

# Umsatzsteuer bei Heilberufen

## A. Einleitung

Das Umsatzsteuergesetz sieht in § 4 Nr. 14 Umsatzsteuergesetz (UStG) eine **Steuerbefreiung** für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin vor. Hierdurch soll eine Belastung der Sozialversicherungsträger und der privaten Krankenversicherungen mit Umsatzsteuer vermieden werden. Der Kreis der Heilberufe ist nicht auf Ärzte beschränkt, sondern erfasst auch die sog. „ähnlichen heilberuflichen Tätigkeiten“. Probleme ergeben sich insbesondere bei der Beurteilung, ob eine „ähnliche heilberufliche Tätigkeit“ vorliegt und welche Umsätze unter die Befreiungsvorschrift fallen.

Im Folgenden werden die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG dargestellt. Weiterhin wird auf die Frage des Steuersatzes, des Vorsteuerabzugs und der unentgeltlichen Wertabgaben kurz eingegangen. Die **Checkliste** soll in der Praxis die Prüfung der umsatzsteuerlichen Behandlung erleichtern. **Anhang 1** enthält zu der Gruppe der „ähnlich heilberuflich Tätigen“ eine alphabetisch geordnete Auflistung der maßgebenden gerichtlichen Entscheidungen und Verwaltungsregelungen. In **Anhang 2** sind die steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze im heilberuflichen Bereich dargestellt. Erbringt ein Arzt steuerpflichtige Umsätze, so gelten für ihn die allgemeinen Regelungen.

## B. Voraussetzung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG

### 1. Allgemeines

Nach § 4 Nr. 14 UStG sind steuerfrei die Umsätze als **Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme** oder aus einer **ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit**. Ausgenommen sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Tierarzt (keine Humanmedizin) und die Lieferung und Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer in seinem

Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat. Aufgrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und ihm folgend des Bundesfinanzhofs (BFH) setzt die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14 UStG voraus, dass die Behandlung mit therapeutischem Ziel erfolgt.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 27.04.2006 (Rs. C-443/04; C-444/04) dem nationalen Gesetzgeber bei der Definition der artähnlichen Berufe und der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, ein Ermessen eingeräumt. Bei der Ausübung dieses Ermessens haben die Mitgliedstaaten jedoch das mit dieser Bestimmung verfolgte Ziel zu gewährleisten, dass die Befreiung nur für Leistungen gilt, die von Personen erbracht werden, die über die erforderlichen beruflichen Qualifikationen verfügen

### 2. Begünstigter Personenkreis

In § 4 Nr. 14 UStG sind zum einen bestimmte Heilberufe ausdrücklich aufgeführt (sog. **Katalogberufe**), zum anderen gilt die Steuerbefreiung auch für die „ähnlich heilberuflich Tätigen“ (sog. **Vergleichsberufe**). Die Katalogberufe sind teils Heilberufe im eigentlichen Sinn (Ärzte, Zahnärzte, Dentisten und Heilpraktiker), teils Heilhilfsberufe (Physiotherapeut und Hebamme).

Die Beurteilung, ob ein Katalogberuf ausgeübt wird, bereitet in der Regel keine Schwierigkeiten. Problematisch ist aber häufig die Prüfung, ob eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit i. S. d. § 4 Nr. 14 UStG vorliegt. Ein Beruf ist einem der im Gesetz genannten Berufen ähnlich, wenn das typische Bild des Katalogberufes mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufes vergleichbar ist. Zu den **wesentlichen Merkmalen** gehören:

- die Vergleichbarkeit der ausgeübten Tätigkeit,
- die Vergleichbarkeit der Ausbildung,
- die Vergleichbarkeit der berufsrechtlichen Regelungen über Ausbildung, Prüfung,

staatliche Anerkennung sowie der staatlichen Erlaubnis und Überwachung der Berufsausbildung.

Wichtiges Indiz für das Vorliegen einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit ist die regelmäßige Übernahme von Behandlungskosten durch die Sozialversicherungsträger. Diese erfolgt nach Zulassung des jeweiligen Unternehmers bzw. die regelmäßige **Zulassung seiner Berufsgruppe gemäß § 124 Abs. 2 SGB V** durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen. Indiz kann ferner die Aufnahme von Leistungen der betreffenden Art in den Katalog nach § 92 SGBV sein.<sup>1</sup> Die Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zu den einzelnen Berufen sind in **Anhang 1** alphabetisch aufgelistet.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG wird **unabhängig von der Rechtsform** des Unternehmers gewährt; sie gilt für natürliche Personen ebenso wie für Personengesellschaften und juristische Personen. So kann auch ein in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG oder einer GmbH betriebenes Unternehmen für Umsätze aus heilberuflicher Tätigkeit die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG erhalten. Hierfür ist es nicht erforderlich, dass alle Gesellschafter bzw. Anteilseigner die erforderliche berufliche Qualifikation aufweisen.<sup>3</sup> Die Leistungen können auch mit Hilfe von Arbeitnehmern, die die erforderliche Qualifikation aufweisen, erbracht werden.<sup>4</sup>

### 3. Begünstigte Umsätze

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG erfasst nur Leistungen im Bereich der Humanmedizin, die dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen oder die Gesundheit zu schützen, aufrechtzuerhalten oder wiederherzustellen.<sup>5</sup> Dies gilt unabhängig davon, welche konkrete ärztliche Leistung erbracht wird (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o. a.) und wer sie erbringt (Katalogberuf oder Vergleichsberuf). Die Erstellung von **ärztlichen Gutachten** ist folglich nur dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Ebenfalls nicht steuerfrei sind **Schönheitsoperationen**, die nicht medizinisch indiziert sind, sondern ausschließlich aus ästhetischen Gründen durchgeführt werden (vgl. Anhang 2).

Gerade bei vielen individuellen Gesundheitsleistungen (IGeL) und noch jungen Therapieformen besteht die Frage, ob für die Leistung eine medizinische Indikation vorliegt oder damit ein therapeutisches Ziel verfolgt wird. Hier liegt die **Beweislast**, ob die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung gegeben sind, bei dem behandelnden Arzt bzw. Heilberufler. Es wird dringend geraten, **fragliche Leistungen** auf ihre Umsatzsteuerfreiheit hin **zu überprüfen**. In Zweifelsfällen ist eine präzise Dokumentation der erbrachten Leistungen (Beschwerden, Diagnose, Behandlungsziel, Behandlungsergebnis) in der Patientenakte ratsam. Auch könnten in der Abrechnung die Pflichtangaben erweitert werden und Zweck bzw. Ziel der Behandlung kurz erwähnt werden.

**Anhang 2** enthält eine Zusammenstellung der steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze im heilberuflichen Bereich.

### 4. Von der Steuerbefreiung nach dem Gesetz ausgenommene Leistungen

Die Lieferung von Hilfsmitteln an Patienten (z.B. Medikamente, Kontaktlinsen, Schuheinlagen) fällt grundsätzlich nicht unter die Befreiungsvorschrift. Es handelt sich somit um eine nach den allgemeinen Vorschriften umsatzsteuerpflichtige Lieferung.

Weiterhin greift für die sog. **Hilfsgeschäfte** nicht die Steuerbefreiung, z. B. der Verkauf eines Pkws, eines Bürostuhles oder eines Schreibtisches. Diese Umsätze sind steuerfrei gemäß § 4 Nr. 28 UStG, wenn der Unternehmer die verkauften oder entnommenen Gegenstände ausschließlich für seine steuerfreie Tätigkeit verwendet hat. Die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 28 UStG kann auch in Anspruch genommen werden, wenn der jeweilige Gegenstand in geringfügigem Umfang für steuerpflichtige Umsätze verwendet wurde.

Von der Steuerbefreiung sind ausdrücklich ausgenommen:

- die Umsätze als Tierarzt und
- die Lieferung und Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat.

Die Besteuerung der Lieferung von im Unternehmen hergestellten Zahnprothesen dient

der Gleichbehandlung von Zahnärzten und Zahntechnikern, da die Zahnärzte insoweit in Konkurrenz zu den Zahntechnikern treten. Eine **Herstellung im eigenen Unternehmen** (d. h. im praxiseigenen Labor) liegt vor,

- wenn der Zahnarzt die Zahnprothesen in vollem Umfang im eigenen Labor (selbst oder durch angestellte Zahntechniker) herstellt.
- wenn der Zahnarzt die Zahnprothesen außerhalb seines Unternehmens anfertigen lässt und dazu Material beistellt. Die Lieferung der Zahnprothese ist im Umfang der Materialbeistellung steuerpflichtig.
- wenn der Zahnersatz teils durch einen selbständigen Zahntechniker, teils im eigenen Labor des Zahnarztes angefertigt wird. Die auf das eigene Labor entfallende Leistung ist steuerpflichtig.

Zu den steuerpflichtigen **Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten** gehören:

- Einzelkronen, Brücken und herausnehmbarer Zahnersatz
- Modelle, Biss-Schablonen, Bisswälle und Funktionslöffel
- Füllungen (Inlays), Dreiviertelkronen (Onlays) und Verblendschalen für die Frontflächen der Zähne (Veneers) aus Keramik, auch wenn sie vom Zahnarzt computer-gesteuert im sog. CEREC-Verfahren hergestellt werden.

Steuerfrei sind hingegen

- die Überlassung von kieferorthopädischen Apparaten und Vorrichtungen, die der Fehlbildung des Kiefers entgegenwirken;
- die Herstellung von Amalgamfüllungen;
- bloße Nacharbeiten und Anpassungsarbeiten an Zahnprothesen
- Entgelte für Abformmaterial zur Herstellung von Kieferabdrücken, für Hülsen zum Schutz beschliffener Zähne; für nicht individuell hergestellte provisorische Kronen und für Versandkosten für die Übersendung von Abdrücken etc. an das zahntechnische Labor.

Da die Lieferung von Zahnprothesen stets mit zahnärztlichen (steuerfreien) Leistungen verbunden ist, muss der Umsatz in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil aufgeteilt werden. Hierbei können als Entgelt für die Lieferung oder Wiederherstellung des Zahnersatzes die Material- und zahntechnischen Laborkosten angesetzt werden, die der Zahnarzt nach der Gebührenordnung für Zahnärzte neben den Gebühren für seine zahnärztlichen Leistungen berechnen kann.

## C. Unentgeltliche Wertabgaben

### 1. Den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben (Entnahme von Gegenständen)

Die Entnahme eines Gegenstandes, der nicht zum Vorsteuerabzug (→ E. Vorsteuerabzug) berechtigt hat, aus dem Unternehmensvermögen in das Privatvermögen ist gemäß § 3 Abs. 1 b UStG nicht steuerbar.

Führt der Unternehmer neben den steuerfreien Umsätzen auch steuerpflichtige Umsätze aus und hat der Unternehmer für den entnommenen Gegenstand den Vorsteuerabzug **ganz oder teilweise** geltend gemacht, so unterliegt die Entnahme **in vollem Umfang** der Umsatzsteuer.

### 2. Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben

#### 2.1 Verwendung von Gegenständen für private Zwecke

Die private Verwendung von Gegenständen des Unternehmensvermögens unterliegt gemäß § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG nur der Umsatzsteuer, wenn der Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (→ E. Vorsteuerabzug).

Vorsteuerbeträge für betrieblich genutzte Fahrzeuge sind teilweise abziehbar, sofern neben den steuerfreien auch steuerpflichtige Umsätze erbracht werden. Im Gegenzug unterliegt die Privatnutzung des PKW der Umsatzbesteuerung als unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG.

Zu weiteren Details zum Vorsteuerabzug und zur Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen sprechen Sie uns bitte an.

#### 2.2 Erbringung von sonstigen Leistungen für den privaten Bereich

Die unentgeltliche Behandlung von nahe stehenden Personen ist gemäß § 3 Abs. 9 a Nr. 2 UStG einer sonstigen Leistung gleichgestellt. Demnach gilt hier grundsätzlich die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG.

Die Erbringung zahnprothetischer Leistungen an nahe stehenden Personen unterliegt, soweit die Prothesen im praxiseigenen Labor hergestellt werden, der Umsatzsteuer zum ermäßigten Steuersatz von 7 %.

## D. Steuersatz

Die steuerpflichtigen Leistungen der heilberuflich Tätigen unterliegen grundsätzlich dem **Regelsteuersatz** von 19 %. Dem **ermäßigten Steuersatz** von 7 % unterliegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG die Lieferung und Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten. Die Leistungen der Tierärzte unterliegen grundsätzlich dem Regelsteuersatz; der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG kommt in Betracht für Leistungen, die z. B. unmittelbar der Vartierhaltung oder der Förderung der Tierzucht dienen.

## E. Vorsteuerabzug

Ein Vorsteuerabzug ist gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, soweit die bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen zur Ausführung der nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Umsätze verwendet werden (z. B. der für die steuerfreie zahnärztliche Heilbehandlung angeschafften Geräte). Leistungsbezüge, die unmittelbar der Ausübung steuerpflichtiger Umsätze dienen (z. B. Material und Geräte zur Herstellung von Zahnprothesen), berechtigen zum Vorsteuerabzug. Werden Leistungsbezüge sowohl zur Ausübung steuerfreier als auch steuerpflichtiger Umsätze verwendet (z. B. ein CEREC-Gerät zur - steuerpflichtigen - Herstellung von Keramikfüllungen und zu - steuerfreien - diagnostischen Zwecken), so ist die Vorsteuer im Wege der sachgerechten Schätzung in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil aufzuteilen.

## F. Kleinunternehmerregelung

Nach § 19 Abs. 1 UStG wird von **Kleinunternehmern** die geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben. Ein Unternehmer ist Kleinunternehmer, wenn der Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr **€ 17.500** nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich **€ 50.000** nicht übersteigen wird. Maßgebend ist der Bruttoumsatz. Nicht zum

Gesamtumsatz gehören die nach § 4 Nr. 14 oder Nr. 28 UStG steuerfreien Umsätze (Verkauf von Anlagevermögen). Folglich wird die Steuer nur erhoben, wenn die steuerpflichtigen (Brutto-) Umsätze die genannten Umsatzgrenzen übersteigen.

Auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann gemäß § 19 Abs. 2 UStG verzichtet werden. Dies ist dann zu empfehlen, wenn für den steuerpflichtigen Bereich hohe Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden können. Der Verzicht bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre.

---

### Stand: April 2015

Dieses Merkblatt ist eine überarbeitete und aktualisierte Fassung einer im DWS-Verlag erschienenen Checkliste aus dem Jahr 2006. Eine Haftung für den Inhalt kann nicht übernommen werden. Zu den angesprochenen Themen dieses Merkblatts wird im Bedarfsfall gerne ausführlich Auskunft erteilt.

- <sup>1</sup> BFH-Urteil vom 11.2.2004, V R 34/02, BStBl II 2005, S. 316
- <sup>2</sup> Beschlüsse des BVerfG vom 29.10.1999, 2 BvR 1264/90, BStBl II 2000, S. 155 und vom 10.11.1999, 2 BvR 1820/92, BStBl II 2000, S. 158
- <sup>3</sup> Beschluss des BVerfG vom 10.11.1999, 2 BvR 2861/93, BFH-Urteil vom 04.03.1998, BStBl II 2000, S. 13; BMF-Schreiben vom 28.02.2000, IV D 2 - S 7170 - 12/00, BStBl I 2000, S. 433;
- <sup>4</sup> BFH-Urteil vom 01.04.2004, V R 54/98, BStBl II 2004, S. 681
- <sup>5</sup> EuGH-Urteil vom 21.03.2013, Rs. C-91/12

## Checkliste zur Umsatzsteuer bei Heilberufen

<b>I. Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis</b>	<b>ja</b>	<b>nein</b>
1. Handelt es sich um einen Katalogberuf?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Handelt es sich um einen Vergleichsberuf (Anhang 1)? Falls nicht in Anhang 1 aufgeführt:	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2a. Ist die Tätigkeit mit der eines Katalogberufes vergleichbar?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2b. Ist die Ausbildung mit der eines Katalogberufes vergleichbar?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2c. Sind die berufsrechtlichen Regelungen mit der eines Katalogberufes vergleichbar?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2d. Ist eine Kassenarztzulassung (= ausreichendes Indiz für eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit) vorhanden?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
 <b>II. Steuerbefreiung der Umsätze</b>		
3. Werden neben den steuerfreien heilberuflichen Umsätzen auch steuerpflichtige Umsätze ausgeführt (z. B. Vortrags- oder Gutachter-tätigkeiten, vgl. Anhang 2)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Bei Zahnärzten: Ist ein eigenes zahntechnisches Labor vorhanden, in dem Zahnersatz selbst hergestellt wird (steuerpflichtige Umsätze!)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
 <b>III. Anwendung der Kleinunternehmerregelung</b>		
5. Übersteigen die steuerpflichtigen Umsätze die Kleinunternehmer-Grenzen (siehe Abschnitt F) gemäß § 19 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
6. Ist gegebenenfalls ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung sinnvoll (Vorsteuerabzug)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
 <b>IV. Steuersatz</b>		
7. Werden steuerpflichtige Umsätze ausgeführt, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (z.B. Lieferung selbst hergestellter Zahnprothesen)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
 <b>V. Vorsteuerabzug/Vorsteuerberichtigung</b>		
8. Ist ein Vorsteuerabzug vorzunehmen? Falls Nr. 9 ja: TZ 10 ff. beantworten	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
9. Können Vorsteuerbeträge unmittelbar den steuerpflichtigen Umsätzen zugeordnet werden (voller Vorsteuerabzug)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
10. Entfallen Vorsteuerbeträge sowohl auf steuerpflichtige als auch auf steuerfreie Umsätze (Vorsteueraufteilung)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
11. Sind Vorsteuerbeträge ausschließlich den steuerfreien Umsätzen zuzuordnen (kein Vorsteuerabzug)?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
12. Ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG vorzunehmen?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

## Anhang 1

### Zusammenstellung der Entscheidungen zu ähnlichen heilberuflichen Tätigkeiten

Beruf/Tätigkeit	Fundstelle	Beurteilung
Ästhetisch-plastische Chirurgie	BFH-Beschl. v. 08.04.2014, V B 38/13 (NV), BFH/NV 2014, S. 1106  EuGH Urteil vom 21.03.2013 - C-91/12	steuerfrei nur, wenn Leistung medizinisch notwendig ist und sie dazu dient Krankheiten zu diagnostizieren, zu behandeln oder die Gesundheit zu schützen.  Stets Einzelfallbetrachtung erforderlich (Beweislast Chirurg!). Ein Indiz für die Steuerfreiheit, kann angenommen werden, wenn die Kosten der Operation vom Sozialversicherungsträger übernommen werden.
Altenpfleger	OFD Frankfurt/M., VfG. v. 07.03.2006, UStK § 4 Nr. 14 UStG S 7170 Karte 15	steuerpflichtig
Atem-, Sprech- u. Stimmlehrer - sofern staatlich geprüft –	Erl. FinSen. Bremen v. 07.09.2000, UR 2001, S. 177	steuerfrei, soweit Kassenzulassung nach § 124 Abs. 2 SGB V vorhanden
Augenoptiker	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig, da kein Heilmittelerbringer, sondern Hilfsmittelerbringer
Ayurveda-Masseur / Therapeut	FG Rheinland-Pfalz v. 25.07.2013 - 6 K 1122/11	steuerpflichtig, wenn Leistungen ohne Qualifikationsnachweis erbracht werden und auch nicht von Krankenkassen getragen werden. Keine Steuerbefreiung von „Wellness-Behandlungen“.  Steuerbefreiung denkbar, wenn berufliche Qualifikation anderweitig nachgewiesen werden kann (z.B. Arzt, Heilpraktiker o.ä.) und Leistung medizinisch indiziert ist.
Behandlungspflegeleistungen mit angestelltem qualifiziertem Krankenpflegepersonal	BFH-Urt. v. 18.01.2005, V R 88/01, BFH/NV 2005, S. 1392	steuerfrei
Beschäftigungs- und Arbeitstherapeuten	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	Steuerfrei, sofern die zur Ausübung erforderliche Erlaubnis erteilt wurde
Bewegungstherapeuten, die Tanz- u. Massagekurse durchführen	Erl. FinSen. Bremen v. 07.09.2000, UR 2001, S. 177	steuerpflichtig
Dentalhygieniker	BFH-Urt. v. 12.10.2004, V R 54/03, DStR 2005, S. 66; v. 13.07.2004, V R 65/02; OFD Frankfurt/M., VfG. v. 07.03.2006	Steuerfrei, sofern Tätigkeit gegenüber Zahnärzten oder deren Patienten erbracht werden
Diätassistenten	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei
Epilationstätigkeit	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Ergotherapeuten	Abschn. 90 Abs. 2 UStR 2008	steuerfrei
Ernährungsberater / Oecotrophologe - mit Diplom -	BStBl 2005 II 669 BFH-Urt. v. 7. 7. 2005 - V R 23/04 ( BStBl 2005 II 904	steuerfrei, sofern die Beratung auf ärztliche Anordnung im Rahmen einer medizinischen Behandlung durchgeführt wird.  steuerpflichtig, sofern die Beratung zur Prävention oder Selbsthilfe ohne Krankheitsbezug stattfindet und lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbessert. (Ernährungskurse)
Fachbiologen der Medizin	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16 FS Bremen v. 7. 9. 2000, UR 2001, 177.	steuerfrei
Fachwissenschaftler der Medizin	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerfrei
Familienhelfer	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Familientherapeut/-in	FG München v. 24.05.2012 - 14 K 3415/10 EFG 2012 S. 1887 Nr. 19	Eine als Familientherapeutin für Jugendämter tätige Heilpraktikerin, die Persönlichkeits- und Verhaltensstörungen

		behandelt, erbringt steuerfrei Leistungen, auch ohne ärztliche Verordnung. → <i>Steuerbefreiung gem. EU-Recht Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL</i>
Förderdiagnostik und heilpädagogische Behandlungen	FG München, Urt. v. 21.04.2005, 14 K 5140/02 BFH, V R 35/05	steuerfrei
Fußpfleger	FG Köln v. 20.09.2007, 10 V 1781/07	steuerpflichtig <u>ohne</u> Anerkennung als Podologe
Fußpraktiker	Abschn. 4.14.4 Abs. 12 UStAE 2015	steuerpflichtig, da vorwiegend auf kosmetischem Gebiet tätig
Fußreflexzonenmasseur	BFH-Urt. v. 12.08.2004, V R 18/02, BFH/NV 2005, S. 313	steuerfrei, falls Heilbehandlung und entsprechender Befähigungsnachweis vorliegen
Geburtsvorbereiterin	BFH v. 12.08.2004 - V R 27/02	u.U. steuerfrei, wenn therapeutische oder medizinisch indizierte Leistungen an Personen durchgeführt werden  die Geburtsvorbereiterin muss entsprechende berufliche Befähigungsnachweise erbringen können
Gymnastiklehrer	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Haaranalytiker	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Heilberufliche Leistungen an Reha-Einrichtungen	BFH-Urt. v. 25.11.2004, V R 44/02, BStBl., 2005 II, S. 190	steuerfrei
Heileurythmisten	BFH-Urt. v. 08.03.2012, V R 30/09, BFH/NV 2012, S. 1275.	steuerpflichtig (Regelfall)  u.U.steuerfrei, wenn die Kosten von den Sozialversicherungsträgern (als Regel- oder Satzungsleistungen) übernommen werden;
Heilmagnetiseure	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Heilpädagogen	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Heilpädagogen bei Legasthenie-Behandlungen	BFH-Urt. v. 01.02.2007, V R 34/05, BFH/NV ,	steuerpflichtig, es sei denn die Leistung erfolgt im Rahmen einer med. Behandlung auf ärztliche Anordnung
Heilpraktiker für Psychotherapie	FG Köln v. 19.01.2006 10 K 5354/02	steuerfrei
Hygieneberatung	BFH v. 18.08.2011 - V R 27/10	steuerfrei, sofern infektions-hygienische Leistungen für Krankenhäuser oder andere Ärzte erbracht werden, damit diese ihre Heilbehandlungen ordnungsgem. durchführen können.
Hygienefachkräfte		steuerpflichtig
Kinder- und Jungenpsychotherapeuten	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei
Klinische Sprechwissenschaftler	Erl. FinSen. Bremen v. 07.09.2000, UR 2001, S. 177	steuerfrei, soweit Kassenzulassung nach §124 Abs. 2 SGB V vorhanden
Kosmetiker/-in Fachkosmetikerin	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16 BFH-Urt. v. 02.09.2010, V R 47/09	Steuerpflichtig, auch wenn Behandlungen durch Hautarzt verordnet und von diesem überwacht wird.  Kosmetiker als Berufsgruppe sind regelmäßig nicht zu Heilbehandlungen befähigt (mangelnde Berufsqualifikation)
Krankengymnastin	Nds. FG v. 07.04.2005, 5 K – 584/00	generell steuerfrei, soweit Rezept vorliegt. Ohne Rezept u.U. steuerpflichtig.
Krankenpfleger/Krankenschwester	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015 BFH-Urt. v. 06.05.2004, V R 40/02, DStRE 2004, S. 1039;	Leistungen der Behandlungspflege: steuerfrei; Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung: steuerpflichtig
Krankenpflegehelfer	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerpflichtig
Kunstpädagogen und –therapeuten	OFD Frankfurt/M., VfG. v. 07.03.2006	steuerpflichtig
Kurpacker	OFD Frankfurt/M., VfG. v. 07.03.2006	steuerpflichtig

Laborarzt	FG Hamburg v. 23.10.2013 - 2 K 349 / 12	steuerfrei sofern Gewebeproben anderer Ärzte und/oder Krankenhäuser zum Zweck von Heilbehandlungen analysiert und befundet werden
Lauftherapeuten		steuerpflichtig
Legasthenie-Behandlungen	BFH-Urt. v. 18.08.2005, V R 71/03 (BStBl. 2006 II, S. 143, Vorinstanz: FG Nürnberg, Urt. v. 30.09.2003, II 290/2002, EFG 2004, S. 777)	grds. steuerpflichtig; Ausnahme: Umsätze aus Legasthenie-Behandlungen, die im Rahmen der Eingliederungshilfe nach § 35 a SGB VIII erbracht und gegenüber dem Träger für die betreffende Sozialleistung abgerechnet werden, sind nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-RL steuerfrei
Logopäden	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei
Nicht ärztlicher Logotherapeut	BFH v. 23. 8. 2007 - V R 38/04, BStBl 2008 II 37, Abschn 4.14.4 Abs. 12 UStAE	steuerpflichtig
Masseure und medizinische Bademeister - sofern staatlich geprüft -	OFD Nürnberg v. 05.04.2004, S 7170 – 137/St 43, UR 2005, S. 43; Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei, soweit sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten und anderen Gesundheitsstörungen dienen; im Vordergrund: therapeutisches Ziel und Rezept vorliegt
Medizinischer Strahlenschutzphysiker	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Medizinische Laboranalyse	BFH-Urteil. v. 15.03.2007, V R 55/03 (NV), BFH/NV 2007, S. 1436  BMF-Nichtanwendungserlass, BMF, 17.12.2007, IV A 6 - S 7172/07/0001, BStBl I., 2008 S. 23	steuerfrei, wenn die med. Analysen und Laboruntersuchungen im Auftrag von behandelnden Ärzten/Laboren ausgeführt werden. Unmittelbare Leistung gegenüber Patienten sind nicht erforderlich.  -> BMF-Nichtanwendungserlass
Medizinisch-technische Assistenten	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei, wenn auf dem Gebiet der <b>Humanmedizin</b> tätig
Medizinphysiker	OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 07.03.2006 BFH-Urt. v. 15.09.1994, XR 59/83, UR 1995, S. 479	steuerpflichtig
Musiktherapeuten	BFH-Beschl. v. 26.10.1998, V B 78/98, BFH NV 1999, S. 528; Nds. FG v. 19.03.1998, V R 53/96, DStRE 2000, S. 312, Erl. FinSen. Bremen v. 07.09.2000, S 7170 – 103 – 1591, UR 2001, S. 177	steuerpflichtig
Orthopädienschuhmacher	OFD Hannover, Vfg v. 14.02.2002, S 7170 – 14 – StO 351/S 7170 – 66 – StH 532, UR 2002, S. 280	steuerfrei, soweit unter <b>Zulassung als Podologe</b> Leistungen der medizinischen Fußpflege erbracht werden; ansonsten steuerpflichtig
Orthoptisten	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei
Pneopäden	BFH-Beschl. v. 06.05.1996, V B 101/95, BFH/NV 1996, S. 937	steuerpflichtig
Plastische Chirurgie	BFH-Beschl. v. 08.04.2014, V B 38/13 (NV), BFH/NV 2014, S. 1106  EuGH Urteil vom 21.03.2013 - C-91/12	steuerfrei, nur wenn Leistung medizinisch notwendig ist und sie dazu dient Krankheiten zu diagnostizieren, zu behandeln oder die Gesundheit zu schützen. (EuGH)  Im <b>Regelfall</b> kann dies unterstellt werden, wenn die Kosten der Operation vom Sozialversicherungsträger übernommen werden.
Podologen/ Medizinische Fußpfleger	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei, falls erforderliche Erlaubnis nach staatlicher Prüfung erteilt wurde; kosmetische Fußpflege ist steuerpflichtig
Psychologe - mit Diplom -	BFH-Urt. v. 01.04.2004, V R 54/98, DStR 2004, S.1336 BFH v. 26.08.2014 - XI R 19/12, BStBl 2015 II S. 310 BFH-Urt. v. 30.06.2005, V R 1/02, BStBl. 2005 II, S. 675	Steuerpflichtig (Regelfall) – z.B. bei Supervisionsleistung  u.U. steuerfrei, wenn zusätzliche Qualifikation (Heilpraktiker, Psychotherapeut) vorliegt und medizinisch indizierte Heilleistungen (ärztliche Überweisung) erbracht werden



Psychologische Psychotherapeuten	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei
Radiästhesie bzw. Geopathologie	FG München, Az. 15-K-4994/03, Ur. v. 22.06.2006	steuerpflichtig
Reittherapeuten / heilpädagogisches Reiten	BFH v. 30.01.2008 XI R 53/06  BFH-Beschl. v. 26.01.2012, V R 52/10, BFH/NV 2012, S. 817	steuerpflichtig, falls Reittherapie nicht durch entsprechende zusatzausgebildete und auf ärztliche Verordnung hin tätige Physiotherapeuten erfolgt. Es ist eine artähnliche Berufsqualifikation erforderlich. Bei heilpädagogischem Reiten durch dipl. Sozialarbeiterin ist dies z.B. nicht gegeben.
Rettungsassistenten	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei, falls erforderliche Berufserlaubnis vorliegt
Schönheitschirurgie	Siehe → Ästhetisch-plastische Chirurgie	
Schwesternhelferinnen	FG Hamburg v. 23.11.1989, 167/89, UR 1990, S. 186; OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig; ggf. steuerfrei gemäß § 4 Nr. 16 e UStG 2007
Sportlehrer - mit Diplom -	BFH v. 25.11.2004 - V R 44/02 BStBl 2005 II S. 190	steuerfrei, soweit Sie an einer Reha-Einrichtung Leistungen zur medizinischen Rehabilitation aufgrund eines Versorgungsvertrags gem. § 11 Absatz 2 §§ 40, 111 SGB V erbringen und die in dem Versorgungsbetrag benannte Qualifikation besitzen.
Sporttherapeuten	BFH-Urt. v. 25. 11. 2004 - V R 44/02, BStBl 2005 II 119	u.U. steuerfrei, wenn Leistungen als Diplom-Sportlehrer von Sozialversicherung finanziert wird
Sprachheilpädagogen	§ 27 Abs. 1 a UStG	steuerfrei, soweit <b>Kassenzulassung</b> nach § 124 Abs. 2 SGB V vorhanden
Sprachtherapeuten - sofern staatlich anerkannt - (z.B. Atem-, Sprech- und Stimmlehrer, Sprachheilpädagogen, Sprachtherapeuten, klinische Sprechwissenschaftler)	Abschn. 4.14.4 Abs. 11 UStAE 2015	steuerfrei, soweit <b>Kassenzulassung</b> nach § 124 Abs. 2 SGB V vorhanden
Sozialpsychiatrische Kinder- und Jugendtherapeuten	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig, allerdings Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 25 UStG denkbar
Verkauf von medizinischen Hilfsmitteln durch Phlebologen	FG Nürnberg, Beschl. v. 27.09.2004, II – 290/2003	steuerpflichtig, da keine Nebenleistung im Rahmen der steuerbefreiten ärztlichen Tätigkeit
Vitalogisten (Personen, die Maßnahmen zur Aktivierung des Nervensystems durchführen)	BFH v. 1. 12. 2011 - V R 58/09, BFH/NV 2012, 1186. Abschn. 4.14.4 Abs. 12 UStAE 2015	Steuerpflichtig, da Berufsgruppe nicht nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassen ist
Wechseljahresberater	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig
Yogalehrer	OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 07.03.2006	Steuerpflichtig, da Kurse zur Prävention und Selbsthilfe sind und keinen Krankheitsbezug haben
Zahntechniker	FG Münster v. 24.05.1998, EFG 1989, S. 85	steuerpflichtig
Zilgrei-Selbsthilfe-Kurse	OFD Frankfurt/M. v. 10.04.2014 - S 7170 A - 59 - St 16	steuerpflichtig

## Anhang 2

### Übersicht über die steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätze der Heilberufe

#### A. Steuerfreie Umsätze gemäß § 4 Nr. 14 UStG

##### 1. Steuerfreie Tätigkeit als Gutachter/ Sachverständiger

###### 1.1 Gutachten für Verfahren der Sozialversicherungsträger

- Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen (Aussagen zu Rehabilitationsbedürftigkeit, -fähigkeit, -prognose und Therapieempfehlung), auch wenn der Arzt zu dem Ergebnis gelangt, dass der Patient nicht rehabilitierbar ist, sondern eine dauerhafte Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit gegeben ist. Dies gilt nicht für Gutachten im Rahmen eines Rentenverfahrens;<sup>17,20</sup>
- die Erstellung einer ärztlichen Anzeige über eine Berufskrankheit als Entscheidungsgrundlage für die Kostenübernahme des Unfallversicherungsträgers, sofern diese im Rahmen einer Untersuchungs- und Behandlungsleistung bei der insgesamt ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, erbracht wird (vgl. Nr. 1.2).<sup>17</sup>
- Gutachten zur Hilfsmittelversorgung und zur häuslichen Krankenpflege, da in diesen genannten Aufgabenfeldern ein therapeutisches Ziel bzw. eine therapeutische Entscheidung im Mittelpunkt steht;<sup>17</sup>

###### 1.2 Gutachten für rechtliche Verfahren

- Ärztliche Untersuchung der Verwehr-/ Haftfähigkeit, d. h. die körperliche Untersuchung von Personen in Polizei- und Justizgewahrsam mit der Alternative der Krankenhauseinweisung<sup>16</sup>

###### 1.3 Gutachten im Todesfall

- Äußere Leichenschau und Ausstellen der Todesbescheinigung<sup>5</sup>
- Obduktion, die im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung sind<sup>1</sup>

###### 1.4 Sonstige ärztliche Gutachten / Leistungen

- Leistungen von Betriebsärzten, sofern sie auf Basis des Jugendschutzgesetzes durchgeführt werden oder zur Krankheitsvorbeugung bzw. Beobachtung des Gesundheitszustandes dienen
- Individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL-Leistungen), wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht;<sup>17</sup> Dazu zählen z.B. Vorsorgeleistungen wie Glaukom- oder Krebsfrüherkennungsuntersuchungen. Der Arzt trägt die Beweislast gegenüber dem Finanzamt, dass eine entsprechende medizinische Indikation vorliegt.
- Alkohol- und Drogengutachten zum Zwecke einer anschließenden Heilbehandlung (z. B. zur Feststellung eines körperlichen Defekts beim Abbau von Alkohol und Medikamenten)<sup>16</sup>
- Befundberichte gegenüber den Versorgungsämtern, die nach dem Zeugen- und Sachverständigenentschädigungsgesetz entschädigt werden<sup>1</sup>
- Untersuchung von Körperflüssigkeiten, Organen oder menschlichem Gewebe, soweit sie für diagnostische oder therapeutische Zwecke vorgenommen wird.
- Vertragsärztliche Auskünfte, Bescheinigungen, Zeugnisse, Berichte und Gutachten, die nach Nr. 71 ff. des einheitlichen Bewertungsmaßstabes (EBM) abgerechnet werden<sup>1</sup>
- Vorsorgeuntersuchungen/Vorbeugungsuntersuchungen, bei denen Krankheiten möglichst frühzeitig festgestellt werden sollen, wie z. B. Krebsfrüherkennung oder Glaukomfrüherkennung;<sup>17</sup>
- Regelmäßige Untersuchungen zur Beobachtung des Gesundheitszustandes;<sup>20</sup>

- Mammographien einschließlich der von Radiologen erstellten Mammographien im Rahmen des Mammographie-Screenings (Zweitbefund);<sup>17</sup>
- Leistungen zur Kontrolle von gespendetem Blut einschließlich der Blutgruppenbestimmung;<sup>17</sup>
- sonstige Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit einer künstlichen Befruchtung;<sup>17</sup>
- die im Zusammenhang mit einem Schwangerschaftsabbruch nach § 218a StGB stehenden ärztlichen Leistungen einschließlich der nach den §§ 218b, 219 StGB vorgesehenen Sozialberatung durch einen Arzt;<sup>17</sup>
- sonstige Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit Empfängnisverhütungsmaßnahmen, einschließlich der Sterilisation bei Mann und Frau;<sup>17</sup>
- betriebsärztliche Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG, unabhängig davon, ob sie im Vertrag einzeln aufgeschlüsselt und abgerechnet werden (BMF-Schreiben vom 04.05.2007, BStBl 2007 I S. 481);<sup>17</sup>
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen und sofern die medizinische Betreuung, Mit- oder Weiterbehandlung im Vordergrund steht;<sup>17,20</sup>
- kurze Bescheinigungen und Zeugnisse, die nach Nr.70 GOÄ berechnet werden. Sie sind Nebenleistung zu einer Untersuchungs- und Behandlungsleistung. Dies gilt insbesondere für Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen.<sup>17</sup>
- weitere Leistungen des Kapitels B VI der GOÄ (z. B. Berichte und Briefe), soweit ein enger Zusammenhang mit einer im Vordergrund stehenden Untersuchungs- und Behandlungsleistung gegeben ist;<sup>17</sup>
- Durchführung von Schuleingangsuntersuchungen.<sup>17</sup>

## 2. Sonstige steuerfreie Leistungen

- Behandlungspflegeleistungen eines Unternehmers mit angestelltem qualifizierten Krankenpflegepersonal<sup>2</sup>
- Betriebsärztliche Leistungen, soweit sie der Krankheitsvorbeugung und -erkrankung dienen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG) und nicht auf Einstellungsuntersuchungen entfallen. Wird ein Gesamtentgelt für alle Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ASiG vereinbart, ist dieses sachgerecht aufzuteilen.<sup>8, 10</sup>
- Vorbeugende Gesundheitspflege, z. B. Impfungen<sup>4</sup>
- Laserbehandlungen eines Augenarztes zur Behandlung von Fehlsichtigkeit (sog. Lasik Operationen);<sup>22</sup>
- Heilbehandlungen, soweit sie zum Zweck der Diagnose, der Behandlung, und soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden und von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen<sup>3</sup>
- Leistungen eines Labors an eine Blutbank, die das analysierte Blut an Krankenhäuser und niedergelassene Ärzte zur Behandlung von deren Patienten liefert<sup>20</sup>
- Sauerstoff-Mehrschritt-Therapie<sup>6</sup>
- Schönheitsoperationen, soweit sie medizinisch indiziert sind; Indiz ist die Kostenübernahme durch die Krankenkassen<sup>1</sup>
- Schwangerschaftsberatung, soweit eine medizinische Beratung erbracht wird (Abschn. 88 Abs. 3 UStR 2008)
- Schwangerschaftsabbruch (sowohl medizinisch bzw. kriminologisch indiziert) und die dazu gehörige Beratung
- Ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz<sup>1, 10, 20</sup>
- Ärztliche Leistungen zur Empfängnisverhütung unabhängig von der Verhütungsmethode<sup>13</sup>
- Beratende Tätigkeiten eines Arztes im Bereich der Infektionshygiene für Krankenhäuser oder andere Ärzte<sup>18</sup>

## B. Steuerpflichtige Umsätze

### 1. Steuerpflichtige Tätigkeit als Gutachter/Sachverständiger

#### 1.1 Gutachten für Verfahren von (Sozial-)Versicherungsträgern

- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse <sup>1</sup>
- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten oder in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung;<sup>17</sup>
- Untersuchungen über den Gesundheitszustand einer Person im Hinblick auf Zahlung einer Invaliditätspension<sup>20</sup>
- gutachterliche Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens, da hier ein Rentenantrag Anlass für die ärztliche Tätigkeit ist. Der Aspekt „Rehabilitation vor Rente“ führt auch nicht dazu, dass die medizinische Betreuung in den Vordergrund tritt, da es insoweit in erster Linie darum geht, Rentenleistungen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringen zu müssen.<sup>17</sup>
- Gutachten nach § 12 Abs. 1 der Psychotherapie-Vereinbarung zur Klärung, ob die Therapiekosten von den gesetzlichen Krankenkassen getragen werden;<sup>17</sup>
- externe Gutachten für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung;<sup>17</sup>
- Gutachten zur Feststellung der Voraussetzungen von Pflegebedürftigkeit oder zur Feststellung, welche Stufe der Pflegebedürftigkeit vorliegt (§ 18 Abs. 1 SGB XI ). Hier stehen Fragen nach Art und Umfang der erforderlichen Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung (§ 14 SGB XI ) im Vordergrund, die ggf. auch zu treffenden Feststellungen zu Fragen der Behandlungspflege treten dahinter zurück.(ggf. kommt eine Steuerbefreiung gem. §4 Nr. 15 UStG in Betracht).<sup>17</sup>
- Gutachten eines Dritten zur vorgeschlagenen ärztlichen Behandlung, zahnärztlichen Behandlung, der Verordnung von Arzneimitteln und zur vorgeschlagenen kieferorthopädischen Behandlung und der Versorgung mit Zahnersatz (zahnprothetische Behandlungen) zum Zwecke der Kostenübernahme durch die Krankenkasse (§ 12 SGB V );<sup>17</sup>
- Gutachten im Bereich der Kinder- und Jugendpsychiatrie und -psychotherapie, wenn nicht der Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit der untersuchten Person im Vordergrund steht;<sup>17</sup>
- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung;<sup>17</sup>
- Gutachten für Berufsgenossenschaften oder Versicherungen zur Frage des Kausalzusammenhangs von bestimmten Vorerkrankungen und dem Todeseintritt des Versicherten;<sup>17</sup>

#### 1.2 Gutachten für rechtliche Verfahren

- Alkohol- und Drogen-Gutachten ohne anschließende Heilbehandlung (z.B. zur Untersuchung der Fahrtüchtigkeit);<sup>17</sup>
- Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung. Die Feststellung des Zustands der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn sie für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgt.<sup>17</sup>
- Medizinisch-psychologische Gutachten über die Fahrtauglichkeit;<sup>17</sup>
- anthropologisch-erbbiologische Gutachten;<sup>17</sup>
- Blutgruppenuntersuchungen und DNA-Analysen z. B. im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung oder zur Spurenauswertung;<sup>17</sup>
- Gutachten, die im Rahmen von Strafverfahren erstattet werden;<sup>17</sup>

- forensische Gutachten, sowohl zur Frage der Schuldfähigkeit (§§ 20, 21 StGB ) als auch zur Frage der Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus oder einer Entziehungsanstalt (§§ 63, 64 StGB );<sup>17</sup>
- Gutachten für Staatsanwaltschaft und Gerichte zur Klärung des Kausalzusammenhangs zwischen ärztlicher Fehlbehandlung (o.a. rechtserhebliche Tatbestände) und einer Gesundheitsstörung bzw. dem Todeseintritt;<sup>17</sup>
- Prognosegutachten, die im Rahmen des Strafvollzugs erstattet werden;<sup>17</sup>
- Untersuchung und Begutachtung durch Vertragsärzte zur Feststellung von Beschädigungen, wenn diese Leistungen nicht der (weiteren) medizinischen Betreuung dienen sollen, sondern z. B. als Grundlage für eine Entschädigungsleistung;<sup>17</sup>
- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Schadensersatzprozessen;<sup>17</sup>
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen, z. B. bei Fragen der Schadensersatzleistung, auch bei öffentlich-rechtlicher Berichtspflicht;<sup>17</sup>
- Gutachten im Bereich der Kinder- und Jugendpsychiatrie und Physiotherapie in straf-, zivil- oder familienrechtlichen Verfahren;<sup>17</sup>
- Vergütungen für Sachverständigentätigkeit nach § 10 Abs. 1 Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetzes (JVEG ) i. V. mit Anlage 2 Nr. 202 und 203 des JVEG. Soweit der sachverständige Zeuge nach § 10 Abs. 1 JVEG i. V. mit Anlage 2 Nr. 200 und 201 des JVEG vergütet wird, liegt ein nicht steuerbarer Schadensersatz vor. Ob jemand als Zeuge, sachverständiger Zeuge oder Sachverständiger anzusehen ist, richtet sich nach der tatsächlich erbrachten Tätigkeit, nicht nach einer ggf. abweichenden Abrechnung. Ausschlaggebend ist dabei, ob er als Zeuge „unersetzlich“ oder „auswechselbar“ ist;<sup>17</sup>

### 1.3 Tauglichkeitsuntersuchungen

- Musterungs-, Tauglichkeits- und Verwendungsfähigkeitsuntersuchungen und -gutachten, da diese dem Anlass der Beurteilung für den (künftigen) Dienstherrn dienen, ob der Bewerber für eine bestimmte Verwendung geeignet ist (z.B. für Seedienst, Feuerwehr, Beamtendienst). Die Umsatzsteuerpflicht besteht selbst dann, wenn durch eine derartige Untersuchung die Verschlimmerung einer bestehenden Erkrankung vermieden werden soll, da ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht.<sup>17, 20</sup>
- Untersuchungen, bei denen die Frage der Tauglichkeit des Untersuchten für eine bestimmte Tätigkeit im Vordergrund steht, z. B. bei Fahr- und Flugtauglichkeitsuntersuchungen. Hierbei handelt es sich nicht um Vorsorgeuntersuchungen.<sup>17,20</sup>
- Zeugnissen oder Gutachten über das Seh- und Hörvermögen;<sup>17</sup>
- Röntgenaufnahmen, die für steuerpflichtige Gutachten, z. B. des TÜV zur Berufstauglichkeit, erstellt werden;<sup>17</sup>
- psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken<sup>17</sup>
- Leistungen der selbständigen Betriebsärzte, soweit die medizinische Betreuung nicht im Vordergrund steht z. B. bei Berufstauglichkeitsuntersuchungen. Erbringen die Betriebsärzte Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3 und 4 ASiG, steht ebenfalls nicht die medizinische Betreuung im Vordergrund, sondern die Sicherstellung von Arbeitsschutz und Unfallverhütung. Wird ein Gesamtentgelt für alle Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 ASiG vereinbart, ist dieses sachgerecht aufzuteilen. (**steuerfrei** sind die in Abschnitt A Nummer 1.4 genannten Leistungen von Betriebsärzten)<sup>1, 8, 10, 20</sup>

### 1.4 Sonstige Gutachten für private Zwecke

- Sportmedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen, die der Feststellung von Trainingsfortschritten oder der Optimierung der Trainingsgestaltung dienen;<sup>17</sup>
- reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen, wenn hierüber eine Bescheinigung ausgestellt wird, die Grundlage für eine Entscheidungsfindung eines Dritten ist;<sup>17</sup>
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse<sup>17</sup>

- Psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken<sup>1</sup>

## 1.5 Gutachten im Todesfall

- Gutachten über die Tatsache oder Ursache des Todes.<sup>17</sup>  
**Ausnahmen:** Dies gilt nicht für die in Abschnitt A Nummer 1.3 genannten Leistungen.
- Obduktionen bzw. weitere Untersuchungen wegen Verdacht eines unnatürlichen Todes und Ausstellen der Todesbescheinigung in diesem Zusammenhang<sup>20</sup>
- Genehmigung zur Feuerbestattung (sog. zweite Leichenschau).<sup>17</sup>

## 1.6 Sonstige Gutachten / Untersuchungen

- Untersuchungen zur Ausstellung bzw. Verlängerung von Schwerbehindertenausweisen<sup>20</sup>
- Experimentelle Untersuchungen bei Tieren im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung;<sup>17</sup>
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern und über die chemische Zusammensetzung des Wassers;<sup>17</sup>
- dermatologischen Untersuchungen von kosmetischen Stoffen;<sup>17</sup>
- Gutachten über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen, z.B. Dokumentationshonorare bei Anwendungsbeobachtungen.<sup>17,20</sup>
- Pathologische Gutachten aufgrund histologischer Untersuchungen zur Bestimmung von Gewebeerkrankungen

## 2. Sonstige steuerpflichtige ärztliche Leistungen

- Lieferung von medizinischen Hilfsmitteln, z. B. Kontaktlinsen, Pflegemitteln, Schuheinlagen, Kompressionsstrümpfe;
  - Individuelle Gesundheitsleistungen (IGeL), die kein therapeutisches Ziel haben und keinen direkten Einfluss auf den Gesundheitszustand des Patienten haben (z.B. kosmetische Leistungen wie Zahnbleaching, Anti-Aging-Behandlungen, Vitaminkuren). Dazu gehören auch alle Wellness-Leistungen, die lediglich dem allgemeinen körperlichen Wohlbefinden des Patienten dienen bzw. sein Lebensgefühl verbessern;<sup>21</sup>
  - ärztliche Leistungen der Schönheitschirurgen, wenn kein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (vgl. Abschn. 4.14.1 Abs. 5 Nr. 8 UStAE). Gleiches gilt für vergleichbare Leistungen der Dermatologen oder Anästhesisten.<sup>17</sup>
  - Entnahme, Beförderung und Analyse von Nabelschnurblut sowie die Lagerung der in diesem Blut enthaltenen Stammzellen, sofern eine damit zusammenhängende ärztliche Heilbehandlung weder stattgefunden hat noch begonnen wurde oder geplant ist (EuGH-Urteil vom 10.06.2010, C-262/08, UR 2010, 526);<sup>17</sup>
  - ärztliche Anzeigen über eine Berufskrankheit als Entscheidungsgrundlage für die Kostenübernahme des Unfallversicherungsträgers, soweit nicht nach Nr. 2 steuerfrei;<sup>17</sup>
  - Ernährungsberatung bzw. Ernährungskurse außerhalb einer medizinischen Behandlung
  - Experimentelle Tierversuche im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung<sup>1</sup>
  - Hilfsgeschäfte, soweit nicht nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei
  - Heilfastenkurse<sup>14</sup>
  - Lehrtätigkeit (vgl. Abschn. 4.14.1 Abs. 5 UStAE)); gegebenenfalls steuerfrei gemäß § 4 Nr. 21 b UStG
  - Schönheitsoperationen, soweit sie nicht medizinisch indiziert sind
- Schriftstellerische Tätigkeit, auch soweit es sich um Bericht für ärztliche Fachzeitschriften handelt (vgl. Abschn. 4.14.1 Abs. 5 UStAE)
- Schwangerschaftsberatung, soweit eine soziale Beratung erbracht wird

- Supervisionsleistungen<sup>15</sup>, evtl. aber Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG
- Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag im Rahmen einer Fortbildungsveranstaltung von Ärzten gehalten wird (vgl. Abschn. 4.14.1 Abs. 5 UStAE)

---

<sup>1</sup> OFD Karlsruhe, Stuttgart vom 29.04.2005, S - 7170  
<sup>2</sup> BFH-Urteil vom 18.01.2005, V R 99/01, BFH/NV 2005, S. 1392  
<sup>3</sup> BFH-Urteil vom 11.11.2004, V R 34/02, BFH/NV 2005, S. 641  
<sup>4</sup> BMF-Schreiben vom 22.10.2004, IV - B - S - 2246 - 3/04 zur Ertragsteuer, BStBl. I 2004, S. 1030  
<sup>5</sup> OFD Hannover vom 27.01.2003, S - 7170 - 75 - StO 352 / S - 7170 - 207 StH 445, DStR 2003, S. 1301  
<sup>6</sup> OFD Magdeburg vom 17.08.2000, UR 2001, S. 35  
<sup>7</sup> OFD Frankfurt/M. vom 05.11.2002, S - 7170 A - 83 - St I 22  
<sup>8</sup> BFH-Urteil vom 13.07.2006, V R 7/05, BStBl. II 2007, 412  
<sup>9</sup> BFH-Urteil vom 31.07.2007, V B 98/06, DStRE 2008, S. 107  
<sup>10</sup> BMF-Schreiben vom 04.05.2007, BStBl. I 2007, S. 481  
<sup>11</sup> BFH-Urteil vom 15.03.2007, V R 55/03, BStBl. II 2008, S. 31;  
BMF-Schreiben vom 17.12.2007, BStBl. I 2008, S. 23  
<sup>12</sup> Hessisches FG, Urteil vom 16.11.2006, 6 K 1378/06, EFG 2007, S. 1561  
<sup>13</sup> BMF-Schreiben vom 23.03.2009 an den Bundesverband der Frauenärzte e. V.  
<sup>14</sup> BFH-Urteil vom 06.06.2008 XI B 1/08  
<sup>15</sup> BFH-Urteil vom 30.06.2005 VR 1/02  
<sup>16</sup> OFD Hannover v. 27.02.2008 - S 7170 - 75 - StO 181  
<sup>17</sup> OFD Karlsruhe v. 05.04.2011 - S 7170  
<sup>18</sup> BFH-Urteil v. 18.08.2011 - V R 27/10  
<sup>19</sup> BFH-Urteil v. 07.07. 2005 - V R 23/04  
<sup>20</sup> OFD Frankfurt/M. v. 08.01.2013 - S 7170 A – 63 – St 112  
<sup>21</sup> BMF-Schreiben vom 19.6.12, BStBl. I 2012, S. 682  
<sup>22</sup> FG Münster v. 08.10.2009 - 5 K 3452/07 U