

## Umsatzsteuer und betriebsärztliche Tätigkeit

Die Problematik der Umsatzsteuerpflicht für betriebsärztliche Leistungen begann mit einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.02.2001. Mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt vom 08.03.2001 zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Abs. 14 UStG veränderte sich die Umsatzsteuerpflichtung für Ärzte. Grundlage der Änderungen war das EuGH-Urteil vom 14.09.2000, Rechtssache C-384/98, wonach Leistungen eines Arztes nur dann nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe C der 6. EG-Richtlinie (Nationale Befreiungsvorschrift: § 4 Nr. 14 UStG) steuerfrei waren, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen.

Das BMF wies darauf hin, dass in Absprache mit den Finanzbehörden der Länder folgende Sachverständigengutachten 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 Kriegsopfersversorgung 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
- ärztliche Untersuchungen über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments bei Menschen
- dermatologische Untersuchungen von kosmetischen Stoffen
- ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz (bis 05/2007 s.u.).

Das Schreiben des BMF vom 13.02.2001 war 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. Nach der maßgeblichen EU-Richtlinie knüpft die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung jedoch nicht an die Gutachtenform der ärztlichen Tätigkeit an, sondern die Umsatzsteuerbefreiung ist davon abhängig, ob im Einzelfall eine Heilbehandlung vorliegt bzw. die Gutachtertätigkeit in erster Linie der Heilbehandlung dient und damit selbst Teil der Heilbehandlung ist. Leistungen, die der Betriebsarzt auf der Grundlage des § 3 Abs. 1 des Arbeitssicherheitsgesetzes (ASiG) gegenüber dem Arbeitgeber erbringt, stellen 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.

Die betriebsärztliche Tätigkeit wurde damit überwiegend als umsatzsteuerpflichtig eingeschätzt und Einstellungsuntersuchungen, Untersuchungen für Feuerwehr-, Flug- oder Tauchtauglichkeit der Umsatzsteuerpflicht unterstellt. Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums waren Leistungen, die Betriebsärzte im Rahmen des § 3 Abs. 1-4 des Gesetzes über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit (ASiG) erbringen, umsatzsteuerpflichtig. "Bei diesen Aufgaben handelte es sich um eine einheitliche Leistung, die nur einheitlich beurteilt werden kann und daher insgesamt umsatzsteuerpflichtig ist" (BFM vom 31.07.2001).

Mit einem Schreiben vom 22.10.2001 ergänzte das Bundesfinanzministerium, dass Leistungen von Betriebsärzten für Vorsorgeuntersuchungen nur dann von der Umsatzsteuerpflicht befreit sind, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Damit waren jedenfalls nach der damaligen Rechtsauffassung alle Vorsorgeuntersuchungen von der Umsatzsteuer befreit, die - wie z. B. Krebsfrüherkennungsuntersuchungen - durchgeführt werden. Die bundesweit durch die Zentrale Erfassungsstelle asbeststaubgefährdeter Arbeitnehmer bei der Textil- und Bekleidungsberufsgenossenschaft in Augsburg veranlassten nachgehenden Untersuchungen nach beruflicher Asbestbelastung wurden somit ohne Umsatzsteuer abgerechnet. Sport- und reisemedizinische Untersuchungen wurden dagegen genauso als umsatzsteuerpflichtig interpretiert wie arbeitsmedizinische Untersuchungen bei Einzelaufträgen, z. B. G 26 III (Atemschutzträger der Feuerwehr). Als Umsatzsteuerpflichtig wurden damit auch Laborleistungen angesehen, die im Rahmen dieser arbeitsmedizinischen Untersuchungen erbracht wurden. Die Frage, wie die Abrechnung dieser arbeitsmedizinischen Vorsorgeuntersuchungen zu bewerten ist, blieb jedoch widersprüchlich. Einzelne Finanzämter haben Untersuchungen, z.B. G 37 außerhalb der betriebs-ärztlichen Einsatzzeit, als nicht umsatzsteuerpflichtig betrachtet.

Auch geringe Umsätze blieben weiter steuerfrei. Gemäß § 19 Umsatzsteuergesetz wird aus Vereinfachungsgründen keine Umsatzsteuer erhoben, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr der steuerpflichtige Bruttoumsatz 17.500 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 Umsatzsteuer auf ihren Rechnungsbetrag aufschlagen. Berechnen Mediziner dennoch Umsatzsteuer, müssen sie diese gemeinsam mit einer Umsatzsteuervoranmeldung monatlich (bei Steuereinnahmen von mehr als 6136 Euro im Jahr) oder vierteljährlich (bei Steuereinnahmen von mehr als 512 Euro im Jahr) innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des jeweiligen Monats oder Kalendervierteljahres dem Finanzamt abgeben. Zudem ist am Jahresende eine Umsatzsteuererklärung fällig. Der Vorteil der Umsatzsteuerpflicht liegt im Vorsteuerabzug, d. h. von allen Rechnungen, die für die Erfüllung der steuerpflichtigen Leistungen notwendig sind, können die gezahlten Umsatzsteuern von der eigenen Umsatzsteuerschuld erst einmal abgezogen werden. Die Umsatzsteuer löst keine Gewerbesteuer aus und infiziert auch nicht den Umsatz aus anderer ärztlicher Tätigkeit.

Neue Erkenntnisse ergaben sich nach der Veröffentlichung eines Urteils des Europäischen Gerichtshofes (5. Kammer: C-307/01; Peter d'Ambrumenil vom 20.11.2003). Nach diesem Urteil sind ärztliche Untersuchungen von Personen im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherungsunternehmen und das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wie z. B. der Reisefähigkeit, von der Umsatzsteuerpflicht befreit. Ärztliche Untersuchungen jedoch, die zu dem Zweck durchgeführt werden, einem Arbeitgeber Entscheidungen über Einstellungen oder über die Aufgaben, die ein Arbeitnehmer wahrnehmen kann, zu ermöglichen, sollen in erster Linie dem Arbeitgeber eine Entscheidungsfindung ermöglichen. Diese Leistungen fallen daher nicht unter die nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 77/388/EWG von der Steuer befreiten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin.

Das Finanzgericht Berlin (K 5008/99) hat in einem Urteil vom 16.11.2004 dargelegt, dass die arbeitsmedizinischen Vorsorgeuntersuchungen - mit Ausnahme von Einstellungsuntersuchungen - in erster Linie der Krankheitsvorbeugung und -erkennung sowie der Beobachtung des Gesundheitszustands der Arbeitnehmer dienen. Damals ging es um die Frage, ob arbeitsmedizinische Untersuchungen nach den Berufsgenossenschaftlichen Grundsätzen von der Umsatzsteuer befreit sind. Die Richter urteilten, dass diese Untersuchungen den für die Steuerbefreiung vorausgesetzten therapeutischen Zweck verfolgen, da durch sie Beeinträchtigungen der Gesundheit verhindert bzw. frühzeitig erkannt werden sollen. Dieses Urteil galt zunächst jedoch nur für die klagenden Parteien. Der Bundesfinanzhof schloss sich in seinem Revisionsurteil vom 13. Juli 2006 (V R 7/2005) dieser Würdigung an. Sie steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG). Danach ist es Aufgabe der nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG durchzuführenden Untersuchungen, Gesundheitsgefährdungen des Arbeitnehmers möglichst frühzeitig zu erkennen und den Arbeitnehmer vor arbeitsbedingten Gesundheitsschäden zu bewahren; diese Untersuchungen werden überwiegend im Interesse des Arbeitnehmers durchgeführt (BAG-Urteil vom 22. Januar 1986 5 AZR 34/85). Sie sind damit umsatzsteuerfrei. Damit entfällt dann auch die Umsatzsteuer auf die in diesem Zusammenhang erbrachte Laborleistung.

*„Betriebsärztliche Leistungen, die ein Unternehmer gegenüber einem Arbeitgeber erbringt und die darin bestehen, die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG), sind - soweit die Leistungen nicht auf Einstellungsuntersuchungen entfallen - gemäß § 4 Nr. 14 UStG 1993 steuerfrei.“*

Mit der Veröffentlichung im Bundessteuerblatt 2007 Teil II („Anwendung neuer BFH-Entscheidungen“, Veröffentlichung vom 26.06.2007 unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) ist dieses Urteil auch für die anderen Finanzämter in vergleichbaren Fällen anwendbar. Eine Wahlmöglichkeit, ob die Umsatzsteuerbefreiung anzuwenden oder darauf verzichtet werden kann, besteht nicht. Das BMF führt mit einem Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder (GZ: IV A5-S 7100/07/0011 und IV A6-S 7170/07/0003, Dok 2007/0189309) vom 04.05.2007 aus, „das unabhängig davon, ob die nach § 3 Abs. 1 ASiG zu erbringenden Leistungen im Vertrag einzeln aufgeschlüsselt und gesondert abgerechnet werden, die betriebsärztlichen Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG gemäß § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei sind, soweit sie nicht auf Einstellungsuntersuchungen entfallen. Ein ggf. vereinbartes Gesamtentgelt für alle betriebsärztlichen Leistungen nach § 3 Abs. 1 ASiG ist daher sachgerecht aufzuteilen“. An der bisherigen Auffassung einer einheitlichen Leistung der Aufgaben nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ASiG, wie im Schreiben des BMF vom 31.07.2001 formuliert, wird nun nicht mehr festgehalten. Weiter führt das BMF im Schreiben vom 04.05.2007 aus, dass „das Urteil des BFH vom 13.07.2006 im Ergebnis auch für nach anderen Schutzvorschriften erbrachte medizinische Leistungen anzuwenden ist, die therapeutischen Zwecken dienen (z.B. ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz). Die insoweit entgegenstehenden Regelungen des BMF-Schreibens vom 08.11.2001, BStBl. I, S. 826, sind nicht mehr anzuwenden“. Das BMF hat in seinem Schreiben eine Übergangsfrist im Verhältnis zu den Finanzämtern geschaffen: „Für vor dem 01.01.2008 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer diese als umsatzsteuerpflichtig behandelt“. Leistungen von Betriebsärzten, die nicht unter den Begriff der individuellen Behandlung oder Untersuchung fallen und die somit unter § 3, Abs. 1, 3 und 4 ASiG zu fassen sind, sind auch nicht umsatzsteuerfrei. Die Einsatzstunde des Betriebsarztes für allgemeine Leistungen nach ASiG (Begehungen, Beratung des Arbeitgebers) unterliegt damit weiterhin der Umsatzsteuerpflicht. Unverändert umsatzsteuerpflichtig sind auch ärztliche Tätigkeiten wie Autoren- oder Vortragstätigkeiten.

Die Veröffentlichung des BMF hat auch Auswirkungen auf den Abzug der Vorsteuer. Leistungsempfänger können unabhängig von einem möglichen Ausweis der Umsatzsteuer auf der Rechnung bei steuerbefreiten ärztlichen Leistungen keine Vorsteuer geltend machen. Der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG "für die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmen für sein Unternehmen ausgeführt worden sind" gilt in der Folge nur für die den umsatzsteuerpflichtigen Teil der eigenen Leistungen betreffenden Leistungen.

Noch bleiben für einzelne Untersuchungen Fragen offen. Die Entscheidung über die Umsatzsteuerfreiheit muss letztlich das für den leistenden Arzt zuständige Finanzamt im Einzelfall treffen. Das Vorliegen eines „therapeutischen Zweckes“ ist nach den verfahrensrechtlichen Grundsätzen von demjenigen nachzuweisen, der die Steuerbefreiung begehrt. Um die Klippen des Umsatzsteuerrechts ohne Gefahren zu umschiffen, wird es häufig ratsam sein, den Rat eines Steuerberaters 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.

Dr. med. Uwe Gerecke  
Facharzt für Arbeitsmedizin - Umweltmedizin  
Sportmedizin - Notfallmedizin - Suchtmedizin  
Ärztliches Qualitätsmanagement  
Verband Dt. Betriebs- und Werksärzte e.V.  
Ihmeplatz 2 - 30449 Hannover  
Phone + 49 (0) 511 430 2000  
Fax + 49 (0) 511 430 941 2000  
Email [uwe.gerecke@vdbw.de](mailto:uwe.gerecke@vdbw.de)