

Umsatzsteuerpflicht ärztlicher Honorare

Die Umsatzsteuer, gemeinhin unter der Bezeichnung „Mehrwertsteuer“ bekannt, stellt einen gewichtigen Teil der Steuereinnahmen dar, was sich auch aktuell vor dem Hintergrund der im Raum stehenden Erhöhung des Umsatzsteuersatzes ausdrückt. Dabei sollen – gesteuert durch eine Reihe von Ermäßigungs- und Befreiungsvorschriften – die Endverbraucher, nicht jedoch nicht öffentliche Kassen (bspw. die GKV) oder Unternehmer das Umsatzsteueraufkommen tragen.

Grundsätzlich sind Lieferungen und Leistungen, die von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausgeführt werden, umsatzsteuerbar und damit zumeist auch umsatzsteuerpflichtig. Von dieser Umsatzsteuerpflicht befreit sind gemäß § 4 Nr. 14 UStG „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt ... oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit ...“.

Neben dieser vermeintlich klaren Formulierung im Gesetz, die ausschließlich auf das Vorliegen einer persönlichen Voraussetzung in Form der beruflichen Qualifikation in einem Katalogberuf gemäß § 18 EStG als (Zahn-) Arzt (Approbation) oder in einem diesem ähnlichen Berufe abzustellen scheint, ist es für die Erlangung der Umsatzsteuerfreiheit jedoch auch notwendig, dass dieser persönlich qualifizierte Unternehmer in dem die Intention für die Umsatzsteuerbefreiung gebenden Tätigkeitsbereich tätig ist. 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. Damit sind ausschließlich die einem therapeutischen Zweck dienenden Tätigkeiten von der Umsatzsteuer befreit, da nur sie dem Normzweck der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG zur Entlastung der Sozialversicherungsträger dient.

Einnahmen aus – teilweisen – Betätigungen im klassischen gewerblichen Bereich, wie der Veräußerung von zahnmedizinischen Prophylaxeartikeln, Kontaktlinsen bzw. Kontaktlinsenpflegemitteln, Diät- und Ernährungsprodukten etc. gehören vor diesem Hintergrund – ungeachtet einer ggf. auch berufsrechtlich damit verbundenen Problematik – eindeutig nicht zu den umsatzsteuerfreien Umsätzen. Vielmehr ist bei diesen Betätigungen zusätzlich die ertragsteuerliche Gefahr mit Blick auf eine Gewerbesteuerpflicht gegeben, auf die an dieser Stelle jedoch nicht näher eingegangen werden soll.

Es ist zudem seit Jahren relativ eindeutig geregelt, dass Umsätze aus der Tätigkeit als Sachverständiger und Referent oder der Erstellung von Gutachten, soweit sie keinem therapeutischen Zweck dienen, ebenfalls nicht steuerfrei belassen werden und somit der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Dabei ergibt sich hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Umsatzsteuerpflicht bzw. –freiheit bereits eine gewisse Unschärfe, da bspw. auch die Untersuchung von Personen im Auftrag des Arbeitgebers oder von Versicherungsunternehmen zu den umsatzsteuerlich begünstigten (-freien) Tätigkeiten gehören kann.

Weitaus weniger konkret abzugrenzen sind alle weitergehenden, denkbaren Sachverhalte. Da die in Rede stehende Umsatzsteuerbefreiung der Entlastung der Sozialversicherungsträger, und damit – aufgrund der gebotenen Gleichbehandlung – auch der Privaten Krankenversicherung und der Patienten, dienen soll, gehen die Überlegungen der Finanzverwaltung über das Vorstehende zum Teil deutlich hinaus. Relativ bekannt ist diesbezüglich die Versagung der Umsatzsteuerfreiheit für die vielfach plakativ dargestellte „Schönheitsoperation“ ohne medizinische Indikation, d.h. eine zur Verfolgung eines Schönheitsideals oder zur Beseitigung von ggf. optisch beeinträchtigenden Äußerlichkeiten ausgeführt.

te, therapeutisch nicht notwendige ärztliche Tätigkeit – ungeachtet des möglicherweise gegebenen Umstands, dass es sich um eine Vorbehaltsaufgabe von Ärzten handeln könnte. Eingehender betrachtet knüpft die Umsatzsteuerbefreiung an eine Kostenübernahme für die betroffene ärztliche (oder arztähnliche) Tätigkeit „der Art nach“ durch die Sozialversicherungsträger an. Daraus lässt sich das für eine umsatzsteuerliche Beurteilung des gegebenen Sachverhalts wichtige Indiz ableiten, dass alle Tätigkeiten, die bspw. durch die GKV (theoretisch) honoriert, bezuschusst oder wenigstens für sinnvoll und der Gesundheit förderlich erachtet werden, zu umsatzsteuerfreien Honorareinnahmen beim auch persönlich begünstigten Unternehmer führen, gleich, ob es zu einer tatsächlichen Vergütung durch die GKV kommt, oder die Vergütung – bspw. weil der Patient nicht im Bereich der GKV versichert ist – von anderer Stelle entrichtet wird. Damit besteht die Möglichkeit, sich am aktuellen Leistungskatalog der GKV sowie seinen aus wirtschaftlichen Gründen bereinigten Vorgängern zu orientieren. Auch dürfte auf diese Art und Weise für die überwiegende Mehrheit der IGel-Honorare eine Umsatzsteuerbefreiung festgestellt werden können.

Es empfiehlt sich somit auch aus steuerlicher Sicht, die jeweilige Behandlungsdokumentation entsprechend sorgfältig auch hinsichtlich u.U. gegebener medizinischer Indikationen zu führen, da auf diese Art und Weise auch im Falle einer späteren steuerlichen Betriebsprüfung vermeintlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze – bspw. aus Schönheitsoperationen – ggf. als unfallbedingte bzw. medizinisch oder psychologisch notwendige Maßnahmen (mit der Folge der Umsatzsteuerfreiheit) nachvollzogen werden können. Die diesbezügliche Beweislast dürfte dabei in jedem Fall beim behandelnden Arzt liegen.

Sofern umsatzsteuerpflichtige Umsätze getätigt werden, ist – ähnlich wie bei den umsatzsteuerfreien Umsätzen – im Rahmen der Rechnungslegung auf die diesbezüglich gesetzlich vorgegebenen Anforderungen zu achten und für die als umsatzsteuerpflichtig erkannten Honorare Umsatzsteuer mit dem maßgeblichen, meist vollen (bei selbst erstellten Prothesen; ermäßigten) Umsatzsteuersatz auszuweisen. Letztendlich führt das wegen des – an das Finanzamt abzuführenden – Umsatzsteueraufschlags dazu, dass das Honorar für den Patienten teuer wird, ohne dass dem Arzt dadurch automatisch ein höherer Gewinn verbleiben würde; unterbleibt der Umsatzsteueraufschlag, wird der Patient nicht mit ggf. abschreckend hohen Honorarforderungen belastet, was allerdings zulasten des Praxisgewinns geht, da sich wegen der trotzdem abzuführenden Umsatzsteuer das Honorarvolumen entsprechend verringert.

Bei einem lediglich geringen Umfang umsatzsteuerpflichtiger Leistungen (umsatzsteuerpflichtiger Vorjahresumsatz maximal 17.500,00 €; voraussichtlicher umsatzsteuerpflichtiger Jahresumsatz maximal 50.000,00 €), greift die sogenannte Kleinunternehmerregelung, nach der in diesen Fällen von einer Umsatzsteuererhebung aus Gründen der Vereinfachung abgesehen wird. Dies setzt jedoch voraus, dass auch keine Umsatzsteuer in den Ausgangsrechnungen ausgewiesen wird (Haftung!) und der betroffene Arzt nicht von seinem Wahlrecht zur Umsatzsteuerpflicht, das ihn für die Dauer von fünf Jahren bindet, Gebrauch macht.

Dabei könnte eine solche Wahlrechtsausübung durchaus Sinn machen, da eine Umsatzsteuerpflicht auch die Möglichkeit der – ggf. anteiligen – Inanspruchnahme eines Vorsteuerabzugs eröffnet. Die in den Aufwendungen zur Erlangung der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze (Kosten für Verbrauchsmaterial, aber auch Anschaffungskosten für entsprechende Geräte) enthaltenen Mehrwertsteuerbeträge würden in diesen Fällen – ggf. anteilig – von der Finanzverwaltung an den umsatzsteuerpflichtigen Arzt erstattet, so dass sich diesbezüglich eine Kostenreduzierung ergäbe. Inwieweit sich ein solches Szenario ggf. als lohnenswert herausstellt, bleibt dabei jedoch zur Entscheidungsfindung anzustellenden Prognoseberechnungen vorbehalten.

In jedem Fall empfiehlt sich – nicht nur zur Klärung der umsatzsteuerlichen Problematik, sondern auch wegen u.U. gegebener Querverbindungen zu ertragsteuerlichen Gegebenheiten – die Rücksprache mit dem Steuerberater.