

**BSG:KeinErsatzderUmsatzsteuerfürBefundberichtvonÄrzten**

**Urt.v.2.10.2008–B9SB7/07R**

**EinArzt,derineinemVerwaltungsverfahrenaufVeranlassungderBehörde  
einenBefundberichtohneäheregutachtlicheÄußerungausstellt,hat  
gegenwärtigkeinenAnspruchaufErsatzvonUmsatzsteuer.**

**(LSGHessen–L4SB15/07)**

**AusdemTatbestand:**

DieBeteiligtenstreitenimRevisionsverfahrennochdarüber,obaufdas"Honorar"  
fürdieAusstellungeinesBefundscheinesohneäheregutachtlicheÄußerung  
eineUmsatzsteuer(hierinHöhevon4,00Euro)entfällt,diederBeklagteder  
Klägerinzusetzenhat.

DieKlägerin,eineärztlichePartnerschaftsgesellschaft,erstatteteineinem  
VerwaltungsverfahrennachdemSchwerbehindertenrechtAufVeranlassungdes  
Beklagtenam9.3.2006einenBefundscheinohneäheregutachtlicheÄußerung  
iSderNr200Anlage2zumJustizvergütungs-und-entschädigungsgesetz  
(JVEG).DafürstelltesieeinenBetragvon21,00EurozuzüglichKopier-und  
Portokosten sowieUmsatzsteuerinRechnung.DerBeklagtelehnteeine  
ErstattungderUmsatzsteuerab,weildieEntschädigungeinesachverständigen  
ZeugennachAussagenderFinanzverwaltungnichtumsatzsteuerpflichtigsei  
(Bescheidvom27.3.2006inderGestalt desWiderspruchsbescheidesvom  
30.5.2006).Dagegen erhobdieKlägerinbeidemSozialgericht(SG)Gießen  
Klage,diemitzweiParallelverfahrenverbundenunddanninsgesamt abgewiesen  
wurde(UrteildesSGvom13.12.2006).

DasvonderKlägerinangerufeneHessischeLandessozialgericht(LSG)hatden  
Beklagten-nachRücknahmederbeidenanderenKlagendurchdieKlägerin-mit  
Urteilverom29.8.2007verurteilt,derKlägerindieaufdie"Vergütung"inhöhevon  
25,00EuroentfallendeUmsatzsteuerinhöhevon4,00Eurozuzusetzen.Zur  
Begründunghatesuausgeführt:BeiderAusstellungeinesBefundscheinesohne  
gutachtlicheÄußerunghandeltessichumeineLeistung,fürdieein  
sachverständigerZeugeein"Honorar"nachNr200Anlage2zumJVEGerhalte.  
AuchimZusammenhangmitsachverständigenZeugenwürden dieBegriffe  
"Leistung"und"Honorar"verwendet,währendimGegenstandshierzueinZeuge  
lediglicheine"Entschädigung"nach§19Abs1JVEGerhalten.DerGesetzgeber

habedamitdensachverständigenZeugenvergütungsrechtlichbewusstvomKreis derübrigenZeugenabgegrenztundentsprechenderIntentiondesJVEGden GedankenderLeistungshonorierunggegenüberdemGedanken der Entschädigunggestärkt.Konsequentshedaher§12Abs1 Satz2Nr4JVEG vor,dassdieaufdieVergütungentfallendeUmsatzsteuer gesondertzuersetzen sei,soferndiesenichtnach§19Abs1Umsatzsteuergesetz( UStG)unerhoben bleibe.GrundsätzlichkönnedieVerwaltungdavonausgehen,dasseinArztals sachverständigerZeugevonderErhebungderUmsatzsteuerausgenommensei, weilärztlicheLeistungengemäß§4Nr14UStGvonder Umsatzsteuerbefreit seienundgemäß§19Abs3Satz1Nr1UStGbeimaßgeblichen blichen Gesamtumsatznichtmitgerechnetwürden.WeisederArztjedoch-wiehierdurch VorlageeinerErklärungseinesSteuerberaters-nach, dassernichtvonder Umsatzsteuerbefreitsei,soseiindiese zuersetzen.

DerBeklagtehatdagegenRevisioneingelegt.ErrügteineVerletzungvon§10 Abs1iVmNr200Anlage2zumJVEG.BeiderAusstellung einesBefundscheins handleessichumdieTätigkeiteinessachverständigenZeugen.Die EntschädigungssachverständigerZeugenseiauchnachdemJVEG,wiedie Oberfinanzdirektion(OFD)F.imSchreibenvom7.7.2004 bestätigthabe,nicht umsatzsteuerpflichtig.SoweitdieOFDFrankfurtamMain nunmehrmitSchreiben vom24.4.2007eineandereAuffassungvertretenhabe,könnedem-ebensowie demUrteildesLSG-nichtgefolgtwerden.§10Abs1 JVEGstellenurdurchdie VerweisungaufdieinAnlage2enthaltenenfestenVergütungssätzeoder VergütungsrahmensachverständigeZeugenmitSachverständigen gleich.Die weiterenAnsprüchedersachverständigenZeugennach§19 JVEGblieben unberührt.Dajedochweder§10Abs1JVEGnoch§19JVEG auf§12JVEG verwiesen,habeeinsachverständigerZeugebeiVerrichtungennachAnlage2 keinenAnspruchaufAufwendungsersatznach§12JVEG,auchnichtaufErsatz derUmsatzsteuer.§12Abs1Satz2Nr4JVEGgeltenurfürSachverständige, nichtfürZeugen.

DerBeklagtebeantragt,

dasUrteildesHessischenLSGvom29.8.2007aufzuhebenund dieBerufungder KlägeringendasUrteildesSGGießenvom13.12.2006 zurückzuweisen.

DieKlägerinbeantragtsinngemäß,

dieRevisiondesBeklagtenzurückzuweisen,

hilfsweise,

dasUrteildesSGGießenvom13.12.2006zuändernunddenBeklagtenzu verpflichten,denBescheidvom27.3.2006inderGestaltung des Widerspruchsbescheidesvom30.5.2006dahingehendzuändern,dassder BeklagteaufdenZahlbetragfürdenstreitgegenständlichenBefundbericht entfallendeUmsatzsteuernachträglichersetzt,wenndurch eineunanfechtbare Gerichtsentscheidungfestgestelltwerden sollte,dassdieKlägerindiese Umsatzsteuerzuentrichtenhatte.

Die Klägerin ist der Auffassung, bei Zahlungen ansachver ständige Zeugen  
handele es sich um Honorar, also um umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Die auf  
dieses Honorar entfallende Umsatzsteuer sei nach § 12 Abs 1 Satz 2 Nr 4 JVEG  
zu ersetzen. Die Tätigkeit eines sachverständigen Zeugen ent spreche  
umsatzsteuerrechtliche herdere eines Sachverständigen als ereines Zeugen.  
Dies habe auch die OFDF .im Schreiben vom 28.11.2007 klargestellt.

Der Senat hat eine Stellungnahme des Bundesministerium ms der Finanzen zur  
Frage der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Erstellung von ärztlichen  
Befundberichten eingeholt.

### Aus den Gründen:

Die Revision des Beklagten ist insoweit begründet, als das Urteil des LSG  
aufzuheben ist. Dies hat den Beklagten zu Unrecht zum Er satz von auf das  
Honorar für die Ausstellung eines Befundscheins (Befundb erichts) ohne nähere  
gutachtliche Äußerung entfallender Umsatzsteuer verurteil t. Der Beklagte war  
berechtigt, den Ersatz der von der Klägerin geltend ge machten Umsatzsteuer  
abzulehnen. Unter Berücksichtigung des vom Bundesministeri um der Finanzen  
mitgeteilten Ergebnisses einer Besprechung mit den oberst en Finanzbehörden  
der Länder ist das Honorar für einen derartigen Befun dberichts als  
Zeugenentschädigung zu werten, die mangels steuerbarem Umsatz nicht der  
Umsatzsteuer unterliegt. Der Beklagte ist allerdings ver pflichtet, nachträglich  
Umsatzsteuer zu erstatten, sofern durch eine unanfechtbare finanzgerichtliche  
Entscheidung festgestellt werden sollte, dass die Kläger indiese Steuer zu  
entrichten hatte.

1. Als Rechtsgrundlage für den von der Klägerin gegen den Beklagten geltend  
gemachten Anspruch auf Ersatz der Umsatzsteuer kommt allein § 21 Abs 3 Satz 4  
SGBX iVm § 12 Abs 1 Satz 2 Nr 4 JVEG, jeweils in der a b 1.7.2004 geltenden  
Fassung des Kostenrechtsmodernisierungsgesetzes (KostRMoG) vom 5.5.2004  
(BGBl II 718, 776) in Betracht . Nach § 21 Abs 3 Satz 4 SGBX erhalten Zeugen,  
Sachverständige und Dritte in entsprechender Anwendung d es JVEG eine  
"Entschädigung" oder "Vergütung", falls sie - wie hier - von einer Behörde im  
Rahm eines Verwaltungsverfahrens herangezogen werden (§ 20 Abs 1, § 21  
Abs 1 Satz 1 und Satz 2 Nr 2 SGBX). Das JVEG sieht in § 12 Abs 1 Satz 2 den  
Ersatz besonderer Aufwendungen vor. Hier zugehört nach Nr 4 auch der Ersatz  
der auf die "Vergütung" entfallenden Umsatzsteuer, sofe rndies nicht nach § 19  
Abs 1 UStG unerhoben bleibt.

2. Nach seinem Regelungsgehalt betrifft § 12 JVEG den E rsatz von tatsächlichen  
und erforderlichen Aufwendungen (vgl. BSG SozR 1300 § 21 Nr 2 S 5) . Nachdem  
die Klägerin entsprechende Belege ihres Steuerberater svorgelegt hatte, haben  
die Beteiligten im Termin zur mündlichen Verhandlung vordemerkenden

Senaterklärt, es sei unstrittig, dass die Klägerin die Zahlung des Beklagten für den Streitgegenständlichen Befundbericht in Höhe von 25 Euro in einem Konto "Gutachten mit Mehrwertsteuer" verbucht und bei der Umsatzsteuererklärung berücksichtigt hat, dementsprechend dafür auch Umsatzsteuer gezahlt hat. Damit ist zwar davon auszugehen, dass die Klägerin hinsichtlich der streitigen Umsatzsteuer tatsächliche Aufwendungen gehabt hat, der erkennende Senat vermag diese jedoch nicht als notwendig anzusehen.

Dadurch dass § 12 Abs 1 Satz 2 Nr 4 JVEG einen Ersatz der auf die Vergütung entfallene Umsatzsteuer vorsieht, knüpft er an das Umsatzsteuerrecht und damit auch an das Umsatzsteuerverfahren an. Denn weder sollte eine Umsatzsteuer ersetzt werden, die nicht abzuführen war, noch soll demjenigen, der eine Vergütung nach dem JVEG erhält, die der Umsatzsteuer unterliegt, der betreffende Betrag letztlich vorenthalten werden, nur weil die zur Zahlung der Vergütung verpflichtete Behörde eine Umsatzsteuerpflicht verneint. Ob auf das Honorar für den hier betroffenen Befundbericht Umsatzsteuer entfällt, entscheidet sich in dem Verhältnis zwischen der Klägerin und den Finanzbehörden, für dessen Klärung der Rechtsweg zu den Gerichten der Finanzgerichtsbarkeit eröffnet ist (§ 33 Finanzgerichtsordnung).

Über die Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der im vorliegenden Fall betroffenen Honorarzahlliegt - soweit ersichtlich - noch keine die Klägerin endgültig bindende Entscheidung einer Finanzbehörde oder eines Finanzgerichtsvorstandes vor. Jedenfalls wäre der Klägerin möglich und auch zumutbar, den Eintritt einer solchen Bestandskraft zu verhindern. Das ergibt sich aus den Besonderheiten des Umsatzsteuerverfahrens. Der Unternehmer hat eine Umsatzsteuererklärung abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat (vgl. § 18 Abs 3 UStG, § 150 Abs 1 Satz 2 Abgabenordnung <AO>). Diese Steuererklärung hat die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (vgl. § 168 Satz 1 AO). Eine solche Festsetzung kann das Finanzamt innerhalb der Festsetzungsfrist (vgl. § 169 AO) jederzeit ändern (vgl. § 164 Abs 2 Satz 1 AO). Ebenso kann der Steuerpflichtige die Änderung der Steuerfestsetzung beantragen (§ 164 Abs 2 Satz 2 AO). Wird ein solcher Antrag vor Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt, so läuft dies nicht ab, bevor über den Antrag anfechtbar entschieden worden ist (§ 171 Abs 3 AO). Im Hinblick auf die ablehnende Entscheidung des Beklagten über die Zahlung von Umsatzsteuer für das Befundberichtshonorar hätte die Klägerin erforderlichenfalls diese Möglichkeit ergreifen müssen, um die Steuerfestsetzung in Bezug auf den hier streitigen Vorgang offen zu halten. Dies gilt umso mehr, als sie nach der gegenwärtigen Kenntnis der Rechtslage nicht davon ausgehen konnte, dass das fragliche Honorar mit Sicherheit der Umsatzsteuer unterliegt.

3. Die Klägerin hat nach den für den Senat bindenden (§ 163 SGG) tatsächlichen Feststellungen des LSG am 9.3.2006 ein von dem Beklagten betrautes Befundberichtshonorar in Höhe von 25,00 Euro erhalten. Ob auf diese Zahlung dem Beklagten nach § 10 Abs 1 iVm Nr 200 Anlage 2 JVEG ein pauschales Honorar in Höhe von 21,00 Euro zuzüglich Kopier- und Porto von 4,00 Euro zuzüglich Umsatzsteuer

entfällt, richtet sich zunächst nach § 1 Abs 1 Satz 1 UStG. Diese Vorschrift bestimmt, dass der Umsatzsteuer als steuerbare Umsätze die Lieferungen und sonstige Leistungen unterliegen, die ein Unternehmer inländisch gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Umsatzsteuerpflicht besteht demnach nur bei einem Leistungsaustausch, bei dem der Leistungseiner Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht, wobei die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sein müssen. Zur Annahme eines Leistungsaustausches ist nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. etwa BFHE 133, 133, 135; BFHE 149, 284, 287; BFH 184, 137, 139; BFHE 205, 535, 537; BFHE 215, 321, 327) auf der Seite des leistenden Unternehmers ein zweckgerichtetes, gewolltes Handeln erforderlich, das auf den Erhalt einer Gegenleistung im Austausch gegen die erbrachte Leistung abzielt oder geeignet ist, eine Vergütung für die erbrachte Leistung auszulösen. Das Merkmal des wirtschaftlichen Leistungsaustausches fehlt hingegen bei Schadensersatzleistungen, die auf einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung beruhen. Denn der Schadensersatz wird allein dafür gewährt, dass der Geschädigte eine Einbuße an seinen Rechtsgütern erlitten hat (vgl. BBirk, Steuerrecht, 10. Aufl. 2007, RdNr 1302).

Gemessen an diesen Kriterien wird die Entschädigung der Zeugen und der ehrenamtlichen Richter nach dem JVEG als (echter) Schadensersatz angesehen, während die Vergütung von Sachverständigen, Dolmetschern und Übersetzern als Entgelt für eine Leistung eingeordnet wird (vgl. zu § 1 UStG Ziff 1 Abs 8 UStR 2005). Ausgehend von dieser Unterscheidung wertet die Verwaltungspraxis das pauschale Honorar für die Ausstellung eines ärztlichen Befundberichts ohne näher gutachtliche Äußerung nach § 10 Abs 1 iVm Nr 200, 201 Anlage 2 JVEG (weitgehend) als Entschädigung eines sachverständigen Zeugen (vgl. das vom Beklagten herangezogene Schreiben der OFDF vom 7.7.2004 sowie das Schreiben des Ministeriums der Finanzen des Landes Brandenburg vom 11.6.2008-31-S7170-12/00, zitiert nach juris; missverständlich insoweit die im Verfahren vorgelegten Schreiben der OFDF vom 24.4. und 28.11.2007). Nach dem vom Senate eingeholten Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen vom 3.9.2008 entspricht diese Verwaltungspraxis dem Ergebnis einer Erörterung dieser Frage mit den obersten Finanzbehörden der Länder. Für die Frage, ob auf ein Honorar für einen Befundbericht Umsatzsteuer entfällt, ist danach allein entscheidend, ob eine zusätzliche gutachtliche Äußerung (erbeten und) abgegeben worden ist oder nicht. In letzterem Fall wird der Arzt als sachverständiger Zeuge tätig mit der Folge, dass das Honorar für diese Tätigkeit mangels steuerbarem Umsatz nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

4. An dieser Handhabung dürfte es sich der Beklagte bei der angefochtenen Entscheidung orientieren. Denn sie lässt sich mit dem geltenden Recht vereinbaren. Für die Beantwortung der Frage, ob es sich bei dem Honorar für einen Befundschein ohne näher gutachtliche Äußerung um eine Vergütung oder um eine Entschädigung im Sinne des Umsatzsteuerrechts handelt, ist vor allem die tatsächliche und rechtliche Ausgestaltung des Verhältnisses zwischen Arzt und Behörde bei der Erstattung eines solchen Befundberichts von Bedeutung.

a) Es spricht vielmehr dafür, die Ausstellung eines Befundberichts ohne näher

gutachtliche Äußerung im Auftrag der Versorgungsverwaltung, für die der Arzt ein "Honorar" in Höhe von 21,00 Euro nach § 21 Abs 3 Satz 4 SGB XI Vm § 10 Abs 1, Nr 200 Anlage 2 JVE erhält, nicht als Gegenstand eines zweckgerichteten, gewollten Leistungsaustausches zu sehen. Schon im Hinblick auf das geringe "Honorar" erfüllt der Arzt insoweit in erster Linie seine öffentlich-rechtliche Verpflichtung zur Mitwirkung als (sachverständiger) Zeuge in einem Verwaltungsverfahren eines Patienten (vgl § 21 Abs 3 Satz 1 und Satz 2 SGBX; § 100 Abs 1 SGBX). Der Arzt bekundet dabei lediglich eigene Wahrnehmungen von Tatsachen und Zuständen, die er unabhängig von dem Verwaltungsverfahren im Zusammenhang mit der Behandlung des Patienten gemacht hat, gibt also lediglich bereits anderweitig erhobene Befunde wieder. Dieser fordert zwar eine besondere (medizinisch-ärztliche) Sachkunde, eine gewisse bewertende Auswahl sowie eine fachliche Einordnung der betreffenden Wahrnehmungen, überschreitet jedoch noch nicht die Grenze zu einer auf Veranlassung der Behörde erstellten gutachtlichen Äußerung (zur Abgrenzung eines Befundberichts ohne näher gutachtliche Äußerung vgl. in einem Zeugnis mit § 8 Nr 1 S 3; BSG Meso B 20 b/56; BSG Meso B 20 b/58; BSG Soz R 3-1925 § 5 Nr 1 S 4 f).

Dem Arzt ist in der Regel auch bekannt, dass die Behörde im Falle seiner Weigerung, einen schriftlichen Befundbericht zu erstellen, nach § 22 SGBX die Möglichkeit hat, das zuständige Gericht um seine Vernehmung als Zeuge zu ersuchen. In diesem Falle hält der Arzt nach § 118 Abs 1 SGG iVm § 414, 401 ZPO, §§ 19 ff JVEG nur eine Entschädigung (auf für Verdienstausschluss), die nicht der Umsatzsteuer unterliegt (vgl BVerfGE 101, 331, 356). Dementsprechend liegt es unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung (Art 3 Abs 1 GG) nahe, das pauschale "Honorar" nach Nr 200 Anlage 2 zum JVEG ebenfalls als (umsatzsteuerfreien) teilweisen Aufwandsersatz, etwa für die eigenen Zeitaufwand des Arztes und die Tätigkeit von Hilfspersonen, anzusehen.

b) Auch die Bestimmungen des JVEG stehend dem dargestellten Besprechungsergebnis der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder nicht entgegen. Das JVEG stuft das "Honorar" für die Ausstellung eines Befundscheins ohne näher gutachtliche Äußerung nach Nr 200 Anlage 2 zum JVEG jedenfalls nicht eindeutig als "Vergütung" iSd § 12 Abs 1 Satz 2 Nr 4 JVEG ein. Im Gegenteil deutet mehr darauf hin, dass der Gesetzgeber insoweit von einer besonders bemessenen Zeugenentschädigung ausgeht. Die Auffassung des LSG, das JVEG habe den sachverständigen Zeugen eine vergütungsrechtlich bewusst vom Kreis der übrigen Zeugen abgegrenzt und insoweit den Gedanken der Leistungshonorierung gegenüber dem Gedanken der Entschädigung gestärkt, ergibt sich mit der erforderlichen Deutlichkeit weder aus dem Gesetzestext (aa), noch der Entstehungsgeschichte (bb), dem systematischen Zusammenhang (cc) oder dem Sinn und Zweck dieses Gesetzes (dd).

aa) Schon der Wortlaut des § 12 Abs 1 JVEG legt es nahe, diese Bestimmung nur auf Sachverständige und Übersetzer, nicht jedoch auf (sachverständige) Zeugen anzuwenden. Satz 1 enthält den Grundsatz, dass "mit der Vergütung nach den §§

9bis11JVEGauchdieüblichenGemeinkostenowiedermitderErstattungdes GutachtensoderderÜbersetzungüblicherweiseverbundene Aufwand abgegolten"ist.Satz2regelt die Fälle, in denen eine Ausnahme (SachverständigenundÜbersetzern)besondereAufwendungen ersetztwerden. HierzugehörtnachNr4dieaufdie"Vergütung"entfallendeUmsatzsteuer,sofern diesenichtnach§19Abs1UStGunerhobenbleibt.

bb)AuchdieEntstehungsgeschichtedes§12Abs1JVEGsprichtdafür,dassder (sachverständige)ZeugenichtvompersönlichenAnwendungsbereichdieser Vorschrift erfasst wird. Aus dem Wortlaut des bis zum 1.7.2004 geltenden §8 Abs 1 Nr4 Gesetz über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen (ZuSEG) ergab sich ausdrücklich keine Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs dieser Vorschrift auf Sachverständige ("Dem Sachverständigen werden ersetzt..."). Ein Arzt, der in einem Befundschein ohne nähere gutachtliche Äußerung iSd Nr3 der Anlage zu §5 ZuSEG ausstellte, war jedoch nach ständiger Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) nicht als Sachverständiger, sondern als sachverständiger Zeuge tätig (vgl BSG SozR 1300 §21 Nr2 S4; BSG SozR 1925 §5 Nr1; BSG SozR 1295 §8 Nr1 S2f; BSGE 80, 171, 172 = SozR 3-1925 §2 Nr1; BSG SozR 3-1925 §5 Nr1 S3ff) und unterfiel deshalb nicht der Regelung des §8 Abs 1 ZuSEG (vgl hier zu auch LSG Niedersachsen-Bremen, E-LSGB 246).

AndieserRechtsslagehatsichentgegengerAuffassungdesLSGdurchdie NeufassungdesRechtsderVergütungvonSachverständigenund der EntschädigungvonZeugendurchdasJVEGjedenfallshinsichtlichderTätigkeit einessachverständigenZeugennicht geändert. Die Bezeichnung der Leistung wurde von Nr3 (Satz1) der Anlage zu §5 ZuSEG wortgleich in Nr200 Anlage2 zum JVEG übernommen. Aus der "Entschädigung" in Höhe von 10,00 bis 20,00 Euro wurde allerdings ein "Honorar" in Höhe von 21,00 Euro. Dieser Wechsel der Wortwahl ist darauf zurückzuführen, dass das JVEG das Entschädigungsprinzip bei Sachverständigen, Dolmetschern und Übersetzern durch ein Vergütungsmodell ersetzt hat (vgl hier zu BT-Drucks 15/1971 S2, 139, 142). Auch wenn es nach der Gesetzesbegründung (vgl BT-Drucks 15/1971 S183 zu §10) Intention des Gesetzgebers gewesen sein sollte, dass sachverständigen Zeugen hinsichtlich des Ersatzes der in §12 JVEG genannten besonderen Aufwendungen dem Sachverständigen gleichzustellen, so findet sich hierfür weder im Gesetzestext (vgl hier zu bereits die Ausführungen unter aa) noch in der Systematik des Gesetzes (vgl hier zu unter cc) ein hinreichender Anhalt.

cc)DieSystematikdesJVEGerlaubt den Schluss, dass es sich bei dem "Honorar" für eine Leistung nach §10 Abs1 iVm Nr200 Anlage2 JVEG auch nach neuem Recht um eine "Entschädigung" eines (sachverständigen) Zeugen und nicht um eine "Vergütung" eines Sachverständigen handelt.

DasJVEGunterscheidet-ebensowie§21Abs3Satz4SGBXund§401,§413 ZPO(jeweilsidFdesKostRMoG)-bereitsin§1Abs1zweischenderVergütung der Sachverständigen (Nr1) und der Entschädigung der Zeugen (Nr3). Die

Vergütung von Sachverständigen ist im Abschnitt 3 (§§ 8b bis 14 JVEG), die Vergütung von Zeugen im Abschnitt 5 (§§ 19 bis 23 JVEG) geregelt. Sachverständige erhalten nach § 8 Abs 1 JVEG grundsätzlich kein Honorar für ihre Leistungen (§ 9, § 10 JVEG), Fahrtkostenersatz (§ 5 JVEG), Entschädigung für Aufwand (§ 6 JVEG) sowie Ersatz für sonstige und besondere Aufwendungen (§ 7, § 12 JVEG). Dem gegenüber erhalten Zeugen nach § 19 Abs 1 JVEG grundsätzlich als Entschädigung Fahrtkostenersatz (§ 5 JVEG), Entschädigung für Aufwand (§ 6 JVEG), Entschädigung für sonstige Aufwendungen (§ 7 JVEG), Entschädigung für Zeitversäumnis (§ 20 JVEG), Entschädigung für Nachteile bei der Haushaltsführung (§ 21 JVEG) sowie Entschädigung für Verdienstausschluss (§ 22 JVEG).

Von dieser Grundregel macht § 10 Abs 1 JVEG insoweit eine Ausnahme, als er ebenfalls die zu vorgelagerte Vorschrift des § 5 Abs 1 Z 1 S 1 bis 3 Regelungen für Sachverständige als auch für sachverständige Zeugen enthält. Danach werden bestimmte, in der Anlage 2 zum JVEG näher beschriebene (ärztliche) Leistungen mit einem gesetzlich vorgegebenen pauschalen "Honorar" abgegolten und zwar unabhängig davon, ob der Arzt insoweit als Sachverständiger oder als sachverständiger Zeuge tätig wird. Die Gleichbehandlung im Rahmen einer tabellarischen Aufstellung ist als zwingend zu folgen, dass insoweit stets eine "Vergütung" im Sinne einer Leistungshonorierung vorliegt. In der Anlage 2 zum JVEG verweisende Norm des § 10 Abs 1 JVEG wird nämlich jeweils durch das Wort "oder" zwischen "Sachverständigen" und "sachverständigen Zeugen" sowie zwischen "Honorar" und "Entschädigung" unterschieden (weitergehend Meyer/Höver/Bach, Kommentar zum JVEG, 23. Aufl. 2005, § 8 RdNr 8.3). Im JVEG ist anders als in der bis zum 31.12.1986 geltenden Fassung des § 5 Abs 1 Satz 2 Z 1 SEG (hierzu BSG SozR 1300 § 21 Nr 2 S 4) auch keine ausdrückliche Verweisung enthalten, die eine entsprechende Anwendung des § 12 Abs 1 Satz 2 Nr 4 JVEG auf sachverständige Zeugen vorsieht. Eine analoge Anwendung dieser Vorschrift auf sachverständige Zeugen im Wege einer ergänzenden Auslegung kommt wegen fehlender planwidriger, ausfüllungsbedürftiger Gesetzeslücken nicht in Betracht (so bereits BSG SozR 3-1925 § 5 Nr 1 S 3 fzu § 5 Zu SEG 1.1.1987 geltenden Fassungen; aM Meyer/Höver/Bach, aaO, § 10 RdNr 10.4 unter Hinweis auf überholte Rechtsprechung).

dd) Auch Sinn und Zweck der vorgenannten Bestimmungen des JVEG gebieten nicht die vom LSG vertretene Auffassung. Gesetzgeberisches Ziel der Neufassung des JVEG war es in erster Linie, bei Sachverständigen das Entschädigungsprinzip durch ein neues leistungsgerechtes Vergütungsmodell zu ersetzen (vgl. BT-Drucks 15/1971 S. 2, 139, 142). Davon unberührt blieb die Entschädigung von Zeugen, auch von sachverständigen Zeugen, die wie jeder Zeuge Tatsachen aufgrund früherer Wahrnehmungen bekunden, allerdings auf Grund einer besonderen Sachkunde. Alle in der Umstand, dass eine bestimmte Art der Zeugenerklärung, nämlich ein Befundschein ohne näher gutachtliche Äußerung, pauschal entschädigt wird, rechtfertigt keine Gleichbehandlung mit einem Sachverständigen gutachten.

5. Der Wert eines Befundscheinonors als Zeugenentschädigung wird allerdings im steuerrechtlichen Schrifttum teilweise widersprochen (vgl. Hummel, UR 2008, 569, 571 f. mwN). Bis zu einer höchstgerichtlichen Klärung durch den BFH ist es deshalb nicht ausgeschlossen, dass die finanzgerichtliche Rechtsprechung im Streitfall zu einer anderen Umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung gelangt. Insofern ist es im Interesse der Klägerin, die nach § 12 Abs 1 Satz 2 Nr 4 JVEG betreffend das Streitgegenständliche Honorar möglichst nicht mit der Tragung einer Umsatzsteuer belastet bleiben soll, angebracht, die ablehnende Entscheidung des Beklagten zur Wahrung des Gesetzeszweckes mit einer entsprechenden Nebenbestimmung zu versehen (§ 32 Abs 1 SGBX; vgl. hierzu BSGE 62, 32, 42 f. = SozR 4100 § 71 Nr 2 S 11 f.; BSGE 67, 104, 114 f. = SozR 3-1300 § 32 Nr 2 S 16 f.; BSGE 72, 271, 276 = SozR 3-2500 § 106 Nr 19 S 110 f.; BSGE 79, 61, 65 = SozR 3-1200 § 42 Nr 5 S 15 f.). Auf den Hilfsantrag der Klägerin ist deshalb das erstinstanzliche Urteil dahingehend abzuändern, dass der Beklagte verpflichtet wird, nachträglich die Umsatzsteuer zu erstatten, wenn durch eine unanfechtbare finanzgerichtliche Entscheidung festgestellt werden sollte, dass die Klägerin diese Steuer zu entrichten hatte.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 197a Abs 1 Satz 1 SGG iVm § 154 Abs 1 Verwaltungsgerichtsordnung.

7. Die Festsetzung des Streitwerts findet ihre Grundlage in § 197a Abs 1 Satz 1 SGG iVm § 47 Abs 1, § 52 Abs 1 und Abs 3 Gerichtskostengesetz iFd des KostRMoG.