. Nicht jede ärztliche Behandlung oder Untersuchung fällt unter den Begriff der Heilbehandlung. Da grundsätzlich sämtliche Bestimmungen zur Einführung einer Umsatzsteuerbefreiung eng auszulegen sind, sind von der Befreiung nach der EG-Richtlinie solche ärztlichen Behandlungen oder Maßnahmen nicht erfaßt, die zu einem

anderen Zweck als dem der Diagnose, der Behandlung und - soweit möglich - der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen durchgeführt werden (EuGH-Urteil vom 14.09.2000 Rs.C 384/98, UR 2000, 432). Dementsprechend fallen grundsätzlich Untersuchungen zur Feststellung einer antropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft nicht in den Anwendungsbereich der Befreiungsvorschriften (EuGH in UR 2000, 432).

Indes ist eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf Umsätze zu oder im Zusammenhang mit Heilbehandlungen dem Wortlaut des § 4 Nr. 16 UStG nicht zu entnehmen. Vielmehr stehen nach dem Wortlaut der Vorschrift Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung selbständig nebeneinander. Daraus könnte geschlossen werden, daß es bei Einrichtungen der Diagnostik oder Befunderhebung nicht darauf ankommt, ob die gestellten Diagnosen oder Befunde einer Heilbehandlung dienen. Diese Schlußfolgerung wird in der Tat in Abschnitt 98 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStR (zuletzt in der Fassung der UStR 2000) bezüglich ärztlicher Befunderhebung gezogen, in dem ausgeführt wird, daß die Feststellung des Zustandes der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. nicht für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgen müsse. Sie könne auch für andere Zwecke, z. B. Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke, durchgeführt werden. Der Gesetzgeber bezweckte indes nicht, daß § 4 Nr. 16 UStG eine über die EG-Richtlinie hinausgehende Umsatzsteuerbefreiung zu schaffen. Die Vorschrift in ihrer derzeit gültigen Fassung diene vielmehr der Umsetzung von Artikel 13 Teil a Abs. 1 b der Richtlinie 77/388/EWG in nationales deutsches Recht (Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf der Bundesregierung, BT-Drucksache 12/1368, S. 26 f. zu § 4 Nr. 16 UStG 1991; BFH-Urteil in BStBl II 1997, 151, 153; Beschlüsse vom 03.02.2000 V R 1/98, FR 2000, 250, 252; vom 30.06.2000 V B 3/00, BFH/NV 2001, 211, 212).

Die Einschränkung ist auch aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes des Artikel 3 Abs. 1 GG geboten. Würden Diagnostik und Befunderhebung auch dann begünstigt, wenn sie nicht der Heilbehandlung dienten, wie es Abschnitt 98 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStR annehmen, wären diese Maßnahmen gegenüber ärztlichen bzw. medizinischen Behandlungen begünstigt. Denn für Behandlungen ergibt sich schon aus dem Gesetzeswortlaut, daß nur Heilbehandlungen begünstigt sind. Demgegenüber sind andere ärztliche Behandlungen, z. B. sog. Schönheitsoperationen, nicht von der Begünstigung erfaßt. Es gibt aber keinen vernünftigen sachlichen Grund dafür, zwar die Befunderhebung und Diagnostik im Zusammenhang mit einer Schönheitsoperation als umsatzsteuerfrei zu behandeln, die Operation selbst hingegen nicht. Soweit Abschnitt 98 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStR dieser einschränkenden Auslegung entgegenstehen, sind sie durch das EuGH-Urteil in UR 2000, 432 überholt (vgl. auch Anmerkung zu diesem Urteil vom "WCL", BB, 2000, 2400, 2401).

Im Streitfall handelt es sich bei den festen medizinischen Einrichtungen und den Klinikmobilen der Klägerin zwar um Einrichtungen der Diagnostik im medizinischen Sinne. Denn danach ist die ärztliche Diagnose eine auf medizinischer Begutachtung beruhende Wertung (BGH-Urteil vom 11.04.1989 VI R ZR 293/88, NJW 1989, 2941, 2942). Eine solche Wertung kann auch die ärztliche Feststellung sein, daß eine untersuchte Person gesund ist bzw. für bestimmte Arbeiten geeignet oder nicht geeignet ist. Einer ärztlichen Untersuchung gleich welcher Art ist es immanent, daß sie auf die Erstellung einer Diagnose ausgerichtet ist. Dies gilt auch für die Untersuchungen nach § 3 ASiG und anderer arbeitsschutzrechtlicher Vorschriften.

Diese Untersuchungen dienen indes nicht der Heilbehandlung. Zweck der Untersuchungen ist nicht das Erkennen von Krankheiten oder

Gesundheitsbeeinträchtigungen mit dem Ziel, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu heilen oder zumindest zu lindern. Dabei verkennt der Senat nicht, daß der Begriff der Heilbehandlung sich durch die modernen medizinischen Praktiken erweitert hat. Zum Verständnis einer Heilbehandlung gehören auch Vorbeugemaßnahmen und frühdiagnostische Maßnahmen. Doch sind auch diese Maßnahmen nur vom Zweck der Steuerbefreiungsvorschrift erfaßt, wenn sie dazu dienen, die Früherkennung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen, die zu Krankheiten führen können, zu ermöglichen und damit im weiteren Sinne der Krankheitsheilung dienen.

Die Untersuchungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG verfolgen nicht eine Zielsetzung wie derartige Vorsorgeuntersuchungen. Nach der Vorschrift haben Betriebsärzte die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten. Aus Satz 1 der Vorschrift und aus § 1 ASiG folgt, daß diese ärztlichen Leistungen allein im Zusammenhang mit dem Arbeitsschutz und bei der Unfallverhütung in allen Fragen des Gesundheitsschutzes bestehen. Sie dienen damit nicht der Behandlung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen, sondern ausschließlich der Verhinderung gesundheitsschädlicher Einwirkungen aus dem Arbeitsprozeß und der Vermeidung von Arbeitsunfällen. 46

Dahingestellt bleiben kann, ob die Einrichtungen des Klägers auch solche der Befunderhebung im medizinischen Sinne sind. Denn auch insoweit gilt die Einschränkung, daß es sich um Befunde zum Zwecke der Heilbehandlung handeln muß, was aus den dargelegten Gründen im Streitfall nicht zutrifft. 47

Nichts anderes ergibt sich unter dem Gesichtspunkt, daß die Berufsgenossenschaften, die Mitglieder des Klägers sind, Träger der gesetzlichen Unfallversicherung sind und insoweit Versicherungsleistungen für Heilbehandlungen bei Arbeitsunfällen erbringen. Denn die überbetrieblichen arbeitsmedizinischen und sicherheitstechnischen Dienste, die der Kläger bzw. die BAD e. V. betrieben haben, sind organisatorisch, räumlich, personell und datentechnisch von den übrigen Organisationseinheiten der Unfallversicherungsträger zu trennen (§ 24 Abs. 1 Satz 2 und 3 SGB VII). Es ist nicht ersichtlich und wird von der Klägerin auch nicht geltend gemacht, daß die streitigen Untersuchungsleistungen entgegen dieser Trennungspflichtung auch der Behandlung und Diagnostik im Zusammenhang mit der Heilbehandlung bei Arbeitsunfällen gedient hätten. 48

4. Die Steuerbefreiung ist dem Kläger auch nicht unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben zu gewähren. Der Beklagte hat dem Kläger keine verbindliche Zusage des Inhalts erteilt, daß bei dem gegebenen Sachverhalt Umsatzsteuerfreiheit zu gewähren sei. Die erteilte verbindliche Zusage bezieht sich allein auf ein Tatbestandsmerkmal der Steuerbefreiungsvorschrift, nämlich die 40 %-Grenze in § 4 Nr. 16 c UStG. Eine weitergehende Bindungswirkung ist mit der Zusage nicht verbunden. Da die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift nicht an der 40 v. H.-Grenze scheitert, ergibt sich im Streitfall aus der Zusage keine Verpflichtung des Beklagten auf Gewährung der Steuerbefreiung. 49

Auch die Oberfinanzdirektion Köln hat dem Kläger keine verbindliche Zusage erteilt. Im übrigen wäre eine solche Zusage nicht bindend, da die Oberfinanzdirektion Köln insoweit nicht die zuständige Behörde ist. 50

Schließlich begründet der Umstand, daß für einen früheren Zeitraum die Behandlung der Umsätze als steuerfrei bei zwei Betriebsprüfungen nicht beanstandet wurde, keine Bindungswirkung nach Treu und Glauben (BFH-Urteil vom 05.09.1990 X R 100/89, BFH/NV 1991, 217). 51

5. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen.	52
6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	53
