
Datum: 03.07.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 1147/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0703.9K1147.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 37/17

Tenor:

Der Bescheid über Umsatzsteuer 2009 vom 29 März 2016 wird unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 18. April 2016 mit der Maßgabe geändert, dass die vom Beklagten als umsatzsteuerpflichtig behandelten Leistungen gegenüber der U (1.560 € brutto) und gegenüber den Krankenhäusern A, B und C (819,73 € brutto) umsatzsteuerfrei belassen werden.

Die weitergehende Klage wird abgewiesen.

Die Berechnung der festzusetzenden Umsatzsteuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens werden zu 85 % dem Kläger und zu 15 % dem Beklagten auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Besteuerung von Umsätzen aus der notärztlichen Betreuung verschiedener Veranstaltungen durch den Kläger sowie aus freiberuflicher Tätigkeit für Krankenhäuser.

2

Der Kläger ist Arzt. Er erzielte im Streitjahr 2009 sowie im Vorjahr 2008 umsatzsteuerfreie und umsatzsteuerpflichtige Umsätze. Dazu gehörten neben Umsätzen aus Fortbildungs- und Lehrveranstaltungen insbesondere auch Entgelte für den Bereitschaftsdienst bei Sport- und ähnlichen Veranstaltungen, ..., für deren Erzielung tatsächliche notärztliche „Einsätze“ nicht vorausgesetzt waren. Bei Veranstaltungen ... gehörte es zu seinen Aufgaben, den Veranstaltungsbereich im Vorfeld zu kontrollieren und die Verantwortlichen im Hinblick auf mögliche Gesundheitsgefährdungen zu beraten. Während der Veranstaltung sollte er bei kontinuierlichen Rundgängen frühzeitig Gefahren und gesundheitliche Probleme der anwesenden Personen erkennen. Bei Bedarf sollte er ärztliche Untersuchungen und Behandlungen von Patienten durchführen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Darstellung des Aufgabenbereichs des Klägers durch die ... verwiesen. Der Kläger rechnete stundenweise gegenüber dem ... ab (60,- €/h). Gegenüber der U wurde monatlich abgerechnet (80 € / monat, 2 Stunden vor Ort), eine vertragliche Vereinbarung, aus der sich der genaue Inhalt der Leistungspflicht des Klägers ergibt, liegt dem Gericht nicht vor. Umsatzsteuer wurde in den Rechnungen nicht ausgewiesen. In Rechnung gestellt wurde die „notärztliche bzw. sanitätsdienstliche Betreuung“.

Weiterhin führte er Notarztdienste im Krankenhaus als freiberuflicher Arzt durch und erzielte auch hieraus Umsätze. Er wurde leistungsabhängig entlohnt, wobei sein Honorar 70,00 Euro pro Stunde im Tagdienst und 56,00 Euro (80%) im Bereitschaftsdienst betrug. Er wurde als freiberuflicher Arzt eingesetzt, seine Leistungen „sporadisch und je nach Bedarf“ geordert. Seine Tätigkeit als Arzt erbrachte er in eigener Verantwortung, in zeitlicher Hinsicht war er in der Erbringung seiner Leistungen frei, sofern er sich nicht im Rahmen individueller Vereinbarungen zur Übernahme bestimmter Dienste verpflichtet hatte. Ausweislich der vertraglichen Abrede verstand sich die vereinbarte Vergütung inklusive der gesetzlichen Mehrwertsteuer. Wegen der Einzelheiten wird auf den – für die Folgejahre abgeschlossenen – Rahmenvertrag über selbständige Dienstleitungen mit der ... W mbH als Rechtsträgerin des C Krankenhauses in F vom 17. Juli 2014 verwiesen.

Die Umsätze des Klägers für u.a. das Streitjahr waren zunächst für das auf seine Ehefrau lautende Unternehmen mit der Firma „X“ deklariert worden. Für u.a. das Streitjahr veranlagte der Beklagte zunächst die Firma X Frau P und Herr P1. Im Klageverfahren vor dem 6. Senat des FG Köln stellten die Beteiligten Einigkeit her, dass ein entsprechendes Unternehmen (und ertragsteuerlich eine entsprechende Mitunternehmerschaft) nicht existiere, so dass der Beklagte diese Umsatzsteuerbescheide aufhob und anschließend Umsatzsteuerbescheide gegenüber den Eheleuten einzeln erließ. Die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen der Höhe nach ist nicht im Streit. Für das Vorjahr 2008 erging kein Umsatzsteuerbescheid für den Kläger, da die Grenze zum Kleinunternehmer nach § 19 UStG nicht überschritten worden war.

Am 29. März 2016 erließ der Beklagte dementsprechend den streitgegenständlichen, erstmaligen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2009 gegenüber dem Kläger, in dem er von umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen in Höhe von netto 20.373 € ausging und die Umsatzsteuer (unter Abzug von Vorsteuerbeträgen in Höhe von 1.290,63 €) auf 2.580 Euro festsetzte. Dabei wich er von der umsatzsteuerlichen Behandlung des Klägers dergestalt ab, dass er die vom Kläger deklarierten steuerfreien Umsätze von 12.108 € um 4.165 € auf 4.707 € verringerte und entsprechend die Ausgangsumsätze von netto 16.874 € (zzgl. 3.206 € USt = 20.080 € brutto) auf netto 20.373 € (zzgl. 3.871 € USt = 24.244 € brutto) erhöhte. Die Erhöhung entfiel auf die Leistungen gegenüber der U in Höhe von 1.560 €, gegenüber dem ... in Höhe von 1.485 €, gegenüber den Krankenhäusern A, B und C in Höhe von 820 € (= 20% der insgesamt erzielten Umsätze) sowie in Höhe von 300 € auf die – im Streitfall nicht

streitige Position – „G“. Wegen der Einzelheiten wird auf die in der mündlichen Verhandlung vom Kläger vorgelegte Aufstellung „P1 Umsätze 2009“ verwiesen.

Die Abweichung wurde im Bescheid dahingehend erläutert, dass das Bereitstellen und Vorhalten von ärztlichen Leistungen wie auch die notärztliche Rufbereitschaft nicht nach § 4 Abs. 14a UStG umsatzsteuerfrei sei. Den Notarzt treffe lediglich eine Anwesenheitsverpflichtung und werde entlohnt, damit im Eventual-Fall eine Notfallversorgung gewährleistet sei. Der Kläger sei kein Kleinunternehmer, da er im Vorjahr 2008 steuerpflichtige Umsätze in Höhe von 21.328,28 € erzielt habe.

7

Hiergegen legte der Kläger am 1. April 2016 Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 18. April 2016 zurückwies. Zur Begründung führte er aus, Heilbehandlungen seien unter Beachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes im Bereich der Humanmedizin Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen würden. Die befreiten Leistungen müssten dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen und seien daher nur dann steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund stehe. Hingegen seien solche Tätigkeiten steuerpflichtig, die nicht Teil eines konkreten, individuellen, der Diagnostik, Behandlung, Vorbeugung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienenden Leistungskonzepts seien. Sofern der Kläger nicht unmittelbar eine ärztliche Leistung am Patienten erbracht habe, habe er gegenüber den Leistungsempfängern keine heilberufliche Leistung ausgeübt, sondern sei lediglich einer Anwesenheitspflicht nachgekommen. Da keine Aufzeichnungen über tatsächliche notfallmedizinische Einsätze bei den Aufträgen vorlägen, seien die Umsätze vollumfänglich als steuerpflichtig zu behandeln.

8

Die Krankenhäuser hätten den Teil der Leistung, der auf Wartezeiten zwischen Einsätzen entfalle, mit 20 % ermittelt. Dies zeige sich an der unterschiedlichen Vergütung für Tag- und Nachtdienste. In diesem Umfang seien die Leistungen an Krankenhäuser als umsatzsteuerpflichtig zu behandeln.

9

Hiergegen hat der Kläger am 25. April 2016 Klage erhoben. Zur Begründung trägt er vor, die Umsätze im Streitjahr seien schon deshalb nicht umsatzsteuerpflichtig, weil er bei Nichtberücksichtigung der Bereitschaftsdienste im Vorjahr 2008 (...: 1.000 €, ...: 960 €, U: 1.600 €; Krankenhäuser: 797,27 €) steuerpflichtige Umsätze nur in Höhe von 16.947,92 € erzielt habe, sodass er die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer von 17.500 € im Vorjahr nicht überschritten hätte.

10

Seine Tätigkeiten seien solche im Sinne des § 4 Nr. 14a UStG, weil der Gesetzgeber für die Genehmigung der Veranstaltungen die Anwesenheit von Ärzten verlange. Daher sei bereits nach dem Gesetz eine ärztliche Tätigkeit gegeben. Es sei zu unterscheiden zwischen einem Notarzt, der bei der Veranstaltung zugegen sei, und einem solchen, der sich an einem anderen Ort in Rufbereitschaft halte. Im ersten Fall werde am Leistungsort eine ärztliche Tätigkeit auch dann ausgeführt und nicht nur vorgehalten, wenn er nur beobachte und seine Fähigkeiten tatsächlich nur im Einzelfall in Anspruch genommen würden. Nur im zweiten Fall stelle sich die Frage, ob es sich bei der Warteleistung an einem anderem als dem Veranstaltungsort um eine ärztliche Tätigkeit handele.

11

Er habe bei allen abgerechneten Veranstaltungen vor Ort immer wieder Behandlungen vorgenommen. Während seiner Anwesenheit bei der U habe er die Vitalwerte (Puls und Blutdruck) der Teilnehmer zwischen den Übungseinheiten und bei manchen Patienten sogar

12

permanent überprüft und sie auch regelmäßig untersucht. Damit habe also nicht bloß eine ständige optische Kontrolle, sondern auch eine Überprüfung des Gesundheitszustandes der Teilnehmer durch Messungen und Auswertungen stattgefunden. Bei den übrigen Veranstaltungen ergebe sich die ärztliche Tätigkeit bereits aus dem diagnostischen „Scan“ der Patienten. Er sitze nämlich während den Veranstaltungen nicht im Behandlungsraum, sondern patrouilliere durch die Veranstaltung und beobachte die Teilnehmer. Dabei sei es einem guten Diagnostiker möglich, Krankheiten dem Patienten anhand der optischen Erscheinung (Größe, Gewicht, Alter, äußere Merkmale, Haltung, Gesichtsausdruck, Gesichtsfarbe, Farbe der Lippen, Farbe der Augenbindehaut, Verfärbung der Nase, Farbpigmente der Wangen, Verfärbungen am Handrücken, Gangbild, etc.) anzusehen. Auf diese Weise könne im Fall der Fälle gezielt nach möglichen Krankheitsursachen gesucht werden. Prävention sei schließlich eine Kernaufgabe ärztlicher Betätigung.

Bei seinem Notfallbereitschaftsdienst im Krankenhaus erhalte er nur 80 % seiner Anwesenheitszeit und damit 80 % des Honorars für den ohne Pausen stattfindenden Tagdienst bezahlt. Die Auftraggeber gingen von einem Anteil an Ruhezeit von 20 % aus. Das an ihn gezahlte Honorar gelte damit keine Ruhepausen ab. Die Zeiten während des Bereitschaftsdienstes ohne Patientenkontakt seien zudem nicht von Untätigkeit geprägt. Vielmehr informiere er sich anhand der Patientenakten über die Krankheitsbilder seiner Patienten, lese Laborberichte, denke über Therapien nach, tausche sich mit dem Pflegepersonal und Kollegen aus, die dann Differentialdiagnosen besprechen etc. Die Tätigkeit des Klägers entspreche insoweit der eines „normalen“ Krankenhaus- oder auch niedergelassenen Arztes, die neben Behandlungs- auch Verwaltungsarbeiten (Aktenführung, Berichte verfassen u.a.), Ruhe- und Bereitschaftsphasen umfasst, ohne dass der ärztliche Charakter dieser Tätigkeit in Zweifel stünde. All diese Arbeiten würden von der Leistungspauschale abgegolten. Unter Zugrundelegung der Rechtsansicht des Beklagten wäre jeder selbständige Arzt, der eine nicht unerhebliche Anzahl von Bereitschaftsdiensten im Krankenhaus oder als niedergelassener Arzt leiste, zu einem enormen organisatorischen Aufwand verpflichtet und entgegen den Bestimmungen des § 18 des Einkommensteuergesetzes umsatzsteuerpflichtig und damit auch gewerblich tätig. Diese Auslegung widerspreche aber dem Gesetzestext. Die Intention des Gesetzgebers sei es gewesen, die wichtige Gesundheitsfürsorge nicht mit der Umsatzsteuer zu belasten.

Weiterhin verweist er auf das umsatzsteuerliche Prinzip der Haupt- und Nebenleistung. Die körperliche Anwesenheit des Notarztes teile als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung ärztliche Betreuung und sei daher umsatzsteuerfrei. Die Nebenleistung „Anwesenheit“ stelle das notwendige Mittel dar, um die Hauptleistung "ärztliche Vorsorge- und Behandlungspflicht“ erbringen zu können. Ohne die Anwesenheit des Notarztes würde durch die Anreise bis zu einer erforderlichen Behandlung zu viel Zeit verstreichen.

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger seine Tätigkeit bei den U weiter erläutert. Es handele sich überwiegend um Sportgruppen für Während der sportlichen Betätigung der Teilnehmer sei er permanent vor Ort und überwache ihren Zustand. So würde er etwa unmittelbar eingreifen, sollte z.B. sich ein weißes Dreieck um die Nase eines einzelnen Teilnehmers bilden. Dabei hinge es von seinem Einverständnis ab, ob und in welchem Umfang die Teilnehmer Sport durchführen könnten. Für jeden einzelnen Teilnehmer sei unter seiner Mitwirkung ein individueller Plan erstellt. Die sportliche Belastbarkeit jedes Einzelnen ermittle er, indem er die Blut- und Vitalwerte regelmäßig messe.

Der Kläger beantragt,

den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 29. März 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. April 2016 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung niedergelegten Rechtsauffassung fest und trägt weiterhin vor, der Vergleich mit der Eingruppierung in die Katalogberufe des § 18 EStG sei nicht zu ziehen, weil das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Einkunftsart nach dem Einkommensteuergesetz keine Auswirkungen auf die Umsatzsteuerfreiheit unternehmerischer Leistungen habe. Im Beobachten von Veranstaltungsteilnehmern liege noch keine Heilbehandlung, auch wenn sich durch die aufmerksame Überwachung, die mit der Aufgabe eines Bademeisters vergleichbar sei, ärztlicher Behandlungsbedarf offenbare. Der klägerische Vergleich mit niedergelassenen Ärzten sei unzutreffend, denn sie erhielten ohne ärztliche Behandlung keine Leistung, sondern Umsatzeinbußen. Der Kläger schulde bei Veranstaltungen wie im ..., bei der U etc. nur seine Anwesenheit und keine Heilbehandlungen. Letztere seien vermutlich auch gesondert abgerechnete zusätzliche Heilleistungen des Klägers. 20

Entscheidungsgründe 21

Die zulässige Klage ist im tenorierten Umfang begründet. 22

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid 2009 ist insoweit rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als der Beklagte Leistungen des Klägers gegenüber der U (1.560 € brutto) und gegenüber den Krankenhäusern A, B und C (819,73 € brutto) als umsatzsteuerpflichtig behandelt hat. Im Übrigen hat der Beklagte die Umsätze des Klägers im Vorjahr 2008 und im Streitjahr aus der notärztlichen Betreuung von verschiedenen Veranstaltungen zutreffend als umsatzsteuerpflichtig behandelt, so dass der Kläger im Streitjahr 2009 kein Kleinunternehmer war. Die übrigen Besteuerungsgrundlagen des Streitjahres 2009 sind unstrittig. 23

Die Umsätze aus der Tätigkeit des Klägers als Arzt unterfallen teilweise der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 a UStG. Nach dieser Vorschrift sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden, umsatzsteuerfrei. Die nationale Vorschrift beruht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), wonach Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht werden, steuerfrei sind. Die nationale Vorschrift ist entsprechend Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MWStSystRL auszulegen (BFH-Urteil vom 18. August 2011 V R 27/10, BFH/NV 2011, 2214). 24

Nach der Rechtsprechung dienen Heilbehandlungen im Sinne der Befreiungsvorschrift der Diagnose, Behandlung, und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen (vgl. EuGH-Urteile vom 6. November 2003 C-45/01, Dornier, Slg. 2003, I-12911, BFH/NV Beilage 2004, 40 Rn. 48; vom 27. April 2006 C-443/04 und C-444/04, Solleveld u.a., Slg. 2006, I-3617, BFH/NV Beilage 2006, 299 Rn. 24, und vom 8. Juni 2006 C-106/05, LuP, Slg. 2006, I-5123, BFH/NV Beilage 2006, 442 RN. 26; BFH-Urteile vom 30. April 2009 V R 6/07, BStBl II 2009, 679 und vom 18. August 2011 V R 27/10, BFH/NV 2011, 2214). Auch Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung erbracht werden, wie 25

vorbeugende Untersuchungen und ärztliche Maßnahmen an Personen, die an keiner Krankheit oder Gesundheitsstörung leiden, sowie Leistungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, gehören zu Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (vgl. EuGH-Urteil vom 20. November 2003 C-212/01, Unterpertinger, Slg. 2003, I-13859, BFH/NV Beilage, 2004, 111 Rn. 40 f.; BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 6/07, BStBl II 2009, 679). Zu anderen Zwecken erfolgende Leistungen sind keine Heilbehandlungen. Erforderlich ist daher immer ein therapeutischer Zweck der entsprechenden Maßnahme (vgl. EuGH-Urteil vom 20. November 2003 C-307/01 D'Ambrumenil und Dispute Resolution Services, Slg. 2003, I-13989, BFH/NV 2006, Beilage 3, 299 Rn. 57; BFH-Urteil vom 18. August 2011 V R 27/10, BFH/NV 2011, 2214). Das heißt, die Leistungen müssen der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen. Tätigkeiten, die nicht Teil eines konkreten, individuellen, der Diagnose, Behandlung, Vorbeugung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienenden Leistungskonzepts sind, sind nicht steuerbefreit (vgl. BFH-Urteile vom 18. August 2011 V R 27/10, BFH/NV 2011, 2214; vom 15. Juli 2004 V R 27/03, BStBl II 2004, 862; vom 07. Juli 2005 V R 23/04, BStBl II 2005, 904; Hessisches Finanzgericht, Beschluss vom 24. März 2006 6 V 3256/05, juris).

Nach diesen von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen sind die streitgegenständlichen Leistungen des Klägers nur teilweise als Heilbehandlungen zu qualifizieren. 26

Die Leistungen des Klägers bei U sind Heilbehandlungen im Sinne des § 4 Nr. 14 a UStG. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung überzeugend und anschaulich dargelegt, dass den herzkranken Teilnehmern dieser Veranstaltungen erst durch seine behandelnde Tätigkeit möglich wird, Sport zu machen. Die Leistungen des Klägers dienen insoweit der Vorbeugung von Krankheiten und Gesundheitsstörungen, als den Teilnehmern ohne die medizinische Überwachung aufgrund ihrer Herzerkrankung erhebliche Risiken bei sportlicher Betätigung über die individuelle Belastbarkeit hinaus bestünden. Im Übrigen trägt er zu einer Verbesserung des Allgemeinzustands und der körperlichen Belastbarkeit trotz der Herzerkrankung bei. Das permanente Überwachen der Teilnehmer und ihrer Blut- und Vitalwerte stellt dabei eine ärztliche Heilbehandlung im Sinne des § 4 Nr. 14 a UStG dar. 27

Weiterhin sind die Umsätze des Klägers, die er aus Notarztdiensten in verschiedenen Krankenhäusern erzielte, vollumfänglich umsatzsteuerfrei. Der Beklagte hat eine systematisch nicht nachvollziehbare Schätzung vorgenommen, indem er den Anteil der steuerpflichtigen Umsätze mit 20 % bezifferte. Für diese Schätzung besteht weder eine Rechtsgrundlage noch ein Bedürfnis. Denn soweit die Auftraggeber einen Teil der Arbeitszeit des Klägers pauschal als Ruhephasen angesehen haben, wurden diese dem Kläger nach der zwischen den Krankenhäusern und dem Kläger getroffenen Vereinbarung auch nicht entlohnt. Die Vereinbarung sieht vor, dass der Kläger gegenüber dem Dienst am Tag bei Nachtdiensten wegen der unterstellten Ruhephasen eine um 20% geminderte Vergütung erhält. Die unterstellten Ruhephasen wurden damit nicht entgolten. Es stelle eine doppelte Belastung des Klägers dar, dieses geringere Entgelt zusätzlich zu 20% der Umsatzsteuer zu unterwerfen. 28

Hingegen unterfallen die Umsätze des Klägers aus der notärztlichen Betreuung der verschiedenen Veranstaltungen beim ... sowie der ... nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 a UStG. Seine Leistungen sind nicht als ärztliche Heilbehandlung zu qualifizieren. Vielmehr stellt er sich durch seine Anwesenheit für potenzielle Heilbehandlungen erst zur Verfügung. Gegenüber dem Veranstalter als Leistungsempfänger leistet der Kläger nur seine 29

Anwesenheit und Einsatzbereitschaft. Dies allein reicht nicht, um die umsatzsteuerliche Befreiung beanspruchen zu können. Die Anwesenheit bei Einsatzbereitschaft ist nicht Teil eines konkreten, individuellen, der Diagnose, Behandlung, Vorbeugung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienenden Leistungskonzepts. Es fehlt an einem Leistungskonzept, das sich auf eine konkrete Person bezieht, weil völlig offen ist, wer und ob überhaupt jemand eine ärztliche Behandlung beanspruchen wird. Im besten Fall kommt es nämlich nicht zu einem einzigen Einsatz des Notarztes. Wenn eine Notfallbehandlung erforderlich wird, ist zwar die Anwesenheit des Klägers Voraussetzung für eine optimale Versorgung, sie dient aber selbst nicht der Behandlung einer Krankheit oder Gesundheitsstörung (so zur Rufbereitschaft Hessisches Finanzgericht, Beschluss vom 24. März 2006 6 V 3256/05, juris).

Soweit der Kläger vorträgt, seine Leistungen unterschieden sich von einer Rufbereitschaft durch die Anwesenheit am Ort der Veranstaltung, folgt der erkennende Senat dem nicht. Dem Kläger ist zwar zuzugeben, dass ihm – anders als bei der Rufbereitschaft – die Möglichkeit eröffnet ist, die Veranstaltungsteilnehmer zu beobachten. Dies allein rechtfertigt aber noch keine abweichende Beurteilung. Zwar könnte das Beobachten und Erkennen von potenziellem Behandlungsbedarf als Vorbeugung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen verstanden werden. Dafür wird er aber nicht bezahlt. Eine Leistungsbeziehung besteht während der Wartezeit auf einen Einsatz allein mit dem Veranstalter als Leistungsempfänger. Jener bezahlt ihn nicht, um die Teilnehmer seiner Veranstaltung auf Behandlungsbedarf aufmerksam zu machen. Denn die Teilnehmer seiner Veranstaltung besuchen und bezahlen ihn ihrerseits nicht, um eine ärztliche Diagnostik zu erfahren. Ein mutmaßlicher Wille, von einem anwesenden Arzt beobachtet zu werden, kann auch nicht unterstellt werden. Schließlich kann sich der einzelne Patient wegen der den Bedarf konkretisierenden Merkmale schon längst in Behandlung befinden. Offenbaren sich dem Notarzt im Einzelfall Merkmale, die eines sofortigen Einschreitens bedürfen, liegt eine medizinische Behandlung vor. Hierfür jedoch wird der Arzt vom Patienten bzw. der Krankenversicherung entlohnt, nicht hingegen von dem Veranstalter, der im Streitfall Vertragspartner des Klägers ist. Um die Besteuerung dieser Umsätze geht es vorliegend nicht.

30

Dies deckt sich auch mit dem Sinn und Zweck der Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Heilbehandlungen. Der Befreiung von Umsätzen aus ärztlichen Heilbehandlungen liegt der Zweck zugrunde, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken (vgl. EUGH-Urteil vom 20. November 2003 C-212/01, Unterpertinger, Slg. 2003, I-13859, BFH/NV Beilage, 2004, 111 Rn. 40; BFH-Urteil vom 18. August 2011 V R 27/10, BFHE 235, 58) und dient damit der Kostensenkung bei den Sozialversicherungsträgern (vgl. Heidner in Bunjes, UStG, 15. Aufl., § 4 Nr. 14 Rn. 6). Die Privilegierung von privaten oder öffentlichen Veranstaltungen ist hingegen nicht Zweck des § 4 Nr. 14 a UStG. Die Auslegung von Gesetzen nach dem Telos findet zudem ihre Grenze im Wortlaut. Dieser lautet eben „Heilbehandlung“ und nicht „Heilbereitschaft“, „ärztliche Einsatzbereitschaft“ oder dergleichen. Zudem entlohnt der Veranstalter den Kläger für seine Anwesenheit und gerade nicht für im Einzelfall stattfindende Heilbehandlungen. Sein Honorar ist nämlich unabhängig vom Stattfinden und der Anzahl notärztlicher Einsätze. Der Sinn und Zweck der Umsatzsteuerbefreiung greift damit nicht. Denn die Umsatzsteuerpflicht erhöht vorliegend nur die Kosten für eine ärztliche Anwesenheit und gerade nicht die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen bzw. verringert den Gewinn des Arztes.

31

Entgegen dem klägerischen Vortrag zwingt auch die gesetzgeberische Vorgabe, einen Arzt bei den streitgegenständlichen Veranstaltungen vor Ort zu haben, zu keiner anderen

32

Bewertung. Denn auch das Gesetz erfordert nur die Anwesenheit eines Arztes, keinesfalls aber ist damit eine Aussage darüber getroffen, ob auch Heilbehandlungen stattfinden. Die gesetzgeberische Vorgabe soll vielmehr sicherstellen, dass bei Grossveranstaltungen nicht durch die Anreise der Notärzte zu viel Zeit für erforderliche Behandlungen verstreicht. Dass ohne die Anwesenheit der Ärzte zu viel Zeit verstreichen würde, streitet aber nicht für die Umsatzsteuerbefreiung für die Umsätze des Klägers.

Auch die einkommensteuerliche Behandlung der Einkünfte des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 EStG hat keine Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Umsätze. Beide Steuerarten stehen unabhängig nebeneinander. 33

Die Leistungen des Klägers können auch nicht als Nebenleistungen qualifiziert werden, die das Schicksal der Hauptleistung teilen. Die Leistungen des Klägers sind nämlich keine Nebenleistungen, sondern eigenständige Hauptleistungen. Ob eine Mehrzahl zusammenhängender Leistungen umsatzsteuerlich als eine Gesamtleistung zu bewerten ist, bestimmt sich nach folgenden Grundsätzen: Grundsätzlich ist jeder Umsatz eine eigenständige Hauptleistung. Im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems soll eine einheitliche Leistung aber nicht künstlich aufgespalten werden. Ausschlaggebend ist daher das Wesen des fraglichen Umsatzes für die Frage, ob mehrere selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegen. Eine einheitliche Leistung liegt danach insbesondere dann vor, wenn ein oder mehrere Teile die Hauptleistung und ein oder mehrere andere Teile dagegen Nebenleistungen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Eine Leistung ist als Nebenleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger nebensächlich ist und keinen eigenen Hauptzweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Eine Nebenleistung hängt eng mit der Hauptleistung zusammen und kommt üblicherweise in ihrem Gefolge vor (vgl. zum Ganzen EuGH-Urteil vom 25. Februar 1999 – C-349/96, Card Protection Plan in Slg. 1999, I-973, UVR 1999, 157 Rz. 29 ff.; BFH-Urteile vom 15. Januar 2009 V R 91/07, BStBl II 2009, 615; vom 17. April 2008 V R 39/05, BFH/NV 2008, 1712; vom 02. März 2006 V R 25/03, BStBl II 2006, 788; Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 21. November 2016 4 K 36/14, juris). 34

Die Anwesenheit des Klägers bei Veranstaltungen kann hiernach nicht als Nebenleistung zur Hauptleistung ärztliche Heilbehandlung qualifiziert werden. Das setzt nämlich voraus, dass die ärztliche Heilbehandlung Hauptleistung ist. Das ist aber nicht der Fall. Der Veranstalter als Leistungsempfänger will die Heilbehandlung nicht. Es entspricht nicht dem Interesse des Veranstalters, dass es zum Einsatz des Arztes kommt. Seine Veranstaltung soll reibungslos und ohne notfallmedizinische Einsätze ablaufen. Der Veranstalter möchte, dass seine Veranstaltungen in der Zukunft von einer großen Teilnehmerzahl geprägt sein werden. Das bedeutet, dass der Veranstalter den Arzt im für ihn günstigsten Fall nur für seine Anwesenheit entlohnt. Es ist damit ausgeschlossen, ärztliche Einsätze als Hauptleistung zu qualifizieren, denen das Warten als Nebenleistung dient. Hauptzweck des Veranstalters als Leistungsempfänger ist es, eine Veranstaltung durchzuführen. Nach den gesetzgeberischen Vorgaben ist hierfür die Anwesenheit eines Arztes Pflicht, nicht dessen ärztliche Heilbehandlung. Weil der Veranstalter die gesetzliche Pflicht erfüllen will, dass ein Arzt bei seiner Veranstaltung anwesend ist, ist die Anwesenheit des Arztes für ihn nicht nebensächlich, sondern essentiell. Die Anwesenheit des Arztes ist aus Sicht des Leistungsempfängers daher eine eigenständige Hauptleistung. 35

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 Abs. 1, Abs. 3 FGO i.V.m. § 709 ZPO. 36

Das Gericht hat gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von notärztlichen Betreuungsleistungen auf Veranstaltungen höchstrichterlich – soweit ersichtlich – noch ungeklärt ist.

37