

Steuer:

Umsatzsteuer bei Sachverständigentätigkeiten

Um die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung einer Sachverständigentätigkeit von (Zahn-)Ärzten ist es in letzter Zeit vergleichsweise still geworden. Eine neuere Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) zur Umsatzsteuerpflicht eines Gerichtsgutachtens und die Tatsache, dass die Oberfinanzdirektion (OFD) Hannover erst kürzlich den Katalog der umsatzsteuerpflichtigen Gutachten und Leistungen erweitert hat, gibt Anlass, sich des Themas anzunehmen.

Die Leistungen der (Zahn-)Ärzte sind gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) umsatzsteuerbar, sofern der (Zahn-)Arzt als Unternehmer nach § 2 UStG eine Leistung im Leistungsaustausch erbringt. Diese Leistungen sind umsatzsteuerpflichtig, wenn kein Befreiungstatbestand des § 4 UStG vorliegt. Unternehmer in diesem Sinne kann jeder (Zahn-)Arzt sein, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Umsatzsteuergesetz

Das UStG normiert in § 3 eine Vielzahl unterschiedlicher Befreiungstatbestände, u. a. für (zahn-)ärztliche Tätigkeiten (§ 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG). § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG verweist u. a. auf Umsätze aus ärztlicher und zahnärztlicher Tätigkeit oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes. Begünstigter Personenkreis des § 4 Nr. 14 UStG sind die namentlich aufgeführten Heilberufler. Arzt bzw. Zahnarzt i. S. dieser Vorschrift ist, wer unter dieser Berufsbezeichnung auf Grund ärztlicher oder zahnärztlicher Approbation oder auf Grund einer entsprechenden Berufserlaubnis nach der Bundesärzteordnung oder dem Zahnheilkundengesetz die (Zahn-)Heilkunde ausübt.

Für die Frage, wie eine Leistung umsatzsteuerrechtlich einzuordnen ist, ist die 6. EG-Richtlinie (EG-RL

77/388/EWG) zwingend zu beachten, da die Regelungen im Umsatzsteuergesetz auf den jeweiligen Vorschriften der 6. EG-Richtlinie basieren.

EG-Richtlinie

Die EG-Richtlinien entfalten im Gegensatz zu Verordnungen der EU jedoch erst dann Rechtssetzungswirkung, wenn die Mitgliedstaaten diese in nationales Recht umgesetzt haben. Dies hat zur Folge, dass das bestehende nationale Recht unter Zugrundelegung der Richtlinien der EU auszulegen ist.

In einer neuere Entscheidung des EuGH (U. v. 20. 11. 2003; Rs. C 212-11) hat dieser ausgeführt, dass die Steuerbefreiungsregelungen der 6. EG-RL eng auszulegen seien, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen würden, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringe, der Umsatzsteuer unterliege. Demnach bleiben die im Rahmen der Ausübung dieser Berufe erbrachten Leistungen der allgemeinen Regel des Art. 2 Nr. 1 der 6. EG-RL für die Mehrwertsteuerbefreiung unterworfen, wenn sie nicht vom Begriff der „Heilbehandlung“ im Bereich der Humanmedizin erfasst werden. Im Sinne der Legaldefinition wird die Ausübung der Heilkunde als jede berufs- oder erwerbsmäßig vorgenommene Tätigkeit zur Feststellung, Heilung und Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden

beim Menschen verstanden. Der EuGH bekräftigte mit diesem Urteil seine Entscheidung vom 14. 9. 2000 und 10. 9. 2002, wonach medizinische Leistungen, die nicht in der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung bestehe, nicht in den Anwendungsbereich der Bestimmung falle und mithin eine Umsatzsteuerbefreiung nur insoweit möglich sei, als die Heilbehandlung therapeutischen Zwecken diene.

Der neuere Entscheidung des EuGH ist eindeutig zu entnehmen, dass durch die Steuerbefreiungsregelungen der 6. EG-RL nicht alle dem Gemeinwohl dienenden (zahn-)ärztlichen Tätigkeiten von der Umsatzsteuer befreit werden, sondern nur diejenigen, die dort einzeln aufgeführt und sehr genau beschrieben sind.

In der zitierten Entscheidung hat der EuGH deshalb ausgeführt, dass das Ziel der ärztlichen Leistung ausschlaggebend für die Frage der Steuerbefreiung sei. Werde eine ärztliche Leistung in einem Zusammenhang erbracht, der die Feststellung zulasse, dass ihr Hauptziel nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit sei, sondern die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung sei, die Rechtswirkungen erzeuge, so würden die Steuerbefreiungsregelungen der 6. EG-RL auf diese Leistung nicht zur Anwendung kommen. Bestehe nämlich die Leistung in der Erstellung eines ärztlichen Gutachtens, sei das Hauptziel, auch wenn die Erbringung der Leistung Anforderungen an die medizinische Kompetenz des Arztes stelle und für den Arztberuf typische Tätigkeiten wie die körperliche Untersu-

chung des Patienten oder die Prüfung seiner Krankheitsgeschichte umfassen könne, nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der Person, über die das Gutachten erstellt werde.

Katalog der umsatzsteuerbefreiten Leistungen

- Ärztliche Untersuchungen von Personen im Auftrag von Arbeitgebern oder Versicherungen
- Entnahme von Blut oder anderen Körperproben zwecks Untersuchung auf Viren, Infektionen oder andere Krankheiten
- Das Bescheinigen einer gesundheitlichen Eignung, wenn diese Leistung in erster Linie dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen soll

Umsatzsteuerpflichtige Gutachten und Leistungen

- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen rechtserheblichen Tatbeständen und Gesundheitsstörungen (z. B. Gutachten im Zusammenhang mit Haftungsfragen und der Bemessung des Schadens)
- Ärztliche Untersuchungen für die Erstellung von Gutachten über Behandlungsfehler für Personen, die die Erhebung einer Klage in Erwägung ziehen
- Die Erstellung von Gutachten im Anschluss an solche Untersuchungen sowie die Erstellung von Gutachten auf der Grundlage von Arztberichten ohne ärztliche Untersuchung
- Gutachten über die Tatsache oder zur Klärung der Ursache des Todes, Alkohol- und Drogengutachten zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit
- Gutachten über die Minderung der Erwerbstätigkeit, Berufsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopfer, Versorgungs- und in Schadensersatzprozessen
- Gutachten oder Zeugnisse über das Seh- und Hörvermögen

- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern
- Gutachten über die Berufstauglichkeit oder Verwendungsfähigkeit des Untersuchten (z. B. Flugtauglichkeitsuntersuchung)
- Gutachten für Staatsanwaltschaft und Gerichte zur Klärung des Kausalzusammenhangs zwischen ärztlicher Fehlbehandlung und einer Gesundheitsstörung bzw. dem Todesertritt
- schriftliche und mündliche Gutachten für Staatsanwaltschaft und Gerichte über Schuld- und Handlungsfähigkeit von Personen; Gutachten zur Einweisung in ein psychiatrisches Krankenhaus oder einer Entziehungsanstalt
- Gutachten für Berufsgenossenschaften oder Versicherungen zur Frage des Kausalzusammenhangs von bestimmten Vorerkrankungen und dem Todesertritt des Versicherten
- Prognosegutachten im Rahmen des Strafvollzugs
- Blutgruppenuntersuchung und DNA-Analysen, Pflegegutachten
- Medizinisch-psychologische Gutachten über die Fahrtauglichkeit
- gutachterliche Feststellung zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsmaßnahmen im Rahmen eines Rentenverfahrens
- Leistungen von Sachverständigen i. S. des § 3 des ZSEG („Entschädigung von Sachverständigen“)
- Gutachten zur Feststellung von Beschädigungen als Grundlage für eine Entschädigungsleistung
- Genehmigung zur Feuerbestattung
- vertragszahnärztliche Planungsgutachten
- Gutachten nach § 12 Abs. 1 der Psychotherapie-Vereinbarung und
- betriebsärztliche Untersuchungen und Leistungen von Betriebsärzten, bei denen die Sicherstellung von Arbeitsschutz und Unfallverhütung im Vordergrund steht.

Gutachtertätigkeit

Jeder Arzt und Zahnarzt sollte seine erbrachten Gutachterleistungen gemeinsam mit seinem Steuerberater dahingehend untersuchen, ob möglicherweise eine Umsatzsteuerpflicht in Betracht kommt. Es ist zu empfehlen, ab sofort Beweisvorsorge zu treffen und Aufzeichnungen über die 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 (Zahn-)Ärzte zum Schutz der Berufsgeheimnisse ein Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht, dennoch hat der (Zahn-)Arzt nach den abgabenrechtlichen Vorschriften eine Mitwirkungspflicht bei der Ermittlung des Sachverhaltes, 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 – wenn auch in anonymisierter Form – den Prüfern zugänglich zu machen sind.

Bei den Rechnungen, die der Zahnarzt für die Gutachterleistung ausstellt, hat er § 14 Umsatzsteuergesetz zu beachten. Darin ist z. B. festgelegt, dass die eigene Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Zusatzinformation

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann nur beantragt werden, wenn der Unternehmer nicht nur umsatzsteuerbefreite Leistungen erbringt bzw. nicht die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG zur Anwendung kommt.

Die Nummer kann beim für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt beantragt werden.

Recht

und eine fortlaufende Rechnungsnummer angegeben werden muss (ausführlich siehe ZBW 04/2004). Diese Anforderungen an die Rechnung gelten selbst dann, falls das Gutachten nicht umsatzsteuerpflichtig sein sollte, sofern die Rechnung an einen Unternehmer (z. B. Rechtsanwalt) oder eine juristische Person im Sinne des Umsatzsteuerrechts gestellt wird.

Allerdings: Auch wenn sich bei der Prüfung nach den oben erläuterten Kriterien das ein oder andere Gutachten als umsatzsteuerpflichtig herausstellen sollte, heißt das noch nicht, dass tatsächlich Umsatzsteuer abgeführt werden muss. Nach § 19 Umsatzsteuergesetz wird keine Umsatzsteuer erhoben, wenn der Gesamtumsatz abzüglich umsatzsteuerbefreitem Umsatz im vergangenen

Jahr 17.500 Euro (2004: 16.620 Euro) nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Da diese Regelung die Möglichkeit nimmt, anteilig Vorsteuer aus Eingangrechnungen abzuziehen, besteht auch die Möglichkeit, auf die Anwendung dieser Kleinunternehmerregelung bindend für fünf Jahre zu verzichten. *A. Maag*