



30. August 2002, Dr. Uwe Gerecke

Umsatzsteuerpflicht für Betriebsärzte

Verband
Deutscher
Betriebs- und
Werksärzte e.V.

Die Problematik der Umsatzsteuerpflicht für Betriebsärzte begann mit einem Rundschreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.02.2001 und seiner Veröffentlichung im Bundessteuerblatt vom 08.03.2001 (1). Seit diesem Tag sind Honorare für ärztliche Sachverständigengutachten umsatzsteuerpflichtig. Eine Information oder gar Absprache mit der Bundesärztekammer war unterblieben. Die Ärzteschaft erfuhr hiervon erst durch die Veröffentlichung im Bundessteuerblatt. Die bis dahin bestehende Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Umsatzsteuergesetz für ärztliche Gutachtenleistungen entfiel. Die Änderung geht zurück auf ein Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 14.09.2000 (AZ.: C-384/98). Die Richter hatten verbindlich geurteilt, dass EU-weit nur ärztliche Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind, die ausschließlich der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten und anderen Gesundheitsstörungen dienen. Das BMF wies darauf hin, dass in Absprache mit den Finanzbehörden der Länder folgende Sachverständigengutachten mit 16 % umsatzsteuerpflichtig sind:

- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung,
- Gutachten über die Tatsache oder die Ursache des Todes (außer, wenn sie als letzte Maßnahme im Rahmen einer Heilbehandlung anzusehen ist),
- Alkohol-Gutachten,
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse,
- Gutachten über die Berufstauglichkeit,
- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung und in Schadensersatzprozessen,
- Gutachten/Zeugnissen über das Sehvermögen,
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern,
- Blutgruppenuntersuchungen im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung,
- anthropologisch-erbbiologische Gutachten,
- psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken,
- Gutachten über die chemische Zusammensetzung des Wassers,
- ärztliche Untersuchungen über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments bei Menschen,
- dermatologische Untersuchungen von kosmetischen Stoffen sowie
- ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz.

Das Schreiben des BMF vom 13.02.2001 war insofern zunächst für viele irreführend, als es die ärztliche Gutachtertätigkeit derart in den Vordergrund rückte, dass die neue Umsatzsteuerpflicht nach diesem Schreiben weithin ausschließlich auf ärztliche Gutachtertätigkeit bezogen worden ist. Dies ist jedoch unzutreffend, weil nach der maßgeblichen EU-Richtlinie die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht an die Gutachtenform der ärztlichen Tätigkeit anknüpft, sondern die Umsatzsteuerbefreiung davon abhängig ist, ob im Einzelfall eine Heilbehandlung vorliegt bzw. die Gutachtertätigkeit in erster Linie der Heilbehandlung dient und damit selbst Teil der Heilbehandlung ist. Dementsprechend sind auch andere ärztliche Tätigkeiten wie Autoren- oder Vortragstätigkeiten umsatzsteuerpflichtig. Berührt ist aber auch die Tätigkeit der nicht fest angestellten Betriebsärzte. Leistungen, die der Betriebsarzt auf der Grundlage des § 3 Abs. 1 des Arbeitssicherheitsgesetzes (ASiG) gegenüber dem Arbeitgeber erbringt, stellen nämlich – nach der Auffassung des BMF - keine Heilbehandlung dar, da nicht die medizinische Betreuung des Patienten im Vordergrund steht, sondern die Sicherstellung von Arbeitsschutz und Unfallverhütung (2).

Nach den ersten Veröffentlichungen war rasch klar, dass somit die betriebsärztliche Einsatzstunde, aber auch Einstellungsuntersuchungen, Untersuchungen nach der Fahrerlaubnisverordnung, dem Jugendarbeitsschutzgesetz oder der Strahlenschutzverordnung, zur Feuerwehr-, Flug- und Tauchtauglichkeit der Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Nach Auffassung des BMF sind Leistungen, die Betriebsärzte im Rahmen des § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit (ASiG) erbringen, umsatzsteuerpflichtig. Bei den in § 3 Abs. 1 Nr. 1 – 4 ASiG genannten Aufgaben handelt es sich um eine einheitliche Leistung, die nur einheitlich beurteilt werden kann und daher insgesamt umsatzsteuerpflichtig ist (3).

Widersprüchlich blieb zunächst die Frage, wie die Abrechnung einzelner arbeitsmedizinischer Vorsorgeuntersuchungen zu bewerten ist. Zunächst hieß es, die in § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG erwähnten (Vorsorge-) Untersuchungen unterliegen als Heilbehandlung nicht der Umsatzsteuer und (betriebs-) ärztliche Vorsorgeuntersuchungen, die nicht im Rahmen des ASiG erbracht werden, sind regelmäßig umsatzsteuerfrei: Steht die medizinische Betreuung des Patienten im Vordergrund – wie dies bei Vorsorgeuntersuchungen regelmäßig der Fall sein dürfte – ist die Leistung nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei (2). Hierzu aber hat das BMF später nochmals Stellung genommen. Mit einem Schreiben vom 22.10.2001 ergänzte das BMF seine vorherigen Schreiben dahingehend, dass Leistungen von Betriebsärzten – auch solche Vorsorgeuntersuchungen, die nicht im Rahmen des ASiG erbracht werden, nur dann von der Umsatzsteuerpflicht befreit sind, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (5).

Somit sind jedoch alle Vorsorgeuntersuchungen von der Umsatzsteuer befreit, die wie z. B. Krebsfrüherkennungsuntersuchungen durchgeführt werden, um Krankheiten möglichst frühzeitig festzustellen und mit größtmöglicher Aussicht auf Erfolg behandeln zu können (2). Für welche arbeitsmedizinischen Vorsorgeuntersuchungen dies der Fall ist, darüber gibt es bisher keine einheitliche Meinung. Die Einschätzung ist bei den arbeitsmedizinischen Vorsorgeuntersuchungen nach berufsgenossenschaftlichen Grundsätzen nicht einfach. Die Erläuterungen der Unfallversicherungsträger zu den berufsgenossenschaftlichen Grundsätzen können sicher eine Orientierung geben. Die Zentrale Erfassungsstelle asbeststaubgefährdeter Arbeitnehmer hat an alle G 1.2 und G 1.3 - ermächtigten Ärzte mitgeteilt, dass Sie für die Abrechnung der nachgehenden Untersuchungen keine Umsatzsteuer zahlt (7).

Sport- und reisemedizinische Untersuchungen/Beratungen gehören zu den ärztlichen Leistungen, bei denen die Frage der Tauglichkeit des Untersuchten für eine bestimmte Tätigkeit im Vordergrund steht. Derartige Leistungen sind umsatzsteuerpflichtig (3). Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung unter Ärzten dienen, sind grundsätzlich umsatzsteuerfrei. Geht es jedoch um die Frage einer Schadensersatzleistung, steht nicht die medizinische Betreuung des Patienten im Vordergrund. Eine Umsatzsteuerbefreiung kommt nach § 4 Nr. 14 UStG nicht in Betracht. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass die ärztlichen Leistungen gegebenenfalls auch der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Berichtspflichten dienen.

Auch die Leistungen Dritter, z.B. Laborkosten im Rahmen des Biomonitoring oder Röntgenaufnahmen im Rahmen der G 26 bei Feuerwehrmännern unterliegen der Umsatzsteuerpflicht. Der Umsatzsteuerbetrag muss dem Kostenträger zusätzlich zum Honorar berechnet werden, das gilt auch, wenn Gutachten im Rentenverfahren für Sozialversicherungsträger oder für Gerichte nach §3 ZSEG erbracht werden, die Entschädigung des sachverständigen Zeugen nach §2 ZSEG ist dagegen umsatzsteuerfrei (4).

Wie haben sich Ärzte zu verhalten?

Auch das ist geregelt, und zwar im § 19 Umsatzsteuergesetz. Danach wird aus Vereinfachungsgründen keine Umsatzsteuer erhoben, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr der steuerpflichtige Gutachterbruttoumsatz 16.620 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 Euro nicht übersteigen wird. Diese Ärzte zählen zu den Kleinunternehmern, sie dürfen in einem solchen Fall aber auch keine 16 % Umsatzsteuer auf ihren Rechnungsbetrag aufschlagen.

Schlagen Mediziner dennoch 16 % Umsatzsteuer auf, müssen sie diese gemeinsam mit einer Umsatzsteuervoranmeldung monatlich (bei Steuereinnahmen von mehr als 6132 Euro, zuvor 12.000 DM im Jahr) oder vierteljährlich (bei Steuereinnahmen von mehr als 512 Euro, zuvor 1.000 DM im Jahr) innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des jeweiligen Monats oder Kalendervierteljahres dem Finanzamt abgeben. Zudem ist am Jahresende eine Umsatzsteuererklärung fällig. In einem solchen Fall wären Ärzte dann aber auch vorsteuerabzugsberechtigt, d. h. von allen Gegenständen, die für die Erstellung von Gutachten oder eben für arbeitsmedizinische Leistungen notwendig sind, können die gezahlten Umsatzsteuern von der eigenen Umsatzsteuerschuld erst einmal abgezogen werden.

Damit ist klar: Ärzte, die auf eine Rechnung 16 % Mehrwertsteuer aufschlagen, können diese Mehrwertsteuer nicht einfach privat vereinnahmen, sondern müssen sie an das zuständige Betriebsfinanzamt abführen.

Übereinstimmend empfehlen die Umsatzsteuerreferenten den Arbeitsmedizinern, die präventiven Leistungen, die man unter gutachterliche oder Sachverständigentätigkeit subsumieren könne, von den kurativen Leistungen sofort abzugrenzen und auf die präventiven Leistungen die Umsatzsteuer aufzuschlagen, soweit sie mehr als 16.620 Euro Umsatz im Jahr damit erwirtschaften. Auf keinen Fall sollten Ärzte, die weniger als 16.620 Euro Umsatz aus umsatzsteuerpflichtiger Tätigkeit haben, die Umsatzsteuer erheben, da diese stets abzuführen ist und dann fünf Jahre lang eine Umsatzsteuererklärung abgegeben werden muss.

Bei der Kleinunternehmerregelung nach § 19 des Umsatzsteuergesetzes stellt sich für die Prüfung der Umsatzsteuerbefreiung in 2001 die Frage, ob die Umsätze des laufenden Jahres 2001 oder die – seinerzeit noch umsatzsteuerfreien – Umsätze des Jahres 2000 zu Grunde zu legen sind. Auch hierzu hat sich das BMF geäußert: War der Unternehmer bereits vor dem Jahr 2001 gewerblich oder beruflich tätig, kann er im Jahr 2001 die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG in Anspruch nehmen, wenn der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz bezüglich der darauf entfallenden Steuer im Jahr 2000 DM 32.500 nicht überstiegen hat und im Jahr 2001 DM 100.000 voraussichtlich nicht übersteigen wird. Nimmt der Unternehmer seine Tätigkeit im Laufe des Jahres 2001 neu auf, ist allein auf den Umsatz des Jahres 2001 abzustellen. Entsprechend der Zweckbestimmung des § 19 Abs. 1 UStG ist hierfür die Grenze von DM 32.500 maßgebend (3).

Es ist danach zu wünschen, dass die große Mehrzahl der Betriebsärztinnen und Ärzte diese Kleinunternehmerbefreiung in Anspruch nehmen konnte und sich die neue Umsatzsteuerpflicht für ärztliche Leistungen damit letztlich nicht nur mit Blick auf die insgesamt wohl kaum nennenswerten Umsatzsteuereinnahmen der Finanzverwaltungen, sondern auch für die befreiten ärztlichen Kleinunternehmer als viel Lärm um Nichts erweisen wird. Für diejenigen, die aufgrund der Höhe ihrer umsatzsteuerpflichtigen Umsätze diese Befreiung nicht in Anspruch nehmen können und die ihre Leistungen im Verhältnis zu ärztlichen Kleinunternehmern dementsprechend teurer anbieten müssen, hält das BMF zum Trost immerhin noch den Hinweis auf ihre nunmehr gegebene Berechtigung zum Vorsteuerabzug bereit. Insoweit ist dem BMF zu wünschen, dass dieser Hinweis nicht so verstanden werden soll, als könne der Vorsteuerabzug die Kostensteigerung durch die Umsatzsteuer ausgleichen.

Wer als Arbeitsmediziner keine Umsatzsteuer für 2001 in Rechnung gestellt hat, dies aber nach den o.g. Ausführungen hätte eigentlich tun müssen, hat vielleicht Glück gehabt. Mit einem Schreiben vom 08.11.2001 teilte das BMF mit, dass es soweit die Regelungen zur Steuerpflicht ärztlicher Leistungen über das Schreiben vom 13.02.2001 hinausgehen, also m.E. eben die für arbeitsmedizinische Vorsorgeuntersuchungen o.ä. nicht zu beanstanden ist, wenn der zur Umsatzsteuerpflicht verpflichtete Unternehmer diese erst auf Umsätze anwendet, die nach dem 31.12.2001 erbracht werden (6)! Das BMF-Schreiben ist auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Steuern und Zölle – Steuern – Veröffentlichungen zu Steuerarten – Umsatzsteuer unter <http://www.bundesfinanzministerium.de/Umsatzsteuer-.478.htm> zu finden.

Übrigens: Die Umsatzsteuer löst keine Gewerbesteuer aus und infiziert auch nicht den Umsatz aus anderer ärztlicher Tätigkeit. Darüber hinaus rechnen die Referenten damit, dass die Klärung der Fragen aus der Grauzone dieser Leistungskomplexe einer späteren finanzgerichtlichen Entscheidung vorbehalten bleiben müsse.

Ausgehen können niedergelassene Ärzte, die auch betriebs- und arbeitsmedizinisch tätig sind, dass während einer steuerlichen Betriebsprüfung die Umsätze einer schärferen Kontrolle unterliegen werden. Ist auf präventive Leistungen keine Umsatzsteuer erhoben worden, müssen sie damit rechnen, diese später aus eigener Tasche zu bezahlen. Deshalb raten Steuerberater Arbeitsmedizinern, in jedem Fall die Mehrwertsteuer auf die Rechnungen aufzuschlagen, die Unternehmen bezahlen.

Die Entscheidung über die Umsatzsteuerfreiheit muss letztlich das für den leistenden Arzt zuständige Finanzamt treffen. Um die Klippen des Umsatzsteuerrechts ohne Gefahren zu umschiffen, wird es häufig ratsam sein, den Rat eines Steuerberaters oder des zugehörigen Finanzamtes einzuholen. Aufgrund der vielfältigen streitigen Konstellationen und der zahlreichen mit der Neuregelung in Zusammenhang stehenden Rechtsfragen ist abzusehen, dass erst im Laufe der Zeit die Finanzgerichte im Einzelfall eine Klärung herbeiführen werden.

Literatur:

- 1 Bundesministerium der Finanzen, Bonn, Geschäftszeichen IV D 1 - S 7170 - 4/01 vom 13.02.2001
- 2 Bundesministerium der Finanzen, Bonn, Geschäftszeichen IV D 1 - S 7170 - 119/01 vom 19.06.2001
- 3 Bundesministerium der Finanzen, Bonn, Geschäftszeichen IV D 1 - S 7170 - 137/01 vom 31.07.2001
- 4 Bundesministerium der Finanzen, Bonn, Geschäftszeichen IV D 1 - S 7170 - 184/01 vom 17.10.2001
- 5 Bundesministerium der Finanzen, Bonn, Geschäftszeichen IV D 1 - S 7170 - 203/01 vom 22.10.2001
- 6 Bundesministerium der Finanzen, Bonn, Geschäftszeichen IV D 1 - S 7170 - 201/01 vom 08.11.2001
- 7 Zentrale Erfassungsstelle asbeststaubgefährdeter Arbeitnehmer, Augsburg, Dok.-Nr. 418.8 : 418.17 vom 17.07.2001

Anschrift des Verfassers:

*Dr. med. Uwe Gerecke
Facharzt für Arbeitsmedizin - Qualitätsmanagement
Umweltmedizin - Sportmedizin - Rettungsmedizin
Leiter Nds. Verband Dt. Betriebs- und Werksärzte e.V.
Ihmeplatz 6f - 30449 Hannover
Phone + 49 (0)511 430 2000
Fax + 49 (0)511 430 941 2000
eMail Gerecke@vdbw.de*