

Walkenhorst

Umsatzsteuer-Praxis

Das Lexikon von A-Z

1. Aufl., Leseprobe

Weitere Informationen zum Produkt mit Bestellmöglichkeit erhalten Sie in unserem Online-Angebot unter www.deubner-steuern.de/shop



Deubner
Steuern & Praxis



IMPRESSUM

© 2016 by Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

ISBN: 978-3-88606-872-2

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRA 16268

Persönlich haftende Gesellschafterin:
Deubner Verlag Beteiligungs GmbH
Sitz in Köln
Registergericht Köln
HRB 37127
Geschäftsführer: Ralf Wagner, Werner Pehland

Deubner GmbH & Co. KG
Oststraße 11, D-50996 Köln
Fon +49 221 937018-0
Fax +49 221 937018-90
kundenservice@deubner-verlag.de
www.deubner-steuern.de

► Heilbehandlung

Kurzübersicht

Rechtliche Grundlagen:

§ 4 Nr. 14 UStG, Abschn. 4.14.1–4.14.9 UStAE

Problemkreise:

§ 4 Nr. 14 UStG befreit heilberufliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin von der Umsatzsteuer. Der Zweck der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 UStG liegt darin, dass der Verbraucher aus sozialstaatlichen Gründen bei der Inanspruchnahme von ärztlichen Leistungen nicht noch zusätzlich mit Umsatzsteuer belastet werden soll. Durch die Neuregelung des § 4 Nr. 14 UStG zum 01.01.2009 werden ambulante wie auch stationäre Leistungen, die der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen, in einer Befreiungsvorschrift zusammengefasst.

Steuerfrei sind gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Die Vorschrift ist somit nicht nur personen-, sondern auch tätigkeitsbezogen. Die Vorschrift befreit nur die für die o.g. Berufsgruppen typischen und charakteristischen Umsätze. Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen gem. § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG zeichnen sich dadurch aus, dass sie in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung, wie dem Schutz der menschlichen Gesundheit, erbracht werden.

Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG ist gem. § 9 UStG nicht möglich und Vorsteuerbeträge aus Eingangs- bzw. Vorleistungen sind nicht abziehbar.

Siehe auch:

Ausschlussumsätze	81
Steuerbefreiungen, sonstige (Überblick).....	921

Problem

§ 4 Nr. 14 UStG befreit heilberufliche Leistungen im Bereich der Humanmedizin von der Umsatzsteuer. Der Zweck der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 UStG liegt darin, dass der Verbraucher aus sozialstaatlichen Gründen bei der

Inanspruchnahme von ärztlichen Leistungen nicht noch zusätzlich mit Umsatzsteuer belastet werden soll („der Staat soll nicht an der Krankheit seiner Bürger verdienen“). Die Steuerbefreiung führt somit auch zur Kostensenkung bei den Sozialversicherungsträgern. Die Vorschrift befreit jedoch nicht die genannten Berufsgruppen (Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker, Physiotherapeuten, Hebammen, klinische Chemiker) grundsätzlich von der Umsatzbesteuerung, sondern lediglich die Umsätze, die für diese Berufsgruppen typisch und charakteristisch sind. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG ist gem. § 9 UStG nicht möglich. Daher sind Vorsteuerbeträge aus Eingangs- bzw. Vorleistungen, die mit den o.g. Umsätzen im Zusammenhang stehen, für den Unternehmer gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abziehbar. Die Steuerbefreiung ist von der Rechtsform des Unternehmens unabhängig (vgl. Art. 4 Nr. 4 Buchst. c) StÄndG 2003, BStBl I, 710).

Praxisfälle

In der Praxis schwierig zu handhabende Fälle ergeben sich immer dann, wenn der von der Vorschrift des § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG begünstigte Personenkreis Umsätze tätigt, die nicht (nur) der klassischen Heilbehandlung dienen, z.B.

- Ernährungsberatungen,
- plastische Operationen,
- Herstellung von Zahnersatz,
- medizinische Gutachten.

EU-rechtliche Regelungen

Die Steuerbefreiung i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG hat ihre gemeinschaftsrechtliche Grundlage in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c) der 6. EG-Richtlinie (neu: Art. 132 Abs. 1 Buchst. c) MwStSystRL). Steuerbefreit sind demnach die Heilbehandlungen im Bereich der **Humanmedizin**, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe erbracht werden.

Gestaltungshinweise

Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (§ 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG)

Steuerfrei sind gem. § 4 Nr. 14 UStG die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker. Die Vorschrift ist somit nicht nur personen-, sondern auch tätigkeitsbezogen. Für die Steuerbefreiung i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG ergibt sich aus der o.g. Formulierung sowie aus verschiedenen Entscheidungen des EuGH (v. 10.09.2002 – Rs. C-141/00 „Ambulanter Pflegedienst Kügler“ und v. 06.11.2003 – Rs. C-45/01 „Christoph-Dornier-Stiftung für klinische Psychologie“) folgende zweistufige Prüfungsreihenfolge:

1. **Begünstigte Tätigkeit:** Stellt die Tätigkeit bzw. die ausgeführte Leistung eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin dar? (Tätigkeit = Heilbehandlung) und
2. **Begünstigte Person:** Ist der leistende Unternehmer im Besitz eines notwendigen Befähigungsnachweises? („Person mit Befähigung“)

Die Steuerbefreiungen gem. § 4 Nr. 14 und § 4 Nr. 16 UStG schließen sich gegenseitig aus (BFH v. 01.04.2004, BStBl II, 681). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung ärztlicher Leistungen durch Krankenhäuser vgl. OFD Frankfurt a.M. v. 13.07.2007 – S 7172 A – 32 – St 112. Durch das JStG 2009 wurden die §§ 4 Nr. 14 und 16 UStG zum 01.01.2009 geändert. Die bisherige Steuerbefreiung in § 4 Nr. 14 UStG wird in dem neuen § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG fortgeführt. Wie gemeinschaftsrechtlich vorgesehen, werden Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen von der Steuer freigestellt und die bislang in § 4 Nr. 16 Buchst. a)–c) UStG in einem neuen § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG weiterentwickelt und zusammengefasst. Das BMF hat in einem umfangreichen Schreiben zur Neuregelung der Steuerbefreiung von Heilbehandlungen Stellung genommen (BMF v. 26.06.2009 – IV B 9 – S 7170/08/10009).

Ausnahmen

Ausdrücklich ausgenommen von der Steuerbefreiung sind

- die Umsätze aus der Tätigkeit als **Tierarzt** und die Umsätze von Gemeinschaften, deren Mitglieder Tierärzte sind;
- die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat.

Heilberufliche Tätigkeit

Eine heilberufliche Tätigkeit liegt vor bei Maßnahmen, die zu keinem anderen Zweck als dem der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und soweit möglich der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen vorgenommen wird. Der Hauptzweck ist also die Aufrechterhaltung bzw. die Wiederherstellung der Gesundheit (EuGH v. 20.11.2003 – Rs. C-212/01, UR 2004, 70). Nicht befreit sind dagegen Tätigkeiten, die nicht Teil eines konkreten, individuellen, der Diagnose, Behandlung, Vorbeugung und Heilung dienenden Leistungskonzepts sind. Leistungen zur Prävention und Vorbeugung, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben und nur den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern, stellen daher keine heilberufliche Tätigkeit dar (BFH v. 07.07.2005, BStBl II, 904). Die Steuerbefreiung hängt daher allein vom therapeutischen Ziel ab. Der Umstand, dass sogenannte individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL) nicht von den gesetzlichen Krankenkassen übernommen werden, kann nicht der alleinige Grund für die Ablehnung der Steuerbefreiung sein. Einzelheiten und Abgrenzungskriterien ergeben sich aus dem BMF-Schreiben vom 19.06.2012 – IV D 3 – S 7170/10/10012 (Umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen von Heilpraktikern und Gesundheitsfachberufen). Zur Steuerfreiheit heileurythmischer Leistungen vgl. BFH vom 08.03.2012 – V R 30/09. Zu der Frage, ob Leistungen eines Podologen nur dann steuerfreie Heilbehandlungen sind, wenn sie aufgrund einer ärztlichen Verordnung bzw. einer Verordnung eines Heilpraktikers erfolgen, hat der BFH mit Urteil XI R 13/14 vom 01.10.2014 entschieden, dass nur medizinisch indizierte Leistungen i.S.d. § 3 PodG umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen darstellen. „Selbstindizierte Behandlungen“ sind nicht steuerbefreit. Es muss vielmehr für jeden einzelnen Patienten nachgewiesen werden, inwieweit die Behandlung „aufgrund ärztlicher Diagnose“ erfolgt ist.

Beispiel

Der Diplom-Oecotrophologe U führt Ernährungsberatungen aufgrund ärztlicher Anordnung durch.

Lösung: Hier ist die Ernährungsberatung Teil einer medizinischen Behandlung mit einem therapeutischen Ziel. Die Beratung ist daher steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 UStG (BFH v. 10.03.2005, BStBl II, 669).

Befreit sind nur die Umsätze, die für die in § 4 Nr. 14 UStG genannten Berufsgruppen typisch und charakteristisch sind. Übliche Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung. Nicht befreit sind jedoch z.B. Hilfsgeschäfte von Ärzten.

Beispiel

Der Zahnarzt Z verkauft in seiner Praxis auch Zahncremes und Zahnbürsten, die er für besonders empfehlenswert hält.

Nicht zur steuerbefreiten Tätigkeit eines Arztes gehören z.B. auch

- schriftstellerische Tätigkeit,
- Vortragstätigkeit,
- Lehrtätigkeit,
- Lieferung von Hilfsmitteln usw.
- Tumormeldungen eines Arztes für ein Krebsregister (BFH v. 09.09.2015 – XI R 31/13)

Einzelfälle**– Gutachtertätigkeit**

Die Abgrenzung, ob eine Leistung den Charakter einer Heilbehandlung hat oder ob andere Kriterien den Leistungsinhalt prägen, ist gerade bei der Beurteilung von Gutachtertätigkeiten sehr schwierig. Die Frage ist daher grundsätzlich: Steht das Gutachten im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Heilbehandlung oder dient es im Wesentlichen der Informationsbeschaffung für einen Dritten (z.B. Alkohol- und Drogengutachten zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit, BFH v. 31.07.2007 – V B 98/06; Gutachten zur Pflegebedürftigkeit, BFH, Urt. v. 08.10.2008 – V R 32/07; psychologische Gutachten im Rahmen von gerichtlichen Verfahren, BFH v. 30.03.2011 – XI R 30/09)? Beispiele zur Umsatzsteuerfreiheit bzw. Umsatzsteuerpflicht ergeben sich aus den Verfügungen der OFD Erfurt vom 25.07.2001 (UR 2001, 454), OFD Hannover vom 27.01.2003 (UR 2003, 556), OFD Frankfurt vom 17.10.2007 und der OFD Koblenz vom 09.05.2007 (UR 2007, 787).

Beispiel

Der Arzt A erstellt ein Gutachten für die Krankenkasse im Zusammenhang mit einer notwendigen Hilfsmittelversorgung für einen seiner Patienten. Der Arzt weist in der Rechnung die Umsatzsteuer offen aus.

Lösung: Die Leistung des Arztes ist steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 UStG, da das Gutachten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Heilbehandlung des Patienten steht. Die offen ausgewiesene Steuer schuldet der Unternehmer jedoch gem. § 14c Abs. 1 UStG.

Die Gutachtertätigkeit einer Krankenschwester zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit ist dagegen nicht steuerfrei (BFH, Urt. v. 08.10.2008 – V R 32/07).

– **Behandlung medizinischer Laboruntersuchungen**

Mit Urteil vom 15.03.2007 – V R 55/03 hat der BFH zur Steuerbefreiung eines Arztes für Laboratoriumsmedizin (medizinische Analysen und Laboruntersuchungen) Stellung genommen. Das BMF weist mit Schreiben vom 17.12.2007 jedoch darauf hin, dass die Grundsätze des Urteils hinsichtlich der Leitsätze 4 und 5 sowie den nicht tragenden Urteilsgründen zu § 4 Nr. 16 UStG über den entschiedenen Einzelfall nicht anzuwenden sind.

Leistungen können auch dann steuerbefreit sein, wenn sie keinen Bezug zu einem konkreten Krankheitsfall haben. So sind infektionshygienische Leistungen eines Arztes, die dieser für andere Ärzte oder Krankenhäuser erbringt, steuerbefreit gemäß BFH, Urteil vom 18.08.2011 (V R 27/10). Zur Steuerbefreiung im Bereich der „Gewebezüchtung“ vgl. BFH vom 29.06.2011 (XI R 52/07). Nach dem Urteil des FG Hamburg vom 23.10.2014 (2 K 349/12) zu Histologieleistungen eines Laborarztes erfordert die Steuerbefreiung kein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient (beachte Revisionsverfahren XI R 48/13).

– **Betriebsärztliche Leistungen**

Betriebsärztliche Leistungen, die ein Unternehmer gegenüber einem Arbeitgeber erbringt und die darin bestehen, die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten, sind – soweit sie nicht auf Einstellungsuntersuchungen entfallen – steuerfrei (BFH v. 13.07.2006 – V R 7/05; BMF v. 04.05.2007). Für vor dem 01.01.2008 ausgeführte Leistungen wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer diese als umsatzsteuerpflichtig behandelt.

– **Schönheitsoperationen**

Der BFH hat mit Urteil vom 15.07.2004 (BStBl II, 862) entschieden, dass Schönheitsoperationen, die ein Arzt durchführt, nur steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 UStG sind, wenn sie der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen (vgl. auch EuGH v. 21.03.2013 – Rs. C-91/12). Rein ästhetisch motivierte Schönheitsoperationen (Anti-Aging, Faltenbehandlung, Brustvergrößerungen, Fettsaugung usw.) stellen daher steuerpflichtige Leistungen dar (vgl. auch BFH v. 19.06.2013 – V S 20/13; EuGH v. 19.12.2012 – Rs. C-91/12; BFH v. 04.12.2014 – V R 16/12 und V R 33/12; OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 08.07.2015 – S 7170 A – 69 – St 16). Die Übernahme der Kosten durch die Krankenkasse kann jedoch Indiz für eine medizinische Indikation und somit steuerfreie Heilbehandlung sein (vgl. auch OFD Frankfurt a.M., Vfg. v. 07.02.2013 – S 7170 A – 69 – St 112, DB 19/2013 1.027). Eine anästhesistische Leistung ist nur dann gem. § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei, wenn sie in einem Zusammenhang erbracht wird, der die Feststellung zulässt, dass ihr Hauptziel der Schutz der Gesundheit ist. Dies trifft auf anästhesistische Leistungen bei medizinisch nicht indizier-

ten Schönheitsoperationen nicht zu (BFH, Beschl. v. 06.09.2011 – V B 64/11). Zahnaufhellungen (Bleaching), die ein Zahnarzt zur Beseitigung behandlungsbedingter Zahnverdunkelungen vornimmt, sind steuerfreie Heilbehandlungen (BFH v. 19.03.2015 – V R 60/14).

– Hippotherapie

Die von Physiotherapeuten (Krankengymnasten) mit entsprechender Zusatzausbildung auf ärztliche Verordnung durchgeführte Hippotherapie ist eine von der Umsatzsteuer befreite Heilbehandlung nach § 4 Nr. 14 UStG (BFH, Urt. v. 30.01.2008 – XI R 53/06).

– Blutentnahmen

Die Entnahme, Analyse, Aufbereitung von Nabelschnurblut und Lagerung von Stammzellen zum Zwecke einer etwaigen zukünftigen therapeutischen Behandlung fallen grundsätzlich weder in ihrer Gesamtheit noch einzeln unter den Begriff „Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin“ (vgl. EuGH, Urt. v. 10.06.2010 – Rs. C-86/09, UR 14/2010, 526).

Begünstigte Unternehmer

Voraussetzung für die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG ist die Zugehörigkeit des Unternehmers zu einer bestimmten – im Gesetz jedoch nicht abschließend aufgezählten – Gruppe von Heil- und Heilhilfsberufen. Eine „Heilbehandlung“ ist steuerfrei, wenn der Unternehmer selbst über einen beruflichen Befähigungsnachweis und damit über die für die Leistungserbringung erforderliche Berufsqualifikation verfügt (BFH, Urt. v. 02.09.2010 – V R 47/09). Nach dem BFH-Urteil vom 07.02.2013 (V R 22/12) verfügt ein Podologe bereits dann über die erforderliche Berufsqualifikation, wenn er die staatliche Prüfung zum Podologen (§ 4 PodG) mit Erfolg abgelegt hat. Die Rechtsform des Unternehmers (Rechtsformneutralität: BVerfG v. 10.11.1999, BStBl II 2000, 160; EuGH v. 10.09.2002, UR 2002, 513; BFH v. 26.09.2007, UR 2007, 939; Abschn. 4.14.7 UStAE) ist für die Beurteilung der Steuerbefreiung ebenso unbeachtlich wie die einkommensteuerliche Einkunftsart (BFH v. 04.03.1998, UR 1998, 279; Abschn. 4.14.4 Abs. 6 UStAE). Die Leistungen können auch mit Hilfe von Arbeitnehmern (z.B. angestellten Ärzten) erbracht werden, die die erforderliche Qualifikation aufweisen (BFH v. 01.04.2004, BStBl II, 681).

Ausdrücklich im Gesetz begünstigte Unternehmer (Katalogberufe):

Heilberufe	Heilhilfsberufe	Sonstige
Arzt	Physiotherapeut (Krankengymnast)	Klinischer Chemiker
Zahnarzt	Hebamme	
Heilpraktiker		

- Das Recht, die Berufsbezeichnung **Arzt** zu führen, wird durch Approbation nach der Bundesärzterordnung (BGBI I 1987, 1218) erworben (Abschn. 4.14.2 UStAE). Es ist jedoch nicht davon abhängig, dass eine eigene Arztpraxis unterhalten wird. Als Ausübung der Heilkunde wird gem. § 1 Abs. 1 Heilpraktikergesetz jede berufs- oder erwerbsmäßig vorgenommene Tätigkeit zur Feststellung, Heilung und Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen bezeichnet.
- **Zahnarzt** ist, wer aufgrund der Approbation nach dem Gesetz über die Ausübung der Zahnheilkunde vom 16.04.1987 zur dauernden Ausübung der Zahnheilkunde berechtigt ist (Abschn. 4.14.3 UStAE). Hierunter versteht man die berufsmäßige, auf zahnärztlich-wissenschaftliche Kenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten. Die Steuerfreiheit gilt gem. Abschn. 4.14.3 Abs. 9 UStAE auch für sogenannte Dentisten.
- Die Tätigkeit als **Heilpraktiker** ist die berufsmäßige Ausübung der Heilkunde am Menschen durch den Inhaber einer Erlaubnis nach § 1 Abs. 1 Heilpraktikergesetz vom 17.02.1939 und besteht gem. § 1 Abs. 2 Heilpraktikergesetz in der Feststellung, Heilung und Linderung von Krankheiten, Leiden und Körperschäden beim Menschen.
- **Physiotherapeuten** behandeln Krankheitsbilder des Menschen durch Maßnahmen der Bewegungstherapie, der physikalischen Therapie und durch Massagen. Grundlage für die Tätigkeit ist das Gesetz über die Berufe in der Physiotherapie vom 26.05.1994. Mit diesem Gesetz wurde die frühere Berufsbezeichnung des Krankengymnasten in Physiotherapeut umgeändert und das Gesetz vom 21.12.1958 über die Ausübung der Berufe des Masseurs, des Masseurs und medizinischen Bademeisters und des Krankengymnasten abgeschafft.
- **Hebammen** haben nach dem Gesetz über den Beruf der Hebamme und des Entbindungspflegers vom 04.06.1985 die Erlaubnis, Geburtshilfe zu leisten.
- **Klinische Chemiker** sind Personen, die den von der Deutschen Gesellschaft für Klinische Chemie e.V. entwickelten Ausbildungslehrgang mit Erfolg beendet haben und dies durch die ausgesprochene Anerkennung nachweisen können (Abschn. 4.14.5 Abs. 8 UStAE). Sie werden im Wesentlichen begünstigt, um im Vergleich mit Laborärzten eine Ungleichbehandlung zu vermeiden.

Ähnliche heilberufliche Tätigkeit

Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit liegt vor, wenn sie in wesentlichen Merkmalen mit einem der im Gesetz genannten Berufe verglichen werden kann. Ein Vergleichskriterium war bislang die Ähnlichkeit der Ausbildung und die Ähn-

lichkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft. Laut Beschluss der BVerfG vom 29.08.1988 (BStBl II, 975) waren vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausbildung erforderlich. Dieser Auslegung hat das BVerfG mit Beschluss vom 29.10.1999 (BStBl II 2000, 155; BFH v. 19.12.2002, BStBl II 2003, 532) mit Hinweis auf das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG widersprochen. Eine Umsatzsteuerbefreiung kann danach nicht allein von der Existenz und Einhaltung von berufsrechtlichen Regelungen abhängig sein. Das Bestehen berufsrechtlicher Regelungen ist kein ausreichendes Kriterium bzw. Differenzierungsgrund für die umsatzsteuerliche Beurteilung eines Heilberufs. Die OFD Frankfurt a.M. hat in der Verfügung vom 27.07.2012 (S 7170 A – 59 – St 112) die anerkannten und nicht anerkannten Tätigkeiten aufgelistet, für die eine Steuerbefreiung in Betracht kommt.

Beachte:

- a) Das **Bundesverfassungsgericht** hat im Fall eines Heileurythmisten (BVerfG v. 29.10.1999, siehe oben) und eines medizinischen Fußpflegers (BVerfG v. 10.11.1999, UVR 2000, 13) die Umsätze steuerfrei gestellt, **sofern die Leistungen im Regelfall von den Sozialversicherungsträgern finanziert werden.**
- b) Die **6. EG-RL** (MwStSystRL) und deren Auslegung durch den EuGH (v. 10.09.2002 – Rs. C-141/00) erfordern einen **Befähigungsnachweis**. Unklar ist jedoch, wie der Befähigungsnachweis aussehen soll, da die Definition der ärztlichen bzw. artzähnlichen Berufe den einzelnen Mitgliedstaaten obliegt.

Durch verschiedene Entscheidungen des BFH (v. 19.12.2002, BStBl II 2003, 532; v. 13.04.2000, UR 2000, 436; BMF v. 28.02.2000, BStBl I, 433) haben sich jedoch die folgenden Entscheidungskriterien für den „**ähnlichen Beruf**“ ergeben (vgl. NIESKENS, UVR 2006, 13):

Gesetzliche Berufszugangs- oder Ausübungsregelungen liegen vor	Gesetzliche Berufszugangs- oder Ausübungsregelungen liegen nicht vor
Unternehmer erfüllt die berufsrechtlichen Regelungen	Leistungen des Unternehmers werden grundsätzlich von den Sozialversicherungsträgern finanziert Beispiele: – Zulassung der Berufsgruppe gem. § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständige Stelle der gesetzlichen Krankenkasse (BFH v. 19.12.2002, BStBl II 2003, 532) – Aufnahme der Leistungen in die Richtlinien der Bundesausschüsse zu ärztlichen Versorgung (BFH v. 12.08.2004, BStBl II 2005, 227) – Medizinische Leistungen aufgrund eines Versorgungsvertrags gem. §§ 11 Abs. 2, 40, 111 SGB V einer Rehabilitationseinrichtung (BFH v. 25.11.2004, BStBl II 2005, 190)
= „ähnlicher Beruf“	= „ähnlicher Beruf“

Hinweis: Die Steuerbefreiung greift nur bei „Ähnlichkeit“ zu einem Heilberuf. Hierbei muss eine arztähnliche Leistung erbracht werden und es muss eine entsprechende Qualifikation vorliegen, die durch eine berufliche Ausbildung nachzuweisen ist (BFH v. 23.08.2007 – V R 38/04).

Besonderheit: Die nach § 4 Nr. 14 befreiten Umsätze gehören nicht zum Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 3 UStG, der für die Beurteilung einer möglichen Kleinunternehmereigenschaft maßgebend ist. Daher können nicht steuerbefreite Umsätze dieser Personengruppe ggf. i.S.d. § 19 UStG begünstigt sein.

Beispiel

Der Zahnarzt Z aus Münster erzielt in seiner Praxis in 2006 steuerfreie Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 14 UStG i.H.v. 800.000 €. Aus einer steuerpflichtigen Gutachter Tätigkeit erzielt Z (erstmalig) zusätzlich 10.000 €. Für die Gutachter Tätigkeit hat Z keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Lösung: Für die Gutachtertätigkeit kann Z, da der maßgebliche Gesamtsatz die Grenzen des § 19 Abs. 3 UStG nicht übersteigt, die Regelung für Kleinunternehmer in Anspruch nehmen und muss daher keine Umsatzsteuer abführen.

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG)

§ 4 Nr. 14 Buchst. a) und b) UStG unterscheiden weniger in der Art der Leistung, sondern vielmehr nach der Ort ihrer Erbringung. Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG umfassen in Anlehnung an die im Fünften Buch Sozialgesetzbuch (SGB V) bzw. Elften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI) und im Strafvollzugsgesetz (StVollzG) definierten Leistungen u.a. Leistungen der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen. Begünstigt sind die o.g. Leistungen sowie damit eng verbundene Umsätze. Zur Abgrenzung von eng bzw. nicht eng verbundenen Umsätzen vgl. BMF-Schreiben vom 26.06.2009 – IV B 9 – S 7170/08/10009, Rdnr. 64–66 und Verfügung der OFD Frankfurt a.M. vom 06.02.2012 (S 7170 A – 92 – St 112; UR 18/2012, 731).

Begünstigte Unternehmer i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG sind:

- a) Einrichtungen des öffentlichen Rechts gem. § 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 1 UStG
- b) Einrichtungen i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. aa)–hh) UStG wie:
 - Krankenhäuser (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. aa) UStG). Zur Umsatzsteuerfreiheit privater Krankenhausbetreiber vgl. BFH v. 23.10.2014 – V R 20/14 (bis 2008: BFH v. 18.03.2015 – XI R 8/13; ab 2009: BFH v. 18.03.2015 – XI R 38/13).
 - Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. bb) oder cc) UStG). Steuerbefreit sind seit dem 01.01.2014 auch labordiagnostische Typisierungsleistungen von durch zugelassene Spenderdateien beauftragte Labore (BMF v. 31.10.2013 – IV D 3 – S 7170/13/10002).
 - Einrichtungen der gesetzlichen Unfallversicherung (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. cc) UStG)
 - Einrichtungen, mit denen Versorgungsverträge nach §§ 111 und 111a SGB V bestehen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. dd) UStG)
 - Medizinische Rehabilitationseinrichtungen (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. ee) UStG; Abschn. 4.14.5 Abs. 18 UStAE)

- Einrichtungen zur Geburtshilfe (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. ff) UStG; Abschn. 4.14.5 Abs. 19 UStAE)
 - Hospize (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. gg) UStG; Abschn. 4.14.5 Abs. 20–22 UStAE)
 - Maßregelvollzug (§ 4 Nr. 14 Buchst. b) Satz 2 Doppelbuchst. hh) UStG; Abschn. 4.14.5 Abs. 23 UStAE)
- c) Einrichtungen nach § 140b Abs. 1 SGB V zur integrierten Versorgung (Managementgesellschaften), § 4 Nr. 14 Buchst. c) UStG und Einrichtungen, mit denen Verträge zur hausarztzentrierten oder zu besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung bestehen (BMF-Schreiben v. 08.11.2013 – IV D 3 – S 7170/12/10001).
- d) Praxis- und Apparategemeinschaften (§ 4 Nr. 14 Buchst. d) UStG)
- e) Nach § 4 Nr. 14 Buchst. e) UStG sind mit Wirkung vom 01.07.2013 auch steuerfrei die zur Verhütung von nosokomialen Infektionen und zur Vermeidung der Weiterverbreitung von Krankheitserregern, insbesondere solcher mit Resistenzen, erbrachten Leistungen eines Arztes oder einer Hygienefachkraft an in den Buchstaben a, b und d genannte Einrichtungen.

Arbeitshilfen

Übersicht zur Steuerpflicht von ärztlichen Leistungen

Steuerfreie ärztliche Leistung	Steuerpflichtige ärztliche Leistung
Leistungen zur medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen	Schriftstellerische Tätigkeit
	Vortragstätigkeit
	Lehrtätigkeit
	Lieferung von Hilfsmitteln
	Entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten
	Kosmetische Leistungen von Podologen in der Fußpflege
	Ästhetisch-plastische Leistungen, soweit therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund
	Lieferung von selbsthergestellten Zahnprothesen

Checkliste: Heilberufe

„Ähnliche heilberufliche Tätigkeit“	Beruf mit steuerpflichtiger Tätigkeit
Psychologische Psychotherapeuten	Ärztepropagandisten
Beschäftigungs- und Arbeits- oder Ergotherapeuten	Augenoptiker
Logopäden	Bewegungstherapeuten, die Tanz und Massagekurse durchführen
Staatlich geprüfte Masseur bzw. Masseurin und medizinische Bademeister, wenn sie als Heilmasseurin tätig werden	Diplom-Pädagogen
Selbständige Krankenpfleger und Krankenschwestern	Diplom-Psychologen
Orthopisten	Epilation (Haarentfernung)
Selbständig tätige Rettungsassistenten	Fachastrologen
Medizinisch-technische Assistentin für Funktionsdiagnostik (BFH v. 29.01.1998, BStBl II, 453)	Fachkosmetiker
Diätassistenten	Familienhelfer
Podologen und med. Fußpfleger (BMF v. 10.06.2002, BStBl I, 634)	Fußpraktiker
Sprachtherapeuten	Gymnastiklehrer
Dental-Hygieniker (BFH v. 12.10.2004, BStBl II 2005, 106)	Haaranalytiker
Dipl.-Oecotrophologe (Ernährungsberater) (BFH v. 07.07.2005, BStBl II, 904), wenn er im Rahmen einer medizinischen Behandlung Ernährungsberatungen durchführt	
Heilpraktiker für Psychotherapie	
Selbständige Medizinisch-Technische Assistenten	
Sporttherapeut im ambulanten Reha-Zentrum	
Heilberufliche Leistungen von Altenpfleger	
Chiropraktiker	
Fachbiologie für Medizin	
Fachwissenschaftler der Medizin	

Literaturhinweise

ALLERT/AXMANN/BRUCK, Umsatzsteuererhebung auf medizinische Leistungen, UR 9/2013, 327

AMMANN, Doppelte Steuerpflicht von Arztumsätzen, UR 12/2012, 465

AMMANN, Umsatzbesteuerung bei ärztlichen Gutachten für Pharmaunternehmen, UR 3/2013, 111

BIRGEL, Umsatzsteuerbefreiung für Heilberufe nach § 4 Nr. 14 UStG, UVR 2006, 335

DAMASCHKE, Anerkannte und nicht anerkannte „ähnliche“ Heilberufliche Leistungen i.S.v. § 4 Nr. 14 UStG, UStB 10/2014, 300

DAMASCHKE, Die umsatzsteuerlichen Folgen von Leistungen in der Physiotherapie, UStB 10/2012, 295

HANKE/SCHIFFNER, Fusionen im Gesundheitswesen, NWB 35/2012, 2849

HÄTTICH/RENZ, Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen der spezialisierten ambulanten Palliativversorgung, NWB 37/2012, 3003

HÄTTICH/RENZ, Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen der Physiotherapeuten und staatlich geprüften Masseur, NWB 51/2011, 4346

HÄTTICH/RENZ, Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen der Physiotherapeuten und staatlich geprüften Masseur, NWB 30/2012, 2454

HEIDNER, Besteuerung von Heilbehandlungen, UR 17/2013, 641

HUNDT-E&WEIN, Aktuelle Entwicklungen bei den steuerfreien Tätigkeiten der Heilberufe unter Berücksichtigung des Jahressteuergesetzes 2009, UStB 2009, 129

HUSCHENS, Änderungen des Umsatzsteuerrechts durch das JStG 2009, NWB 1-2/2009, 36

HUSCHENS, Umsatzsteuerbefreiung der Heil- und Heilhilfsberufe, INF 15/2006, 583

KRANENBERG, Umsatzsteuerfreie Leistungen bei heilberufsähnlichen Tätigkeiten, UStB 4/2006, 111

LIPPROSS, Umsatzsteuerfreiheit ärztlicher Leistungen auf dem Gebiet der Empfängnisverhütung, UR 2008, 690

MEURER, Die jüngste Rechtsprechung zur Umsatzsteuerfreiheit von Heilbehandlungsleistungen, DStR 2011, 950

NIESKENS, Die Heilbehandlung im Umsatzsteuerrecht, UVR 2006, 13

OFD Frankfurt v. 25.03.2010 – S 7170 A – 83 – St 112, Leistungen der ambulanten Palliativversorgung

OFD Karlsruhe v. 19.02.2015, Umsatzsteuerbefreiung für ärztliche Leistungen, UR 16/2015, 645

OTTE, Umsatzsteuer selbständig tätiger Laborärzte, Stbg 6/2012, 253

PFEFFERLE/RENZ, Brauchen Podologen für die Steuerfreiheit ihrer Leistungen eine Verordnung?, NWB 19/2014, 1422

PFEFFERLE/RENZ, Umsätze einer Privatklinik sind umsatzsteuerfrei, NWB 12/2013, 841

PFEFFERLE/RENZ, Umsatzsteuerbefreiung für private Pflegedienste, NWB 8/2014, 525

PFEFFERLE/RENZ, Umsatzsteuerfreie Medikamentenabgabe durch einen Arzt oder Krankenhausambulanz?, NWB 52/2012, 4214

SEIBERT, Zur Umsatzsteuerfreiheit von ärztlichen Leistungen im Zusammenhang mit Schwangerschaftsabbrüchen, DStR 2008, 1621

STACHEWSKI/DRÜEN, Reform der Umsatzsteuerbefreiungen im Heilbereich, UR 2009, 361

STERZINGER, Umsätze von Privatkliniken, UR 14/2013, 525

TEHLER, Die unterschiedliche umsatzsteuerliche Beurteilung von Schönheitsoperationen in den EU-Mitgliedstaaten, UVR 2011, 43

TETZLAFF/SCHALLOK, Umsatzsteuerfreiheit betriebsärztlicher Leistungen, UStB 7/2007, 199

WAGNER/MARCHAL, Die umsatzsteuerliche Behandlung von Laborleistungen, DStR 44/2011, 2075

WESSELBAUM-NEUGEBAUER, Umsatzsteuerliche Erfassung ärztlicher Leistungen oder ähnlicher heilberuflicher Tätigkeiten als Heil- bzw. Präventionsmaßnahme im Bereich der Humanmedizin, UR 14/2007, 517

