



ÄRZTLICHES BERUFSRECHT

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der ärztlichen Leistungen – Sind Gutachterleistungen, Schönheitsoperationen und ähnliche Leistungen umsatzsteuerpflichtig?

Thorsten Weber, Bad Laasphe

Der Aufsatz stellt aus Anlass der aktuellen Diskussion über die Umsatzsteuerpflicht ärztlicher Leistungen die gesetzlichen Grundlagen unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH), des Bundesfinanzhofs (BFH) und der Finanzgerichte dar. Hierbei soll das Problembewusstsein über mögliche Risiken von Umsatzsteuernachforderungen durch die Finanzverwaltung geschaffen werden und eine entsprechende Beratung der Angehörigen der Heilberufe im Lichte der aktuellen Rechtsprechung ermöglicht werden. Die ergangenen Verwaltungsanweisungen werden vom Autor kommentiert und Beispiele für verschiedene Leistungen mit der aus seiner Sicht zutreffenden umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung gegeben. Am Schluss des Beitrages sind Hinweise für Ärzte und deren Berater aufgeführt welche Maßnahmen in diesem Zusammenhang sinnvoll erscheinen.

I. Gesetzliche Grundlagen für Ärztliche Leistungen

Die Leistungen der Ärzte sind gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) umsatzsteuerbar, sofern der Arzt

als Unternehmer nach § 2 UStG eine Leistung im Leistungsaustausch im Inland erbringt. Diese umsatzsteuerbaren Leistungen sind umsatzsteuerpflichtig, wenn keine Steuerbefreiungsnorm des § 4 UStG einschlägig ist. Unternehmer kann jeder Arzt sein, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit¹ selbständig ausübt.² Die Frage der Selbständigkeit³ ist für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen,⁴ d.h. ein Arbeitnehmer ist nicht selbständig und unterliegt der Lohnsteuer. Im Folgenden werden die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung am Beispiel von Schönheitsoperationen und ähnlichen Leistungen untersucht.

1. Umsatzsteuergesetz

Das UStG⁵ normiert in § 4⁶ eine Vielzahl unterschiedlicher Befreiungstatbestände u.a. für ärztliches Tätigwerden in § 4 Nr. 14 UStG und § 4 Nr. 16 UStG.

§ 4 Nr. 14 S. 1 UStG lautet: „die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes und aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker.“

Die Formulierung „Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt“ lässt zunächst vermuten, dass es sich hier um eine umfassende Befreiungsvorschrift handelt, die eine bestimmte Berufsgruppe in ihrem ganzen Tätigwerden von der Umsatzsteuer befreien soll. Nach der Entstehungsgeschichte der Vorschrift im UStG 1980 ist Normzweck die steuerliche Entlastung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, um damit die Kosten im Gesundheitswesen zu senken.⁷ Der begünstigte Personenkreis des § 4 Nr. 14 UStG sind die namentlich aufgeführten Heilberufler – Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker, Physiotherapeuten (Krankengymnasten) und Hebammen und die Angehörigen von Heil- und Heilhilfsberufen, die eine ähnliche Tätigkeit ausüben. Arzt und Zahnarzt i.S.d. Vorschrift ist,

▷ Thorsten Weber, Diplom Finanzwirt (FH). Der Autor ist Sachbearbeiter im Umsatzsteuerreferat einer Oberfinanzdirektion. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

1 Die Legaldefinition der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ergibt sich aus § 2 Abs. 1 S. 3 UStG.

2 § 2 Abs. 1 S. 1 UStG.

3 Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und Verantwortung ausgeübt wird lt. A 17 Abs. 1 S. 1 UStR 2000.

4 A 17 Abs. 1 S. 3 UStR 2000 und BFH, Urt. v. 27.7.1992 – V R 61/99, BStBl. II 1993, 810.

5 UStG 1999 in der Fassung der Bekanntmachung vom 9.6.1999 (BGBl. I, 1270 = BStBl. I, 595) mit späteren Änderungen.

6 Im zweiten Abschnitt „Steuerbefreiungen und Steuervergütungen“ des UStG „Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:“

7 Im Regierungsentwurf eines UStG war ein dem § 4 Nr. 11 UStG 1951 entsprechender Tatbestand nicht vorgesehen. Erst im Gesetz-

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der ärztlichen Leistungen

wer unter dieser Berufsbezeichnung aufgrund Approbation⁸ die Heilkunde ausübt.⁹

Demgegenüber ist in § 4 Nr. 16 Buchst. a–b UStG formuliert: „die mit dem Betrieb der Krankenhäuser, Diagnosekliniken und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und der Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen eng verbundenen Umsätze, wenn

- a) diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden oder
- b) bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind oder“

Demnach sind Krankenhäuser, Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik usw. bei Vorliegen der weiteren aufgeführten Merkmale begünstigt. Auch hier ist Normzweck die Entlastung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und mithin eine Senkung der Kosten im Gesundheitswesen, so dass als Zwischenergebnis festgehalten werden kann, dass beide Vorschriften diesem Zweck dienen sollen. Zur Abgrenzung der begünstigten Umsätze wird auf die weiteren Ausführungen unter II.–IV. verwiesen.

2. 6. EG-Richtlinie

Die sog. 6. EG-Richtlinie¹⁰ (im folgenden 6. EG-RL) ist, bei der Beurteilung, wie eine Leistung umsatzsteuerrechtlich einzuordnen ist, zwingend zu berücksichtigen, da die Regelungen im UStG auf den jeweiligen Vorschriften der 6. EG-RL basieren.¹¹ Die EU-Richtlinien entfalten Rechtsetzungswirkung grundsätzlich erst nach der von den Mitgliedsstaaten vorzunehmenden Umsetzung durch nationales Gesetz. Die unmittelbare Wirkung kommt ihnen im Gegensatz zu Verordnungen der EU gem. Art. 249 EGV nicht zu, so dass eine zweistufige Prüfung des nationalen Rechts und der Richtlinie der EU vorzunehmen ist. Daher ist § 4 Nr. 14 S. 1 UStG im Lichte von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-RL und § 4 Nr. 16 UStG unter Berücksichtigung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL auszulegen.

Art. 13 Teil A Abs. 1¹² Buchst. c der 6. EG-RL lautet: „die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedsstaat definierten ärztlichen oder ärztähnlichen Berufe erbracht werden“.

Demgegenüber ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-RL formuliert: „die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt bzw. bewirkt werden.“

In beiden Vorschriften ist der zentrale Begriff zur Beschreibung der begünstigten Tätigkeit das Wort Heilbehandlung.

II. Rechtsprechung

Begünstigte Umsätze sind nur die Umsätze „aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt...“, d.h. in Ausübung der Heilkunde. Die Legaldefinition¹³ lautet „Ausübung der Heilkunde ist jede berufs- oder erwerbsmäßig vorgenommene Tätigkeit zur Feststellung, Heilung und Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen.“ Der EuGH hat dementsprechend in einer Grundratsentscheidung¹⁴ klargestellt, dass Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c der 6. EG-RL dahingehend auszulegen ist, dass medizinische Leistungen, die nicht in der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung bestehen, nicht in den Anwendungsbereich der Bestimmung fallen. Im entschiedenen Fall¹⁵ ging es um die Umsatzsteuerpflicht einer Vaterschaftsuntersuchung durch einen medizinischen Sachverständigen. Dieses Grundsatzurteil des EuGH hat für alle Mitgliedsstaaten Bedeutung, da es um die Auslegung der 6. EG-RL selbst geht. Dies wirkt sich auch auf die richtlinienkonforme Auslegung¹⁶ der deutschen Normen aus. Inzwischen hat der EuGH mit Urteil vom 10.9.2002¹⁷ diese Auslegung bekräftigt. Das Vorlageverfahren¹⁸ stammt aus Deutschland und betrifft die Streitfrage, ob auch eine GmbH steuerbegünstigt sein kann. Dies hat der EuGH bejaht und gleichzeitig erneut klargestellt, dass eine Umsatzsteuerbefreiung nur insoweit möglich ist, als die Heilbehandlung therapeutischen Zwecken dienen. Die Richter betonen, dass Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften nach ständiger Rechtsprechung¹⁹ des EuGH als Ausnah-

gebungsverfahren wurde er zur Entlastung der Sozialversicherung beschlossen (s. schriftl. Bericht des Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, Allg. Teil, Abschn. 4 Buchst. d Abs. 5 und Begründung zu § 4 Nr. 14, zu BT-Drucks. V/1581; so z.B. BFH, Urt. v. 29.1.1998 – V R 3/96, BStBl. II 1998, 453).

8 § 2 Abs. 1 und §§ 3ff. Bundesärzterordnung oder des Gesetzes über die Ausübung der Zahnheilkunde.

9 Das Unterhalten einer Arztpraxis ist nicht zwingend erforderlich, da beispielsweise ein an einer Universität angestellter Professor für Medizin im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen begünstigt sein kann (s. *Husmann* in Rau/Dürwächter, Loseblatt, Stand: Sept. 2001, zu § 4 Nr. 14 UStG Rz. 30).

10 Sechste Richtlinie (RL 77/388/EWG) des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern (u.a. *Bunjes/Geist*, UStG Anhang, 7. Aufl., 2003).

11 Art. 93, 249 EGV in der konsolidierten Fassung mit den Änderungen des Vertrages von Nizza vom 26.2.2001.

12 Art. 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-RL heißt: „Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedsstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:“

13 § 1 Abs. 2 Heilpraktikergesetz, so auch A 88 Abs. 2 UStR 2000 und BMF v. 14.2.1968 – IV A/2 – S 7015 – 2/68, BStBl. I 1968, 401.

14 EuGH, Urt. v. 14.9.2000 – Rs. C-384/98 – D. vs. W., EUGHE 2000, I-6795 = UR 2000, 432.

15 Das LG St. Pölten hatte mit Beschluss vom 2.9.1998 nach Art. 234 EGV dem EuGH Fragen zum Fall zur Vorabentscheidung vorgelegt.

16 *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuerhandbuch, Loseblatt, Stand: Juni 2001 Band I, Teil B § 22.

17 EuGH, Urt. v. 10.9.2002 – Rs. C-141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513.

18 BFH, Beschl. v. 3.2.2000 – V R 1/98, UR 2000, 250.

19 U.a. EuGH, Urt. v. 15.6.1989 – Rs. C-348/87 – Stichting Uitvoering, UR 1991, 28; v. 5.6.1997 – Rs. C-2/95 – Sparekassernes Datacenter, UR 1998, 64; v. 12.9.2000 – Rs. C-359/97 – Kommission vs. Vereinigtes Königreich, UR 2000, 518; v. 11.1.2001 – Rs. C-76/99 – Kommission vs. Frankreich, UR 2001, 62 und v. 20.6.2002 – Rs. C-287/00 – Kommission vs. Bundesrepublik Deutschland, UR 2002, 316.

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der ärztlichen Leistungen

men eng auszulegen sind. Inzwischen hat der EuGH Gelegenheit erhalten, zu weiteren Sachverhalten²⁰ Stellung zu nehmen. Es geht in den anhängigen Verfahren insbesondere um Gutachten über Invalidität oder Nichtinvalidität eines Pensionswerbers, ärztliche Untersuchungen für Arbeitgeber bzw. Versicherer, ärztliche Bescheinigungen z.B. über Reisefähigkeit, ärztliche Gutachten über Körperverletzungen oder ärztliche Kunstfehler. Die Generalanwältin schlägt in ihrem Schlussantrag²¹ dem Gericht vor, diese Leistungen als umsatzsteuerpflichtig anzusehen, da ein therapeutischer Zweck nicht eindeutig im Vordergrund stehe. Demgegenüber hat die Regierung des Vereinigten Königreiches im Verfahren vorgetragen, dass es sich um zentrale Tätigkeiten eines Arztes handle und z.B. bei Schönheitschirurgie die Umsatzsteuerbefreiung zu gewähren sei. Die Generalanwältin, ist dem, ohne im Detail auf ästhetisch-plastische Leistungen der Chirurgen einzugehen, nicht gefolgt. Es bleibt abzuwarten wie die Richter des EuGH entscheiden. Zur Frage der Umsatzsteuerpflicht liegt in der BRD ein nichtrechtskräftiges FG Urteil²² vor, welches die Umsatzsteuerpflicht für die Jahre 1996 – 1998 bejaht. Andere Entscheidungen der Finanzgerichte oder anhängige Verfahren sind bisher nicht bekannt. Der Entscheidung des BFH kann mit Spannung entgegengesehen werden.

III. Verwaltungsanweisungen

Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung des EuGH²³ zum Anlass genommen die Anweisungen für die Finanzämter zu überprüfen. Die im Lichte der Rechtsprechung nicht zutreffenden UStR 2000 wurden durch BMF-Schreiben²⁴ geändert und die Finanzämter gebeten, die klarstellende Rechtsprechung anzuwenden. Hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht von ärztlichen Gutachterleistungen wurden Übergangsregelungen gewährt, da die bisherige Umsatzsteuerbefreiung in den UStR 2000²⁵ abweichend geregelt war. Insoweit war nach Ansicht der Verwaltung Vertrauensschutz zu gewähren. Die Umsatzsteuerpflicht von Schönheitsoperationen wurde in den

genannten BMF-Schreiben wörtlich nicht angesprochen. Stattdessen haben die Oberfinanzdirektionen (OFDn) Karlsruhe und Stuttgart²⁶ ihre Finanzämter angewiesen, die ärztlichen Leistungen der Schönheitschirurgen weiterhin als umsatzsteuerfrei anzusehen, wie dies auch in der Literatur²⁷ vereinzelt vertreten worden ist. Die OFD München hat demgegenüber²⁸ die dortigen Finanzämter gebeten, eine grundsätzliche Umsatzsteuerpflicht ab dem 1.1.2003 anzunehmen und verweist auf das Ergebnis der Erörterung der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder. Nach den Umständen des Einzelfalles können nach Ansicht der OFD München Leistungen umsatzsteuerfrei sein, sofern eine medizinische Indikation vorliege. Indiz hierfür könne die regelmäßige Kostenübernahme durch die Krankenkassen sein. Zwischenzeitlich haben die OFDn Karlsruhe und Stuttgart ihre Verfügung ebenfalls angepasst und haben den Finanzämtern mitgeteilt, dass ab 1.1.2003 die Umsatzsteuerbefreiung nur noch eingeschränkt gelte. Diese Übergangsregelung scheint aber nicht bundeseinheitlich angewendet zu werden, da andere Oberfinanzdirektionen eine Anwendung der Umsatzsteuerpflicht auf alle offenen Fälle vertreten. Begründet wird dies damit, dass, im Gegensatz zu den teilweise begünstigten Gutachterleistungen, eine Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen, die der Schönheit dienen in den UStR wörtlich nicht geregelt war. Vertrauensschutz durch eine Übergangsregelung sei daher nicht zu gewähren. Aus den allgemeinen Grundsätzen ergebe sich vielmehr, dass schon immer derartige Leistungen umsatzsteuerpflichtig waren. Hier bleibt abzuwarten, ob eine verwaltungsinterne Klärung dazu führt, dass die Umsatzsteuerpflicht ab dem 1.1.2003 bundeseinheitlich angewandt wird. Möglicherweise kann eine Klärung auch ergeben, dass die Übergangsregelungen der genannten OFDn aufzuheben sind oder keine bundeseinheitliche Auffassung zu erreichen ist.

IV. Beispiele

Die Möglichkeiten durch ästhetisch-plastische Chirurgie und andere Maßnahmen Leistungen zu erbringen, die der Schönheit dienen, ist in neuerer Zeit in den Medien vermehrt Gegenstand der Berichterstattung. Als Beispiele für Leistungen, die der Schönheit dienen werden u.a. genannt: Fettabsaugung, Faltenbehandlung und Faltenunterspritzung, Brustvergrößerung, Brustverkleinerung; Lifting (z.B. Oberschenkelstraffung, Bauchdecken und Bruststraffung, Gesichts- und Halslifting), Hautverjüngung (Lasertherapie), Lippenaufspritzen, Permanent Make-up, Altersfleckenentfernung, Enthaarung per Laser, Botox-Behandlung,²⁹ Nasenkorrekturen, Anti-Aging Behandlungen, Bleaching,³⁰ Dentalkosmetik.

Beispiel 1: Pamela A. (USA) möchte als Fotomodel tätig sein. Sie lässt sich von Dr. M. aus Münster ihre Brust mit Silikonkissen vergrößern. Die mit Dr. M vertraglich vereinbarte Behandlung in Münster verläuft erfolgreich, sodass sie nach zwei Tagen Aufenthalt die Klinik verlassen kann. Noch am selben Tag überweist sie den vereinbarten Betrag. Eine Übernahme der Kosten durch die Krankenkasse erfolgt nicht.

Lösung: Dr. M hat in Ausübung ärztlicher Kunst eine dem Regelsteuersatz unterliegende umsatzsteuerpflichtige Leistung erbracht. Die ästhetisch-plastische Operation dient nicht der Behandlung einer Krankheit. Stattdessen soll der Eingriff der Schönheit dienen.

Beispiel 2: Die Operation wird wie in Beispiel 1 von Dr. M. durchgeführt. Die Anästhesie wird aber von Dr. S. als Unternehmer erbracht, der hierzu einen geson-

20 Verbundene Vorlageverfahren Rs. C-212/01 – Margarete Unterperinger und Rs. C-307/01 – Dr. Peter d' Ambrumenil.

21 Verbundene Schlussanträge der Generalanwältin C. Stix-Hackl vom 30.1.2003, www.europa.eu.int/Rechtsprechung/curia.

22 FG Berlin, Urt. v. 12.11.2002 – 7 K 7264/02 – Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: V B 266/02) – EFG 2003, 418; Revision zugelassen mit Beschl. des BFH v. 22.5.2003. Das Beschlussverfahren wird unter dem Az. V R 27/03 als Revisionsverfahren fortgeführt.

23 EuGH, Urt. v. 14.9.2000 – Rs. C-384/98 – D. vs. W., EUGHE 2000, I-6795 = UR 2000,432; v. 10.9.2002 – Rs. C-141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, UR 2002, 513; v. 15.6.1989 – Rs. C-348/87 – Stichting Uitvoering, UR 1991, 28; v. 5.6.1997 – Rs. C-2/95 – Sparekassernes Datacenter, UR 1998, 64; v. 12.9.2000 – Rs. C-359/97 – Kommission vs. Vereinigtes Königreich, UR 2000, 518; v. 11.1.2001 – Rs. C-76/99 Kommission vs. Frankreich, UR 2001, 62 und v. 20.6.2002 – Rs. C-287/00 – Kommission vs. Bundesrepublik Deutschland, UR 2002, 316.

24 BMF, Schr. v. 13.2.2001 – IV D 1 – S 7170 – 4/01, BStBl. I 2001, 157 = UR 2001, 176 und v. 8.11.2001 – IV D 1 – S 7170 – 201/01, BStBl. I 2001, 826 = UR 2002, 49.

25 U.a. A 88 Abs. 3 Nr. 1, 2, 4 und 5 UStR 2000, A 98 und 100 UStR 2000.

26 OFD Karlsruhe/Stuttgart, Vfg. v. 25.3.2002 – S 7170, UR 2002, 383.

27 *Verwoyen* in Hartmann/Metzenmacher, Loseblatt, zu § 4 Nr. 14 UStG, Rz. 51.

28 OFD München, Vfg. v. 24.3.2003 – S 7170 – 50 – St 434, NWB Eilnachrichten 19/2003 v. 5.5.2003 Fach 1 S. 138.

29 Botulinum-Toxin (Nervengift) dient in geringsten Mengen zur Faltenbehandlung durch Injektion.

30 Bleichen der Zähne.

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der ärztlichen Leistungen

dernten Vertrag mit Pamela A. geschlossen hat. Dr. M. und Dr. S. erhalten ihre jeweiligen Honorare. Eine Übernahme der Kosten durch die Krankenkasse erfolgt nicht.

Lösung: Dr. M. und Dr. S. haben m.E. jeweils eine mit dem Regelsteuersatz zu versteuernde, umsatzsteuerpflichtige Leistung erbracht, da beide Leistungen der Schönheit dienen sollen. Eine Krankheitsbehandlung ist nicht primärer Zweck der Tätigkeit.

Beispiel 3: Handwerker H. hat einen Unfall mit einer Chemikalie in seiner Werkstatt erlitten, die seine Haut stark entstellt hat. Dermatologe Dr. D. stellt die Haut mit diversen Behandlungen wieder her. Die Kosten werden in vollem Umfang von der Krankenkasse/Berufgenossenschaft erstattet.

Lösung: Dr. D. erbringt eine umsatzsteuerfreie Leistung, da die Beseitigung der Unfallfolgen eine Heilbehandlung im Sinne der 6. EG-RL. darstellt. Zusätzliches Indiz ist die Kostenübernahme durch die Sozialversicherung.

V. Ausblick mit Beratungshinweisen

Die Angehörigen der Heilberufe sollten die oben dargestellte Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung bei ihrer Tätigkeit umfassend berücksichtigen. Folgendes ist besonders zu beachten:

Jeder Arzt, Zahnarzt usw. sollte seine erbrachten Leistungen z.B. für Gutachterleistungen, Leistungen, die der Schönheit dienen, gemeinsam mit seinem steuerlichen Berater daraufhin untersuchen, ob möglicherweise eine Umsatzsteuerpflicht in Betracht kommt. Für die Zukunft sollten die Vereinbarungen mit den Patienten in entsprechenden Fällen Umsatzsteuer oder zumindest eine Steuerklausel enthalten. Ob ein gesonderter Umsatzsteuerausweis erfolgen sollte und eine Umsatzsteuererklärung abzugeben ist, wäre unter Berücksichtigung der Kleinunternehmerregelung³¹ zu prüfen. Es ist zu empfehlen ab sofort Beweismittel zu treffen und Aufzeichnungen³² über Sachverhalte zu führen, die eine Umsatzsteuerbefreiung begründbar machen z.B. Kostenübernahme durch die Krankenkassen, vorliegende Krankheiten, Behandlungsziele, Diagnosen oder Überweisungen bzw. Gutachten anderer Ärzte. Zwar besteht für Ärzte zum Schutz der Berufsheimnisse ein Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht,³³ dennoch hat der Arzt nach den abgabenrechtlichen Vorschriften eine Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung des Sachverhaltes³⁴ d.h. er hat Auskünfte zu geben und Unterlagen vorzulegen, die für die Besteuerung bedeutsam sind. Daher verhindern die Auskunfts- und Verweigerungsrechte nicht, dass Betriebsprüfungen stattfinden können und Aktenauszüge oder Zusammenstellungen den Prüfern zugänglich zu machen sind, die anonymisiert sind d.h. keine Namen, Adressen usw. enthalten. Zudem ist zu vermuten, dass die Umsatzsteuerpflicht ärztlicher Leistungen z.B. sol-

cher die der Schönheit dienen, vermehrt Gegenstand von Überprüfungen durch die Finanzverwaltung sein wird. Sofern die Sachverhalte für vergangene Zeiträume mangels erfolgter Aufzeichnungen nicht nachgewiesen werden können ist eine (Teil-)Schätzung³⁵ durch die Finanzverwaltung zu erwarten. Für Zeiträume bis zum 31.12.2002 sollte unter Hinweis auf die widersprüchlichen Verwaltungsanweisungen zu Schönheitsoperationen und das Verfahren beim BFH³⁶ insoweit Einspruch gegen Umsatzsteuerbescheide eingelegt werden, um ggf. eine Übergangsregelung in Anspruch nehmen zu können. Aussetzung der Vollziehung dürfte erreichbar sein.³⁷ Bis zur Entscheidung des BFH im Revisionsverfahren ruhen entsprechende Einspruchsverfahren gem. § 363 Abs. 2 S. 2 AO zwangsweise. Vorsichtshalber sollten Steuernachzahlungen für die Vergangenheit unterstellt werden, da die Erfolgsaussichten einer Klage unklar sind. Zumindest für Zeiträume ab 1.1.2003 bin ich aufgrund der Rechtsprechung des EuGH und des überzeugenden Urteils des FG Berlin der Ansicht, dass die Heilberufe sich auf die Umsatzsteuerpflicht einstellen sollten d.h. betriebswirtschaftlich sollte dies einkalkuliert werden und Beweismittel getroffen werden. Die Zulassung der Revision durch den BFH nach § 115 FGO ist eine ausschließlich verfahrensrechtliche Entscheidung. Die höchstrichterliche Klärung der materiell-rechtlichen Fragen der Umsatzsteuerpflicht wird hierdurch nicht vorweggenommen. Dennoch ist zu prüfen, ob auch für aktuelle Zeiträume Bescheide bis zu einer Entscheidung des BFH offen zu halten sind. Der Vorteil der möglichen Umsatzsteuerpflicht ist das Recht zum anteiligen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG und möglicher Vorsteuerberichtigungen unter den Voraussetzungen von § 15a UStG zugunsten des Arztes. Für eine zukunftsgerichtete Steuerberatung und Steuerplanung bestehen entsprechende Möglichkeiten.

31 Nach § 19 UStG wird Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG 16.620 € im Vorjahr und 50.000 € im laufenden Jahr nicht übersteigt, s. auch A 246 - 253 USR 2000.

32 § 22 UStG Aufzeichnungspflicht der steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze getrennt nach Steuersätzen mit Entgelten usw.

33 §§ 102 und 104 AO, s. auch BFH, Urt. v. 21.4.1995 - VIII B 133/94, BFH/NV 1995, 954; FG Münster, Urt. v. 13.4.2000 - 11 V 1147/00 AO, EFG 2000, 662; BFH, Beschl. v. 11.12.1957 - II 100/53 U, BStBl. III 1958, 86.

34 §§ 90, 92, 93, 97 Abgabenordnung (AO).

35 § 162 AO.

36 FG Berlin, Urt. v. 12.11.2002 - 7 K 7264/02 - Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: V B 266/02) - EFG 2003, 418; Revision zugelassen mit Beschl. des BFH v. 22.5.2003. Das Beschlussverfahren wird unter dem Az. V R 27/03 als Revisionsverfahren fortgeführt; OFD Karlsruhe/Stuttgart, VfG. v. 25.3.2002 - S 7170, UR 2002, 383; OFD München, VfG. v. 24.3.2003 - S 7170 - 50 - St 434, NWB Eilnachrichten 19/2003 v. 5.5.2003 Fach 1 S. 138.

37 § 361 AO und AEAO zu § 361 Rz. 2.5.2., ggf. sind Aussetzungszinsen nach § 237 AO zu zahlen.