

Ärztliche Leistungen eines Arztes / Betriebsarztes, Gutachter- und Sachverständigentätigkeit

1. Allgemeine Grundsätze

2. Betriebsärztliche Leistungen

3. Ärztliche Anzeigen über das Vorliegen einer Berufskrankheit

4. Kleinunternehmerregelung

5. Berechnung der Umsatzsteuer

Anlage

A) Rechtliche Verfahren

B) Schule, Beruf, Versicherung

C) Sonstige Leistungen

1. Allgemeine Grundsätze

Leistungen eines Arztes sind nur dann nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe c MwStSystRL (nationale Befreiungsvorschrift: § 4 Nr. 14 UStG) steuerfrei, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen (EuGH-Urteil vom 14.09.2000 - Rs. C-384/98 - UR 2000 S. 342 - Abschn. 4.14.1. Abs. 4 UStAE).

§ 4 Nr. 14 UStG, der auf der Grundlage von Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b und c MwStSystRL "ärztliche Heilbehandlungen" bzw. "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" von der Umsatzsteuer befreit, ist im Sinne des o. g. EuGH-Urteils auszulegen.

Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete ärztliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o. a.) und wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Unternehmer, der ähnliche heilberufliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 14 UStG ausübt, sowie Krankenhäuser, Kliniken usw. - Abschn. 4.14.1. Abs. 4 UStAE). In Fortführung der o. g. Rechtsprechung hat der EuGH mit Urteil vom 20.11.2003 - C-212/01 entschieden, dass für eine ärztliche Leistung, die in einem Zusammenhang erbracht wird, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit ist, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung ist, die Rechtswirkung erzeugt, die vorgenannte Steuerbefreiungsregel keine Anwendung findet.

Es ist hierbei unerheblich, dass für die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens Anforderungen an die medizinische Kompetenz gestellt werden und dass die Erstellung des Gutachtens für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersuchung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen kann. Eine solche Leistung, die die im Gutachtauftrag gestellten Fragen beantworten soll, soll vielmehr einem Dritten das Treffen einer Entscheidung ermöglichen, die gegenüber dem Betroffenen oder anderen Personen Rechtswirkungen erzeugt.

Zwar kann ein solches Gutachten mittelbar zum Schutz der Gesundheit des Betroffenen beitragen, gleichwohl bleibt der Hauptzweck dieser Leistung, eine gesetzlich oder vertraglich vorgesehene Bedingung für die Entscheidungsfindung eines Anderen zu erfüllen.

Daher ist die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens nur dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

Neben den in Abschn. 4.14.1. Abs. 5 UStAE aufgeführten Leistungen fallen weitere Leistungen ebenfalls nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG. Eine Auflistung, die alle bisher bekannt gewordenen Einzelfälle zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG enthält, ist als Anlage beigefügt.

Die Feststellung des Zustands der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn sie für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgt. Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sind daher grundsätzlich nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei (Abschn. 4.14.1. Abs. 5 Nr. 6 UStAE).

Die mit dem Betrieb der in § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG bezeichneten Einrichtungen eng verbundenen Umsätze dürfen nach Abschn. 4.14.6. Abs. 1 Satz 2 UStAE nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen. Daher sind derartige Leistungen - wie z. B. die Abgabe von ärztlichen Gutachten gegen Entgelt - nicht mehr nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG steuerfrei, wenn eine vergleichbare Leistung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG steuerpflichtig ist.

Auf Abschn. 4.14.1. (insbesondere Abs. 5) und Abschn. 4.14.6. (insbesondere Abs. 3) UStAE wird hingewiesen.

2. Betriebsärztliche Leistungen

Nach dem BFH-Urteil vom 13.07.2006, V R 7/05, BStBl 2007 II S. 412 ist bei betriebsärztlichen Leistungen zu unterscheiden, ob diese Leistungen darin bestehen, die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten und diese Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG) oder ob es sich um Untersuchungen handelt, die darin bestehen, festzustellen, ob die Arbeitnehmer für eine bestimmte Tätigkeit geeignet sind.

Die nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG erbrachten Leistungen sind nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, soweit es sich nicht um Einstellungsuntersuchungen handelt. Die übrigen Untersuchungen sind steuerpflichtig.

Im Falle des Zusammentreffens der Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 - 4 ASiG unterliegen die nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG erbrachten Leistungen stets einer eigenständigen

umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung (siehe BMF-Schreiben vom 04.05.2007 a. a. O.). Somit sind auch Leistungsbündel, die im Rahmen einer Pauschalvereinbarung erbracht werden und Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG enthalten, spätestens ab dem 01.01.2008 aufzuteilen. Ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist dabei nach dem jeweiligen Gesamtbild der Verhältnisse zu ermitteln.

3. Ärztliche Anzeigen über das Vorliegen einer Berufskrankheit

Beim Verdacht auf das Vorliegen einer Berufskrankheit sind Ärzte nach § 202 SGB VII verpflichtet, diesen Verdacht an die zuständige gesetzliche Unfallversicherung zu melden. Die Meldung erfolgt mit dem Formblatt "Ärztliche Anzeige über eine Berufskrankheit" unter Angabe der persönlichen Daten des Patienten, der Diagnose und der ausgeübten beruflichen Tätigkeit und deren eventueller Ursächlichkeit für das Vorliegen der Krankheit.

Für die Meldung erhält der Arzt eine Gebühr nach Ziffer 141 der UV GOÄ (Ärztliche Anzeige über eine Berufskrankheit - § 44 Vertrag Ärzte / UV-Träger).

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung dieser Umsätze war Gegenstand von Beratungen der obersten Vertreter des Bundes und der Länder. Danach ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

Sofern die Erstellung einer ärztlichen Anzeige über eine Berufskrankheit im Rahmen einer Untersuchungs- und/oder Behandlungsleistung erfolgt, teilt diese Leistung das Schicksal der Hauptleistung. Die Leistung ist daher insgesamt nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn bei der Untersuchungs- und/oder Behandlungsleistung ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen.

4. Kleinunternehmerregelung

Die für Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer wird nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG).

Von den steuerbaren Umsätzen sind für die Ermittlung des Gesamtumsatzes die in § 19 Abs. 3 UStG genannten steuerfreien Umsätze (mithin auch Umsätze nach § 4 Nr. 14 UStG und § 4 Nr. 16 UStG) abzuziehen. Ob ein Umsatz als steuerfrei zu berücksichtigen ist, richtet sich nach Abschn. 19.3. Abs. 2 Satz 2 UStAE nach den Vorschriften des laufenden Kalenderjahres.

5. Berechnung der Umsatzsteuer

Für den Fall, dass die zivilrechtliche Vereinbarung zwischen Arzt/Klinik usw. und Auftraggeber eine Umsatzsteuerklausel nicht enthält, ist - vorbehaltlich der Anwendung des § 242 BGB - die Umsatzsteuer aus dem vereinbarten Betrag heraus zu rechnen.

§ 242 BGB:

Der Schuldner ist verpflichtet, die Leistung so zu bewirken, wie Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte es erfordern.

Die bisherige Rundvfg. vom 09.02.2012 wird aufgehoben.

Anlage

Die folgende Auflistung enthält die bisher bekannt gewordenen Einzelfälle zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 und § 4 Nr. 16 UStG. Der Vollständigkeit halber sind die in dem BMF-Schreiben genannten Leistungen mit aufgeführt.

A) Rechtliche Verfahren

Art der Tätigkeit / des Gutachtens	steuerfrei		Begründung
	ja	nein	
Alkohol- und Drogen -Gutachten z.B. zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit (siehe aber auch C) Sonstige Leistungen)		X	1)
Anthropologisch- erbbiologische Gutachten		X	1)
Blutalkoholuntersuchungen			
a) bei Proben lebender oder verstorbener Personen		X	1)
b) für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung		X	1)
Blutgruppenuntersuchungen			
a) im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung		X	1)
b) zur Spurenauswertung bei Tötungsdelikten (auch bei DNA-Analysen von Haaren, Speichel u. a.)		X	1)
Entschädigung von sachverständigen Zeugen (Abschnitt 5 JVEG - Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz);	nicht steuerbar		3)
Entschädigung von Sachverständigen (Abschnitt 3 JVEG - Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz)		X	4)

Forensische (gerichtliche) Gutachten		X	1)
Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer <i>Gesundheitsstörung</i>		X	1)
Gutachten im Todesfall (Leichenschau)			
a) Äußere Leichenschau und Ausstellen von Todesbescheinigungen	X		5)
b) weitere Untersuchungen wegen Verdacht unnatürlichen Todes und Ausstellen der Todesbescheinigung		X	1)
c) vor Einäscherung (Krematoriumsleichenschau)		X	1)
d) Gutachten über die Tatsache oder Ursache des Todes		X	1)
e) Obduktionen, die im Falle eines Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung sind	X		5)
Medizinisch-psychologische Gutachten über dieFahrtauglichkeit		X	1)
Obduktionen / Untersuchung von Verstorbenen		X	1)
Untersuchung von Personen im Polizeigewahrsam			
a) Blutentnahme zur Feststellung von Alkohol, Drogen o. ä.		X	1)
b) Überprüfung der Verwehr- bzw. Haftfähigkeit	X		5)
Gutachten im Rahmen von Strafverfahren (z. B. psychiatrische Gutachten)		X	1)
Prognosegutachten , die im Rahmen des Strafvollzugs erstattet werden		X	1)
Prognosegutachten, die im Rahmen des Strafvollzugs erstattet werden		X	1)

B) Schule, Beruf, Versicherung

Art der	steuerfrei	Begründung
---------	------------	------------

Tätigkeit / des Gutachtens			
	ja	nein	
Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen nach Ziffer 70 GOÄ (Gebührenordnung Ärzte)	X		2)
Anzeigen über das Vorliegen einer Berufskrankheit	X		wenn 2)
		X	wenn 1)
Berufstauglichkeit - Gutachten über die Berufstauglichkeit		X	1)
Betriebsärzte			
a) Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 und 4 ASiG sowie nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG soweit es sich um Einstellungsuntersuchungen handelt		X	1)
aa) Seediensttauglichkeitsuntersuchungen Feuerwehrdiensttauglichkeitsuntersuchungen Einstellungsuntersuchungen nach Beamtenrecht		X	1)
ab) Regelmäßige Untersuchungen zur - Feststellung der Fahrtauglichkeit - Verlängerung des Pilotenscheins		X	1)
b) Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG soweit nicht Einstellungsuntersuchungen	X		9)
Regelmäßige Untersuchungen zur			
ba) Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG soweit nicht Einstellungsuntersuchungen Krankheitsvorbeugung und -erkennung	X		9)
bb) Beobachtung des Gesundheitszustandes	X		9)
c) Leistungen nach dem Jugendschutzgesetz	X		9)
Untersuchungen/ Begutachtungen der Vertragsärzte zur Feststellung von Beschädigungen (als Grundlage für eine Entschädigungsleistung)		X	1)
Begutachtungen im Bereich der Erwerbsminderungsrenten		X	1)
Ärztliche Untersuchungen über den Gesundheitszustand einer Person im Hinblick auf Zahlung		X	1)

einer Invaliditätspension			
Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse		X	1)
Ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz	X		9)
Externe Gutachten für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherungen		X	4)
Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung und in Schadensersatzprozessen		X	1)
Musterungs-, Tauglichkeits- oder Verwendungsfähigkeitsuntersuchungen		X	1)
Pflegegutachten (Feststellung der Voraussetzungen von Pflegebedürftigkeit, der Pflegestufe)		X	6)
Psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken		X	1)
Gutachten nach § 12 Abs. 1 Psychotherapie-Vereinbarung (zur Klärung, ob die Therapie die Voraussetzungen für die Durchführung zu Lasten der gesetzlichen Krankenkassen erfüllt)		X	1)
Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens		X	8)
Röntgenaufnahme für Gutachten zur Berufstauglichkeit		X	7)
Gutachten zur Verfolgung von Schadensersatzansprüchen		X	1)
Durchführung von Schuleingangsuntersuchungen	X		5)
Zeugnisse oder Gutachten über das Sehvermögen		X	1)
Vorsorgeuntersuchungen nach der Strahlenschutzverordnung		X	1)
Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse		X	1)
Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen (Aussagen zu Rehabilitationsbedürftigkeit, -fähigkeit, -prognose und Therapieempfehlung)	X		5)
Gutachten zu Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens		X	8)

Vertragsgutachten von (Zahn-)Ärzten (zur Klärung, ob die Therapie die Voraussetzungen für die Durchführung zu Lasten der gesetzlichen Krankenkassen erfüllt)	X	1)
--	---	----

C) Sonstige Leistungen

Art der Tätigkeit / des Gutachtens	steuerfrei		Begründung
	ja	nein	
Alkohol- und Drogen-Gutachten zum Zweck einer anschließenden Heilbehandlung (siehe aber auch A) Rechtliche Verfahren)	X		5)
Dokumentationshonorare für Anwendungsbeobachtungen (Medikamentenerprobung)		X	1)
Blutanalysen			
a) Leistungen eines Labors an eine Blutbank, die das analysierte Blut an Krankenhäuser und niedergelassene Ärzte zur Behandlung von deren Patienten liefert	X		5)
b) Leistungen zur Kontrolle von Blutspenden einschließlich der Blutgruppenbestimmung	X		5)
Gutachten über die chemische Zusammensetzung des Wassers		X	1)
Dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen		X	1)
Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern		X	1)
Gutachten zur Entscheidung über die Gewährung beantragter Heil- und Hilfsmittel	X		5)
Schriftliche Kommunikation unter Ärzten bei Mit- und Weiterbehandlung von Patienten	X		5)
Feststellung der persönlichen Voraussetzungen für eine medizinische Rehabilitation (auch bei Ergebnis, dass der Patient nicht rehabilitierbar ist)	X		5)
Entnahme, Beförderung und Analyse von Nabelschnurblut sowie die Lagerung von in diesem Blut enthaltenen Stammzellen, sofern eine damit zusammenhängende ärztliche Heilbehandlung weder stattgefunden hat noch begonnen wurde oder geplant ist (EuGH vom 10.06.2010, <u>C-262/08</u>)		X	4)
Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen		X	1)

Ärztliche Leistungen der Schönheitschirurgen (gilt auch für Dermatologen bzw. Anästhesisten), wenn kein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (vgl. Abschn. 4.14.1. Abs. 5 Nr. 8 UStAE und Rdvfg. S 7170 A - 69 - St 112, USt-Kartei zu § 4 Fach S 7170 Karte 19)		X	1)
Ärztliche Leistungen im Zusammenhang mit Schwangerschaftsabbrüchen und der Empfängnisverhütung (vgl. Rdvfg. S 7170 A - 69 - St 112, USt-Kartei zu § 4 Fach S 7170 Karte 19)	X		5)
Untersuchungen zur Ausstellung bzw. Verlängerung von Schwerbehindertenausweisen		X	1)
Sport- und reisemedizinische Untersuchungen und Beratungen		X	1)
Vorsorgeuntersuchungen (z. B. Krebsfrüherkennung)	X		5)

Erläuterungen zu den Begründungen:

(1) Kein therapeutisches Ziel im Vordergrund / Medizinische Betreuung steht nicht im Vordergrund

(2) Nebenleistung zur ~~umsatzsteuerfreien~~ Untersuchungsleistung

(3) Echter Schadensersatz nach Abschn. 1.3 Abs. 9 UStAE

(4) Leistung dient nicht der Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin

(5) Medizinische Betreuung steht im Vordergrund

(6) Art und Umfang der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung stehen im Vordergrund

(7) Nebenleistung zum steuerpflichtigen Berufstauglichkeitsgutachten

(8) Eine diagnostische Leistung eines Arztes für einen anderen Zweck als den der Behandlung/ Heilung kann nicht mehr unter die Steuerbefreiung fallen, auch wenn auf ihrer Grundlage ggf. eine Therapie folgt. Bei einem Rentengutachten ist die Berentung das Hauptziel. Der Aspekt "Rehabilitation vor Rente" führt nicht dazu, dass der Zweck der Rehabilitation in den Vordergrund oder mit gleichem Gewicht neben den Zweck der Berentung tritt, da es insoweit in erster Linie darum geht, Rentenleistungen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringen zu müssen.

(9) Diese Leistungen sind nach dem BFH-Urteil vom 13.07.2006, V R 7/05 nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, soweit die Leistungen nicht auf Einstellungsuntersuchungen entfallen. Bei diesen Untersuchungen geht es darum, Beeinträchtigungen der Gesundheit zu verhindern bzw. diese frühzeitig zu erkennen, damit ihren Auswirkungen rechtzeitig begegnet werden kann. Insoweit liegt eine individualisierte Beziehung zwischen dem Arbeitnehmer als Patient und dem Betriebsarzt vor, die Kennzeichen einer therapeutischen Maßnahme sind.

Das Urteil des BFH vom 13.07.2006 ist im Ergebnis auch auf nach anderen Schutzvorschriften erbrachte medizinische Leistungen anzuwenden, die therapeutischen Zwecken dienen (z. B. ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendschutzgesetz)

Normen:

UStG:4/14 UStG:4/16
