

## *Wann heilt ein Arzt – Neues zur Umsatzsteuer für Ärzte, Krankenhäuser und Labore*

*OFD Frankfurt, Verfügung vom 16.09.2011, Az. S 7170 A – 63 – St 112*

### **Verfügung betr. Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 und § 4 Nr. 16 UStG; Sachverständigentätigkeit eines Arztes/Betriebsarztes**

#### 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. 9. 2000, Rs. C-384/98, UR S. 342; Abschn. 4.14.1 Abs. 4 UStAE).

§ 4 Nr. 14 UStG, der auf der Grundlage von Art. 132 Abs. 1 Buchst. 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, Rs. 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.

**WINHELLER**  
**Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München | Shanghai

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 gewordene 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 Buchst. 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 Buchst. b UStG steuerfrei, wenn eine vergleichbare Leistung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerpflichtig ist.

Auf das BMF-Schreiben vom 8. 11. 2001, Az. IV D 1 – S 7170-201/01 (BStBl. I S. 826), wird hingewiesen. Die dort angeführten Grundsätze sind auf alle entsprechenden Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2001 erbracht werden, soweit diese nicht bereits aufgrund des BMF-Schreibens vom 13. 2. 2001, BStBl. I S. 157 (erbrachte Leistungen nach dem 8. 3. 2001), umsatzsteuerpflichtig sind.

## 2. Betriebsärztliche Leistungen

Nach dem BFH-Urteil vom 13. 7. 2006, Az. 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 bis 4 ASiG unterliegen die nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG erbrachten Leistungen stets einer eigenständigen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung (siehe BMF-Schreiben vom 4. 5. 2007, BStBl. I S. 481[3]). Somit sind auch Leistungsbündel, die im Rahmen einer Pauschalvereinbarung erbracht werden und Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 enthalten, spätestens ab dem 1. 1. 2008 aufzuteilen. Ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist dabei nach dem jeweiligen Gesamtbild der Verhältnisse aufzuteilen.

## 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 GOA (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 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 Rdvfg. OFD Frankfurt vom 17. 10. 2007 S 7170 A – 63 – St 112 (USt-Kartei OFD Ffm. § 4 – Fach S 7170 – Karte 16)[4] ist durch diese Rdvfg. überholt und kann ausgesondert werden.

### 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.

| Art der Tätigkeit/des Gutachtens  |   | steuerfrei |      | Begründung |
|---|---|------------|------|------------|
|   |   | ja         | nein |            |
| Alkohol-Gutachten   |   |            | X    | 1)         |
| Anthropologisch-erbbiologische Gutachten  |   |            | X    | 1)         |
| Dokumentationshonorare für <i>Anwendungsbeobachtungen</i> (Medikamentenerprobung) |   |            | X    | 1)         |
| Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen nach Ziffer 70 GOÄ (Gebührenordnung Ärzte)     |   | X          |      | 2)         |
| Gutachten über die <i>Berufstauglichkeit</i>                                      |   |            | X    | 1)         |
| <i>Betriebsärzte</i>  |   |            |      |            |
| 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)         |
| a a)  | <i>Seediensttauglichkeitsuntersuchungen</i><br><i>Feuerwehrdiensttauglichkeitsuntersuchungen</i><br><i>Einstellungsuntersuchungen nach Beamtenrecht</i> |            | X    | 1)         |
| a b)  | <i>Regelmäßige Untersuchungen zur</i>   |            | X    | 1)         |
|   | – <i>Feststellung der Fahrtauglichkeit</i>  |            |      |            |
|   | – <i>Verlängerung des Pilotenscheins</i>  |            |      |            |
| b)  | Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG soweit nicht Einstellungsuntersuchungen   | X          |      | 9)         |
| b a)  | <i>Regelmäßige Untersuchungen zur</i>   | X          |      | 9)         |
|   | – <i>Krankheitsvorbeugung und -erkennung</i>  |            |      |            |
|   | – <i>Beobachtung des Gesundheitszustandes</i>   |            |      |            |
| c)  | <i>Leistungen nach dem Jugendschutzgesetz</i>   | X          |      | 9)         |
| <i>Blutalkoholuntersuchungen</i>  |   |            | X    | 1)         |
| a)  | bei Proben lebender oder verstorbener Personen  |            |      |            |
| b)  | für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen, ärztlicher Befunderhebung   |            |      |            |
| <i>Blutanalysen</i>   |   |            |      |            |

|  |   |   |                 |    |
|--|---|---|-----------------|----|
| Leistungen eines Labors an eine Blutbank, die das analysierte Blut an Krankenhäuser und niedergelassene Ärzte zur Behandlung von deren Patienten liefert |   | X |                 | 5) |
| <i>Blutgruppenuntersuchungen</i>   |   |   |                 |    |
| a)   | im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung  |   | X               | 1) |
| b)   | zur Spurenauswertung bei Tötungsdelikten (auch bei DNA-Analysen von Haaren, Speichel u. a.) |   |                 |    |
| Gutachten über die <i>chemische Zusammensetzung</i> des Wassers  |   |   |                 |    |
| <i>Dermatologische Untersuchung</i> von <i>kosmetischen</i> Stoffen  |   |   |                 |    |
| <i>Entschädigung von sachverständigen Zeugen</i> (Abschnitt 5 JVEG – Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz);                                       |   |   | nicht steuerbar | 3) |
| <i>Entschädigung von Sachverständigen</i> (Abschnitt 3 JVEG – Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz)   |   |   | X               | 4) |
| Untersuchungen/Begutachtungen der Vertragsärzte zur Feststellung von Beschädigungen (als Grundlage für eine <i>Entschädigungsleistung</i> )              |   |   | X               | 1) |
| Begutachtungen im Bereich der <i>Erwerbsminderungsrenten</i>   |   |   | X               | 1) |
| Gutachten über die <i>Freiheit des Trinkwassers</i> von Krankheitserregern   |   |   | X               | 1) |
| <i>Forensische</i> (gerichtliche) Gutachten  |   |   | X               | 1) |
| Ärztliche Untersuchungen über den <i>Gesundheitszustand</i> einer Person im Hinblick auf Zahlung einer <i>Invalideitätspension</i>                       |   |   | X               | 1) |
| Gutachten über den <i>Gesundheitszustand</i> als Grundlage für <i>Versicherungsabschlüsse</i>  |   |   | X               | 1) |
| Gutachten zur Entscheidung über die <i>Gewährung</i> beantragter <i>Heil- und Hilfsmittel</i>  |   | X |                 | 5) |
| Ärztliche Untersuchungen nach dem <i>Jugendarbeitsschutzgesetz</i>   |   | X |                 | 9) |
| Gutachten über den <i>Kausalzusammenhang</i> zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer <i>Gesundheitsstörung</i>                             |   |   | X               | 1) |
| Schriftliche <i>Kommunikation unter Ärzten</i> bei Mit- und Weiterbehandlung von Patienten   |   | X |                 | 5) |
| <i>Leichenschau</i>  |   |   |                 |    |
| 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) |
|    |  |   |    |
|    | Feststellung der persönlichen Voraussetzungen für eine <i>medizinische Rehabilitation</i> (auch bei Ergebnis, dass der Patient nicht rehabilitierbar ist)                              | X | 5) |
|    |  |   |    |
|    | Gutachten über die <i>Minderung der Erwerbsfähigkeit</i> in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung und in Schadensersatzprozessen            | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | <i>Musterungs-, Tauglichkeits- oder Verwendungsfähigkeitsuntersuchungen</i>  | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | <i>Obduktionen/Untersuchung von Verstorbenen</i>   | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | Untersuchung über die <i>pharmakologische Wirkung</i> eines <i>Medikaments</i> beim Menschen   | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | <i>Pflegegutachten</i> (Feststellung der Voraussetzungen von Pflegebedürftigkeit, der Pflegestufe)   | X | 6) |
|    |  |   |    |
|    | Untersuchung von Personen im <i>Polizeigewahrsam</i>   |   |    |
| a) | Blutentnahme zur Feststellung von Alkohol, Drogen o. ä.  | X | 1) |
|    |  |   |    |
| b) | Überprüfung der Verwehr- bzw. Haftfähigkeit  | X | 5) |
|    |  |   |    |
|    | <i>Psychologische Tauglichkeitstests</i> , die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken  | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | Gutachten nach § 12 Abs. 1 <i>Psychotherapie-Vereinbarung</i> (zur Klärung, ob die Therapie die Voraussetzungen für die Durchführung zu Lasten der gesetzlichen Krankenkassen erfüllt) | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von <i>Rehabilitationsleistungen</i> im Rahmen eines <i>Rentenverfahrens</i>   | X | 8) |
|    |  |   |    |
|    | <i>Röntgenaufnahme</i> für Gutachten zur Berufstauglichkeit  | X | 7) |
|    |  |   |    |
|    | Gutachten zur Verfolgung von <i>Schadensersatzansprüchen</i>   | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | Zeugnisse oder Gutachten über das <i>Sehvermögen</i>   | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | <i>Sport- und reisemedizinische Untersuchungen</i> und Beratungen  | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | Gutachten im Rahmen von <i>Strafverfahren</i> (z. B. psychiatrische Gutachten)   | X | 1) |
|    |  |   |    |
|    | Vorsorgeuntersuchungen nach der <i>Strahlenschutzverordnung</i>  | X | 1) |

|   |   |   |    |
|---|---|---|----|
|   |   |   |    |
| Gutachten über die Tatsache oder <i>Ursache</i> des <i>Todes</i>  |   | X | 1) |
|   |   |   |    |
| <i>Vertragsgutachten</i> von ( <i>Zahn</i> ) <i>Ärzten</i> (zur Klärung, ob die Therapie die Voraussetzungen für die Durchführung zu Lasten der gesetzlichen Krankenkassen erfüllt) |   | X | 1) |
|   |   |   |    |
| <i>Vorsorgeuntersuchungen</i> (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. 7. 2006, Az. 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. 7. 2006, Az. V R 7/05, ist im Ergebnis auch auf nach anderen Schutzvorschriften erbrachte medizinische Leistungen anzuwenden, die therapeutischen Zwecken dienen (z. B. ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendschutzgesetz).