

MAIER-AFHELDT
Steuerberater

-Umsatzsteuerliche Probleme der Heilberufe-

Merkblatt

umsatzsteuerfrei/nicht umsatzsteuerfrei

Umsatzsteuerpflichtigkeit ärztlicher Leistungen

(EuGH-Urteil vom 20.11.2003, Rs. C-307/01, Peter d' Ambrumenil)

Befreiung von der Mehrwertsteuer gilt für folgende ärztliche Leistungen:

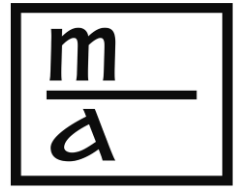
- ärztliche Untersuchungen von Personen im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherungsunternehmen;
- die Entnahme von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherern,
- das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wie z. B. der Reisefähigkeit, dann, wenn diese in erster Linie dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen sollen.

Katalog: Gutachten umsatzsteuerfrei/nicht umsatzsteuerfrei

Oberfinanzdirektion Karlsruhe Stuttgart, S-7170, Verfügung vom 29.04.2005, UStK § 4 Nr. 14 u. 16 UStG Karte 3:

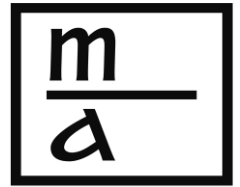
Folgende Leistungen sind weiterhin steuerfrei:

- gutachterliche Tätigkeit zur Feststellung der persönlichen Voraussetzungen für eine medizinische Rehabilitation, auch wenn der Arzt zu dem Ergebnis gelangt, dass der Patient nicht rehabilitierbar ist, sondern eine dauerhafte Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit gegeben ist;
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen und die medizinische Betreuung im Vordergrund steht;
- Vorsorgeuntersuchungen, bei denen Krankheiten möglichst frühzeitig festgestellt und mit größtmöglicher Aussicht auf Erfolg behandelt werden sollen, wie z. B. Krebsfrüherkennung oder Glaukomfrüherkennung;



MAIER-AFHELDT
Steuerberater

- körperliche Untersuchung von Personen im Polizeigewahrsam zur Überprüfung der Verwahrfähigkeit in der Zelle (alternativ erforderliche Krankenhauseinweisung);
- kurze Bescheinigungen und Zeugnisse, die nach Nr. 70 GÖA berechnet werden. Sie sind Nebenleistung zu einer Untersuchungs- und Behandlungsleistung. Dies gilt insbesondere für Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen;
- Weitere Leistungen des Kapitels B VI der GOÄ, soweit ein enger Zusammenhang mit einer im Vordergrund stehenden Untersuchungs- und Behandlungsleistung gegeben ist;
- vertragsärztliche Auskünfte, Bescheinigungen, Zeugnisse, Berichte und Gutachten, die nach Nr. 71 ff des einheitlichen Bewertungsmaßstabes (EBM) abgerechnet werden, weil sie der Kommunikation unter Ärzten als einem notwendigen Bestandteil der übernommenen Behandlung oder Erfüllung öffentlich-rechtlicher Berichtspflichten des Arztes gegenüber den Krankenkassen dienen;
- Befundberichte gegenüber den Versorgungsämtern, die nach dem Zeugen- und Sachverständigenentschädigungsgesetz entschädigt werden;
- Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen (Aussagen zu Rehabilitationsbedürftigkeit, -fähigkeit, -prognose und Therapieempfehlung), zur Hilfsmittelversorgung und zur häuslichen Krankenpflege, da in diesen genannten Aufgabenfeldern ein therapeutisches Ziel bzw. eine therapeutische Entscheidung im Mittelpunkt steht;
- Obduktionen, die im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung sind;
- ärztliche Leistungen der Schönheitschirurgen, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann die Übernahme der Kosten durch Krankenversicherungen sein. Die übrigen ästhetisch-plastischen Leistungen eines Chirurgen sind ab dem 01.01.2003 steuerpflichtig (bis zum 31.12.2002 erbrachte Leistungen können aus Gründen des Vertrauensschutzes steuerfrei belassen werden). Gleiches gilt für vergleichbare Leistungen der Dermatologen oder Anästhesisten.

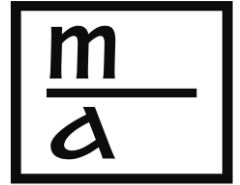


MAIER-AFHELDT
Steuerberater

Erstellung von Gutachten durch Ärzte/Ärztinnen,
Oberfinanzdirektion Hannover, S-7170 – 75 – StO 181, Verfügung vom
27.02.2008, UR 2008, S. 565 UStK S 7170 Karte 11 § 4 Nr. 14 UStG

Folgende Umsätze der Ärzte/Ärztinnen aus Sachverständigentätigkeiten sind aufgrund ihrer therapeutischen Zielsetzung dagegen steuerfrei:

- Gutachten zur Feststellung der persönlichen Voraussetzungen für eine medizinische Rehabilitationsmaßnahme, auch wenn der Patient im Ergebnis nicht rehabilitierbar ist;
- die Durchführung von Vorsorgeuntersuchungen (Untersuchungen zur Vorbeugung und Früherkennung von Krankheiten, z. B. Krebsfrüherkennung oder Glaukomfrüherkennung), auch betriebsärztliche Vorsorgeuntersuchungen;
- für ärztliche Untersuchungen nach dem ASiG kommt die Befreiung nur in Betracht, soweit diese gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG erfolgen und es sich nicht um Einstellungsuntersuchungen handelt. Das gilt entsprechend für die nach anderen Schutzvorschriften erbrachten medizinischen Leistungen, die therapeutischen Zwecken dienen, z. B. nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz (s. BMF-Schreiben vom 04. Mai 2007, BStBl. I S. 481);
- Alkohol- und Drogengutachten zum Zwecke einer anschließenden Heilbehandlung (z. B. zur Feststellung eines körperlichen Defekts beim Abbau von Alkohol und Medikamenten);
- körperliche Untersuchungen zur Verwahrfähigkeit im Rahmen des Polizei- und Justizgewahrsams;
- die Durchführung der äußeren Leichenschau und Ausstellen der Todesbescheinigung als letzte Maßnahme im Rahmen der Heilbehandlung;
- Gutachten für die gesetzliche Krankenversicherung (z. B. Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen, der Hilfsmittelversorgung und der häuslichen Krankenpflege im Rahmen der Aufgabenwahrnehmung nach § 275 SGB V; Gutachten zur ärztlichen und zahnärztlichen Behandlung und der Verordnung von Arzneimitteln);
- Leistungen zur Kontrolle von gespendetem Blut einschließlich der Blutgruppenbestimmung;
- Erstellung und Befundung der Mammographien bzw. der Zweitbefundung der von Radiologen erstellten Mammographien im Rahmen des Mammographie-Screenings.



MAIER-AFHELDT
Steuerberater

Umsatzsteuerpflichtigkeit ärztlicher Leistungen

(EuGH-Urteil vom 20.11.2003, Rs. C-307/01, Peter d' Ambrumenil)

Diese Steuerbefreiung erfolgt hingegen nicht für folgende Leistungen, die im Rahmen der Ausübung des Arztberufes erbracht werden:

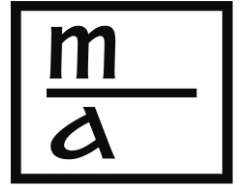
- das Ausstellen von ärztlichen Bescheinigungen für Zwecke eines Kriegsrentenanspruchs;
- ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten für Haftungsfragen und die Bemessung des Schadens von Personen, die die Erhebung einer Klage wegen Körperverletzung in Erwägung ziehen;
- die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen;
- ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten über ärztliche Kunstfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen;
- die Erstellung von ärztlichen Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne Durchführung ärztlicher Untersuchungen.

Katalog: Gutachten umsatzsteuerfrei / nicht umsatzsteuerfrei

Oberfinanzdirektion Karlsruhe Stuttgart, S-7170, Verfügung vom 29.04.2005, UStK § 4 Nr. 14 u. 16 UStG Karte 3:

Nach Abschnitt 88 Abs. 3 Nr. 1 Satz 3, Nr. 2 Satz 2, Nr. 3 Satz 2 UStR fallen seit jeher nicht unter die Steuerbefreiung:

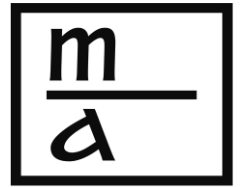
- Blutgruppenuntersuchungen im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung;
- anthropologisch-erbbiologische Gutachten;
- psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken;
- Gutachten über die chemische Zusammensetzung des Wassers;
- experimentelle Untersuchung bei Tieren im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung.



MAIER-AFHELDT
Steuerberater

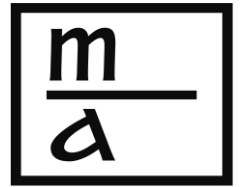
Ab dem 09.03.2001 (Leistungen nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 13.02.2001) sind abweichend von Abschn. 88 Abs. 3 Nr. 1, 2 und 4 UStR folgende Leistungen steuerpflichtig:

- 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;
- Zeugnisse oder Gutachten über das Sehvermögen;
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern;
- dermatologischen Untersuchungen von kosmetischen Stoffen;
- Gutachterliche Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens, da hier ein Rentenantrag Anlass für das ärztliche Tätigwerden ist. Der Aspekt „Rehabilitation vor Rente“ führt auch nicht dazu, dass die medizinische Betreuung in den Vordergrund tritt, da es insoweit in erster Linie darum geht, Rentenleistungen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringen zu müssen;
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen, z. B. bei Fragen der Schadensersatzleistung, auch bei öffentlich-rechtlicher Berichtspflicht;
- Leistungen der selbständigen Betriebsärzte, soweit die medizinische Betreuung nicht im Vordergrund steht, z. B. bei Berufstauglichkeitsuntersuchungen. Erbringen die Betriebsärzte Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit (ASiG – vgl. S-7172 Karte 4), steht ebenfalls nicht die medizinische Betreuung im Vordergrund, sondern die Sicherstellung von Arbeitsschutz und Unfallverhütung;
- Musterungs-, Tauglichkeits- und Verwendungsfähigkeitsuntersuchungen und –gutachten, da diese dem Anlass der Beurteilung für den (künftigen) Dienstherrn dienen, ob der Bewerber für eine bestimmte Verwendung geeignet ist. Die Umsatzsteuerpflicht besteht selbst dann, wenn durch eine derartige Untersuchung die Verschlimmerung einer bestehenden Erkrankung vermieden werden soll, da ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht;



MAIER-AFHELDT
Steuerberater

- Untersuchungen, bei denen die Frage der Tauglichkeit des Untersuchten für eine bestimmte Tätigkeit im Vordergrund steht, z. B. bei Flugtauglichkeitsuntersuchungen. Hierbei handelt es sich nicht um Vorsorgeuntersuchungen;
- Röntgenaufnahmen, die für ein Gutachten des TÜV zur Berufstauglichkeit erstellt werden;
- Gutachten, die im Rahmen von Strafverfahren erstattet werden;
- Untersuchung und Begutachtung durch Vertragsärzte zur Feststellung von Beschädigungen, wenn diese Leistungen nicht der (weiteren) medizinischen Betreuung dienen sollen, sondern z. B. als Grundlage für eine Entschädigungsleistung;
- forensische Gutachten, sowohl zur Frage der Schuldfähigkeit (§§ 20, 21 StGB) als auch zur Frage der Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus oder einer Entziehungsanstalt (§§ 63, 64 StGB). Obwohl Letzteres auf eine zukünftige Behandlung zielt, sind derartige Gutachten ausnahmslos umsatzsteuerpflichtig;
- Prognosegutachten, die im Rahmen des Strafvollzugs erstattet werden;
- Sachverständigentätigkeit im Sinne des § 8 Justizvergütungs- und entschädigungsgesetzes (JVEG), weil die Leistung nicht der Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin dient. Die Entschädigung des sachverständigen Zeugen, der Zeuge im Sinne des § 2 ZSEG ist, ist als echter Schadensersatz (Abschn. 3 Abs. 8 UStR) nicht steuerbar;
- Gutachten nach § 12 Abs. 1 der Psychotherapie-Vereinbarung;
- Obduktionen, es sei denn, die Obduktion ist im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung, sport- und reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen;
- externe Gutachten für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung;
- Gutachten zur Feststellung der Voraussetzungen von Pflegebedürftigkeit oder zur Feststellung, welche Stufe der Pflegebedürftigkeit vorliegt (§ 18 Abs. 1 SGB XI). Hier stehen Fragen nach Art und Umfang der erforderlichen Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung (§ 14 SGB XI) im Vordergrund, die ggf. auch zu treffenden Feststellungen zu Fragen der Behandlungspflege treten dahinter zurück;
- Gutachten eines Dritten zur vorgeschlagenen ärztlichen Behandlung, zahnärztlichen Behandlung, der Verordnung von Arzneimitteln und zur vorgeschlagenen kieferorthopädischen Behandlung und der Versorgung mit Zahnersatz (zahnprothetische Behandlungen) zum Zwecke der Kostenübernahme durch die Krankenkasse (§ 12 SGB V).



MAIER-AFHELDT
Steuerberater

Ab dem 01.01.2002 (BMF-Schreiben vom 08.11.2001) sind abweichend von Abschn. 88 Abs. 3 Nr. 1, 4 und 5 sowie Abschn. 98 und 100 UStR folgende Leistungen steuerpflichtig:

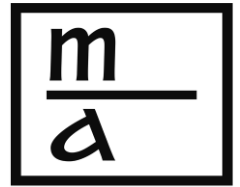
- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung;
- Gutachten über die Tatsache oder Ursache des Todes (außer, wenn als letzte Maßnahme im Rahmen einer Heilbehandlung anzusehen);
- die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen;
- ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz;
- Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung. Die Feststellung des Zustandes der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, wenn sie für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgt.

Erstellung von Gutachten durch Ärzte/Ärztinnen

Oberfinanzdirektion Hannover, S-7170 – 75 – StO 181, Verfügung vom 27.02.2008, UR 2008, S. 565 UStK S 7170 Karte 11 § 4 Nr. 14 UStG

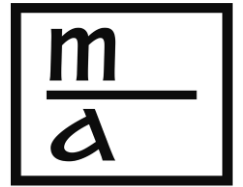
Folgende Umsätze der Ärzte/Ärztinnen aus der Erstellung von Gutachten bzw. Sachverständigentätigkeiten sind hiernach nicht steuerfrei:

- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung;
- Gutachten über die Tatsache oder zur Klärung der Ursache des Todes;
- Alkohol- und Drogengutachten zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit (s. Abschnitt 91 a Abs. 3 Nr. 6 UStR);
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse (s. Abschnitt 91 a Abs. 3 Nr. 6 UStR);
- Gutachten über die Berufstauglichkeit oder Verwendungsfähigkeit des Untersuchten, z. B. Flugtauglichkeitsuntersuchungen (s. Abschnitt 91 a Abs. 3 Nr. 6 UStR);



MAIER-AFHELDT
Steuerberater

- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit/Berufsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung und in Schadensersatzprozessen;
- Gutachten oder Zeugnisse über das Seh- und Hörvermögen (s. Abschnitt 91 a Abs. 3 Nr. 6 UStR);
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern;
- Gutachten für Berufsgenossenschaften oder Versicherungen zur Frage des Kausalzusammenhangs von bestimmten Vorerkrankungen und dem Todesertritt des Versicherten;
- Gutachten für Staatsanwaltschaft und Gerichte zur Klärung des Kausalzusammenhangs zwischen ärztlicher Fehlbehandlung und einer Gesundheitsstörung bzw. dem Todeseintritt;
- schriftliche und mündliche Gutachten für Staatsanwaltschaft und Gerichte über Schuld- und Handlungsfähigkeit von Personen; Gutachten zur Einweisung in ein psychiatrisches Krankenhaus oder eine Entziehungsanstalt;
- Prognosegutachten im Rahmen des Strafvollzugs;
- Blutgruppenuntersuchungen und DNA-Analysen (z. B. zur Spurenauswertung);
- Pflegegutachten (vgl. § 18 Abs. 1 SGB XI);
- medizinisch-psychologische Gutachten über die Fahrtauglichkeit;
- gutachtliche Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsmaßnahmen im Rahmen eines Renten- oder Invaliditätsverfahrens, s. a. EuGH-Urteil vom 20. November 2003, C – 307/01, EuGHE I S. 13989 und BFH vom 31. Juli 2007, V B 98/06, BStBI 2008 II S. 35;
- Gutachten zur Feststellung von Beschädigungen als Grundlage für eine Entschädigungsleistung;
- Genehmigung zur Feuerbestattung (sog. II. Leichenschau);
- vertragszahnärztliche Planungsgutachten;
- Gutachten nach § 12 Abs. 1 der Psychotherapie-Vereinbarung;
- Sport- und reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen;
- Röntgenaufnahmen zur Erstellung eines umsatzsteuerpflichtigen Gutachtens (s. Abschnitt 91 a Abs. 3 Nr. 6 UStR);
- gutachterliche oder beratende Tätigkeiten im Bereich der Krankenhaushygiene;
- ärztliche Befundberichte, die nach § 10 Abs. 1 JVEG i. V. m. Anlage 2 Nr. 202 und 203 (Zeugnis über einen ärztlichen Befund mit kurzer gutachterli-



MAIER-AFHELDT
Steuerberater

cher Äußerung) vergütet werden. Die Umsätze sind steuerbar und steuerpflichtig (soweit die Tätigkeit eines sachverständigen Zeugen nach § 10 Abs. 1 JVEG i. V. m. Anlage 2 Nr. 200 und 201 (Ausstellung eines Befundscheins oder Erteilung einer schriftlichen Äußerung ohne nähere gutachterliche Äußerung) vergütet wird, liegt nicht steuerbarer Schadenersatz vor, s. Abschnitt 3 Abs. 8 UStR).