

Umsatzsteuerbefreiung für Heilberufe

Sinn und Zweck der Umsatzsteuer ist grundsätzlich die Belastung des Endverbrauchers; eine steuerliche Belastung der Unternehmer oder öffentlicher Kassen ist nicht vorgesehen. Es gibt daher eine Reihe von Befreiungsvorschriften, nach denen umsatzsteuerbare Leistungen steuerfrei gestellt werden.

Für ärztliche Tätigkeiten fungiert als diesbezügliche Befreiungsvorschrift der § 4 Nr. 14 UStG, der im Rahmen der Umsatzsteuerharmonisierung auf EU-Ebene den Steuerbefreiungen nach Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe c der 6. EG-Richtlinie entspricht bzw. entsprechen soll. Details des inländischen Verfahrensablaufs werden dabei – zusätzlich zu den Regelungen des Umsatzsteuergesetzes – im Rahmen der Umsatzsteuerrichtlinien sowie einzelner Erlasse der Finanzverwaltung geregelt.

In § 4 Nr. 14 UStG bzw. R 88 UStR sind im Rahmen der persönlichen Steuerbefreiungskomponente die Umsätze aus der Tätigkeit als „Arzt“ genannt. Persönliche Voraussetzung ist demnach die berufliche Qualifikation in dem Katalogberuf (im Sinne des § 18 EStG) „Arzt“ (Approbation).

Von der Umsatzsteuer befreit sind jedoch nur bestimmte, begünstigte Tätigkeiten dieses persönlich qualifizierten „Unternehmers“. Zu diesen Tätigkeiten gehört jede Maßnahme, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dient, wobei hierzu auch entsprechende Vorsorgemaßnahmen zu rechnen sind. Erläuterungen und Beispiele für diese begünstigten Tätigkeiten sind in R 88 UStR (positiv wie negativ) niedergelegt.

Der Europäische Gerichtshof hat Ende 2000 durch Urteil festgestellt, dass gemäß europäischem Recht ausschließlich die einem therapeutischen Zweck dienende Tätigkeit von Ärzten umsatzsteuerfrei zu belassen ist. Im Rahmen des konkret verhandelten Falls einer Betätigung als Gutachter kam der EuGH damit zu dem Schluss, dass Umsätze aus der Erstellung von Gutachten, soweit sie keinem therapeutischen Zweck dienen, nicht steuerfrei belassen werden dürfen und somit der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Entsprechend wurden die Umsatzsteuerrichtlinien geändert und Anfang 2001 – sich auf die Tätigkeit als Gutachter beziehende – Erlasse als Klarstellung der geltenden Rechtslage veröffentlicht. Eine Gesetzesänderung ist seinerzeit nicht erfolgt; sie war auch nicht nötig, da gemäß dem Gesetzestext stets nur die vorstehend definierten ärztlichen Leistungen von der Umsatzsteuer freigestellt waren. Spätestens seit Anfang 2001 ist damit festgelegt, dass Honorare für die Erstellung ärztlicher Gutachten oder Tätigkeiten als Sachverständiger umsatzsteuerpflichtig sind.

Ende 2002 ist das Finanzgericht Berlin basierend auf der vorerwähnten Definition der ärztlichen Tätigkeit sowie dem EuGH-Urteil aus 2000 zu der Überzeugung gelangt, dass alle ärztlichen Tätigkeiten, die ohne medizinische Indikation erbracht werden, nicht unter die umsatzsteuerliche Befreiungsvorschrift fallen. Verfahrensgegner war seinerzeit ein Mund-, Kiefer- und Gesichtschirurg, der – unstreitig – Leistungen ohne medizinische Indikation erbracht hat. Er wurde (rückwirkend ab 1996) zur Umsatzsteuer veranlagt. Gegen dieses Urteil ist die Revision zum Bundesfinanzhof seit dem 21.10.2003 anhängig.

Das Urteil des Finanzgericht Berlin hat bei der Finanzverwaltung hektisches Treiben und eine Vielzahl von – teilweise voneinander abweichender und vereinzelt nicht veröffentlichter – Erlassen hervorgerufen. Diese Erlasse nehmen überwiegend – beispielhaft, keinesfalls als abschließende Aufzählung –

Bezug auf die plastische Chirurgie („Schönheitsoperationen“) und stellen fest, dass Honorare für Tätigkeiten ohne medizinische Indikation nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen.

Dabei variieren jedoch die zeitlichen Vorstellungen der einzelnen Finanzverwaltungen, ab wann diese – auf der nach wie vor unveränderten Gesetzgebung basierende – Erkenntnis konkret anzuwenden ist. Gemäß einem nicht veröffentlichten Erlass der verschiedenen Oberfinanzdirektionen Nordrhein-Westfalens, der größtenteils anderen Erlassen, beispielsweise dem der OFD Chemnitz, folgt, soll die enge Auslegung bei allen noch offenen Steuerfällen zur Anwendung gelangen. Moderatere Finanzverwaltungen billigen diesbezüglich einen Beginn ab 01.01.2003 bzw. Frühjahr 2003 zu.

Damit sind alle nicht durch medizinische Indikation bedingten Tätigkeiten eines Arztes umsatzsteuerpflichtig. Einer Abgrenzung bzw. der weiteren Verfahrensweise können vereinfacht folgende Gedankengänge zugrunde gelegt werden:

- Die Übernahme von Kosten für entsprechende Tätigkeiten durch die Krankenversicherung ist ein Indiz für eine medizinische Indikation. Kassenärztliche bzw. real von Versicherungen übernommene Leistungen dürften damit unter die Umsatzsteuerbefreiung fallen. Kritisch dürfte die Führung des Nachweises vor diesem Hintergrund bei Formulierungen im Behandlungsvertrag, die eine Anwendung der GOÄ ausschließen, sein.
- Die medizinische Indikation ist im Einzelfall zu überprüfen und entsprechend nachvollziehbar festzuhalten (Beweislast beim Arzt). Es kann sich dabei insbesondere auch um eine psychologisch bedingte Indikation handeln.
- Eindeutig medizinisch indiziert ist die Beseitigung von Unfallfolgen.
- Eine medizinische Indikation kann auch bei vorsorglichem Handeln gegeben sein.

Als durch entsprechende Dokumentation im Einzelfall widerlegbare Vermutung führt die Oberfinanzdirektion Chemnitz beispielhaft die Behandlungen im Rahmen von Fettabsaugung, Faltenbehandlung, Hautverjüngung (Laser), Brustvergrößerung, Lifting, Lippenaufspritzen, Permanent Make-Up, Enthaarung per Laser, Botox-Behandlung, Nasenkorrekturen etc. als wahrscheinlich nicht medizinisch indiziert auf. Grundsätzlich sind jedoch alle ärztliche und zahnärztlichen Behandlungen mit einem ästhetischen Hintergrund, sofern dieser nicht durch Unfall oder natürliche Unzulänglichkeiten bedingt ist, als kritisch anzusehen.

Ergibt sich schlussendlich die Situation, dass Umsatzsteuerpflicht vorliegt, unterliegen alle nicht steuerbefreiten Leistungen (d. h. auch Vortragshonorare oder ähnliches) dem vollen Umsatzsteuersatz. Die Umsatzsteuer ist ggf. auf den Rechnungen auszuweisen. Dabei sollte im Rahmen der Rechnungslegung naturgemäß auf die diesbezüglich gegebenen Anforderungen geachtet werden.

Die Umsatzsteuerpflicht, die zur zusätzlichen Vereinnahmung von Umsatzsteuerbeträgen und Abführung dieser vereinnahmten Beträge an das Finanzamt führt, eröffnet dem Arzt die Möglichkeit der – ggf. anteiligen – Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs. Die in den Aufwendungen zur Erlangung der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze (Verbrauchsmaterial, aber auch Anschaffung entsprechender Geräte) enthaltenen Mehrwertsteuerbeträge können auf diese Art und Weise – ggf. anteilig – von der Finanzverwaltung an den umsatzsteuerpflichtigen Arzt zur Auszahlung gelangen, so dass sich für den Arzt letztendlich eine Kostenreduzierung ergibt.

Bei einem lediglich geringen Umfang umsatzsteuerpflichtiger Leistungen (umsatzsteuerpflichtiger Vorjahresumsatz maximal 17.500,00 € voraussichtlicher umsatzsteuerpflichtiger Jahresumsatz maximal 50.000,00 €), ist die Inanspruchnahme der sogenannten Kleinunternehmerregelung vorgesehen, d. h., dass in diesen Fällen eine Erhebung der Umsatzsteuer aus Vereinfachungsgründen entfällt. Dies setzt jedoch voraus, dass auch keine Umsatzsteuer in den Ausgangsrechnungen ausgewiesen wird (Haftung!) und der betroffene Arzt nicht von seinem Wahlrecht zur Umsatzsteuerpflicht – bspw. zur Erlangung des Vorsteuerabzugs –, das ihn für die Dauer von 5 Jahren bindet, Gebrauch macht.

U.a. auch wegen möglichen Querverbindungen zum ertragsteuerlichen Bereich, sollte in jedem Fall Rücksprache mit dem Steuerberater gehalten werden.