

Betriebsärztliche Untersuchungs-Leistungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG) sind mit Ausnahme von Einstellungsuntersuchungen (u.a.) umsatzsteuersteuerfrei, (wenn sie in den Gesamtleistungen in § 3 Abs. 1 Nr. 1 – 4 einzeln aufgeschlüsselt sind und einzeln abgerechnet werden).

- BFH-Urteil vom 13.07.2006 – V R 7/05 – veröffentlicht am 25.10.2006.
www.bundesfinanzhof.de / Entscheidungen / aktuelle Entscheidungen / Datum der Veröffentlichung 25.10.2006 / V R 7/05
- BMF-Schreiben vom 04.05.2007
 - IV A 5 – S 7100/07/0011
 - IV A 6 – S 7100/07/0003

HINWEIS UND HAFTUNGS AUSSCHLUSS:

Sämtliche nachstehenden Darlegungen sind Hinweise und Überlegungen, keine Rechtsberatung. [otten|software](#) übernimmt hierfür keinerlei Gewähr oder Haftung. Die konkreten Einzelheiten sind durch den Arbeitsmedizinischen Dienst mit dem Steuerberater / Wirtschaftsprüfer bzw. Rechtsanwalt eigenverantwortlich zu prüfen.

I. Kurzfassung der (Ergebnisse der) Entscheidung

- Betriebsärztliche Leistungen im Sinne von § 3 Abs. 1 **Nr. 2** ASiG (Untersuchungen, Beurteilungen usw.) stellen grundsätzlich eine umsatzsteuerfreie Heilbehandlung im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG 1993 dar.
- Leistungen gem. § 3 Abs 1 **Nr. 1, 3, 4** ASiG (Beratungen des AG, Betriebsbegehungen usw.) sind von der Umsatzsteuerfreiheit **nicht** erfasst.
- Es schadet der Umsatzsteuerfreiheit nicht, dass § 3 Abs. 1 ASiG mit seinen verschiedenen Leistungen als Einheit betrachtet wird, wenn die Leistungen nach Nr. 2 im Vertrag einzeln aufgeschlüsselt sind und auch einzeln abgerechnet werden.
- Untersuchungs-Leistungen, die im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers erbracht werden sind umsatzsteuerpflichtig (insbes. Allg. Einstellungsuntersuchungen).

Betriebsärztliche Leistungen im Sinne von § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG (Untersuchungen, Beurteilungen, Beratung, Erfassung und Auswertung) stellen grundsätzlich eine steuerfreie Heilbehandlung im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG 1993 dar. Eine Ausnahme gilt nur für Einstellungsuntersuchungen, da deren Hauptziel nicht der Schutz der Gesundheit der Arbeitnehmer ist, sondern sie in erster Linie der Entscheidungsfindung des Arbeitgebers dienen.

Sachverhalt:

Der Kläger, ein Rechtsnachfolger des TÜV, erbrachte In den Streitjahren 1993 bis 1995 für verschiedene Arbeitgeber betriebsärztliche Leistungen im Sinn von § 3 ASiG. Insoweit gehörte es zu seinen Aufgaben, die Arbeitgeber beim Arbeitsschutz und bei der Unfallverhütung in allen Fragen des Gesundheitsschutzes zu unterstützen. Außerdem hatte er die Arbeitnehmer zu untersuchen, arbeitsmedizinisch zu beurteilen und zu beraten sowie die Untersuchungsergebnisse zu erfassen und auszuwerten. Im Mustervertrag waren die einzelnen Untersuchungsleistungen einzeln aufgeschlüsselt und wurden auch gesondert abgerechnet.

Der Kläger behandelte seine Umsätze aus den betriebsärztlichen Leistungen gemäß § 4 Nr. 16c UStG als steuerfrei. Das Finanzamt folgte dem nicht und setzte entsprechend Umsatzsteuer fest.

Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage überwiegend statt und begründete seine Entscheidung damit, dass die Umsätze des Klägers - mit Ausnahme der Umsätze aus Einstellungsuntersuchungen - zwar nicht als Umsätze aus dem Betrieb einer Einrichtung ärztlicher Diagnostik oder Befunderhebung im Sinn von § 4 Nr. 16c UStG, wohl aber als Heilbehandlung im Sinn von § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei seien. Die hiergegen gerichtete Revision des Finanzamtes hatte keinen Erfolg.

Die Gründe:

Die Umsätze des Klägers aus den gegenüber verschiedenen Arbeitgebern erbrachten betriebsärztlichen Leistungen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG sind – mit Ausnahme der Einstellungsuntersuchungen – gemäß **§ 4 Nr. 14 UStG** umsatzsteuerfrei. Im Streitfall ist § 4 Nr.14 UStG und nicht etwa § 4 Nr.16c UStG einschlägig, da letztere Vorschrift nur Leistungen in Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen erfasst und medizinische Leistungen außerhalb solcher Einrichtungen ausschließlich an § 4 Nr.14 UStG zu messen sind.

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr.14 UStG setzt eine Heilbehandlung voraus, deren Hauptziel der Schutz der Gesundheit sein muss. Die Vorschrift ist nach der Rechtsprechung des EuGH zum inhaltsgleichen Art.13 A Abs.1c der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass die Steuerbefreiung auch für ärztliche Untersuchungen von Arbeitnehmern im Auftrag von Arbeitgebern gilt, wenn diese in erster Linie dem Schutz der Gesundheit der Arbeitnehmer dienen sollen. Diese Voraussetzung ist bei Einstellungsuntersuchungen nicht erfüllt, da diese in erster Linie den Interessen der Arbeitgeber dienen. (EuGH-Urteil vom 20.11.2003. Rs.: C-307/01).

Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Vorgaben des EuGH für die Steuerbefreiung von ärztlichen Leistungen im Auftrag von Arbeitgebern hier erfüllt sind. Denn das Hauptziel der nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG durchzuführenden Untersuchungen ist, Gesundheitsgefährdungen der Arbeitnehmer möglichst frühzeitig zu erkennen und sie vor arbeitsbedingten Gesundheitsgefahren zu bewahren. Diese Un-

tersuchungen werden daher überwiegend im Interesse der Arbeitnehmer durchgeführt. Dass ärztliche Kontrollen daneben auch den Eigeninteressen der Arbeitgeber dienen können, steht der Steuerbefreiung nicht entgegen.

Weitere Kernsätze der Begründung:

- Sämtliche in § 3 Abs. 1 ASiG genannten Leistungen sind zwar als Einheit zu betrachten, jedoch sind nur die Leistungen gem. § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG umsatzsteuerfrei (= **Keine Umsatzsteuerfreiheit** für Betriebsbegehungen, Belehrungen, Arbeitsplatzberatungen usw. - **Nr- 1, 3, 4** – siehe II Nr. 5 der Gründe), sofern sie einzeln abgerechnet werden.
- Auch vorbeugende Untersuchungen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden, sind von der Steuerbefreiung erfasst (bedeutsam für die **nachgehenden** arbeitsmedizinischen **Vorsorgeuntersuchungen** für die Berufsgenossenschaften – z.B. ODIN – durch einen Betriebsarzt – so schon BMF-Schreiben vom 19.06.2001 an die Bundesärztekammer).

II. Betriebsärztliche Leistungen und Umsatzsteuer

Nach § 3 Abs. 1 ASiG ist es (auszugsweise) Aufgabe eines Betriebsarztes,

- den **Arbeitgeber** beim Arbeitsschutz und bei der Unfallverhütung in allen Fragen des Gesundheitsschutzes **zu beraten** (Nr. 1),
- den **Arbeitnehmer** zu **untersuchen** und **arbeitsmedizinisch zu beurteilen** (Nr. 2),
- die **Durchführung** des Arbeitsschutzes zu **beobachten**, **Arbeitsstätten zu be-gehen** (Nr. 3),
- **Beschäftigte zu belehren** und bei der „**Ersten Hilfe**“ organisatorisch und bei der Schulung der Helfer mitzuwirken (Nr. 4).

Nur die vorstehenden **Leistungen nach Nr. 2** sowie die damit zusammenhängenden Zusatzleistungen – z.B. Blutproben nehmen, Laborwerte ermitteln und aus- / bewerten – sind demgemäß **steuerfrei**. Auf welcher **Rechtsgrundlage** die Untersuchungen im konkreten Fall beruhen, ist **rechtsunerheblich**, seien es Unfallverhütungsvorschriften (BGV), Gesetze, Verordnungen oder vertragliche Abreden (Untersuchungsangebote des AG ohne Rechtspflicht): Die Zielsetzung, der Hauptzweck der ärztlichen Leistung (Gesundheitsgefährdungen der Arbeitnehmer möglichst frühzeitig zu erkennen und sie vor arbeitsbedingten Gesundheitsgefahren zu bewahren), entscheidet. Diese Leistungen müssen jedoch von den übrigen trennbar sein und getrennt abgerechnet werden.

Bei **Pauschalentgelten** für Leistungen nach § 3 Abs. 1 ASiG und sonstigen vertragsmäßigen Leistungen (je Kopf, nach Stunden, Mischformen dazu) ist die Entscheidung nicht unmittelbar einschlägig. Das BMF hat jedoch mit Schreiben vom 04.05.2007 dahingehend Stellung genommen, dass

- unabhängig davon, ob die betriebsärztlichen Leistungen aufgeschlüsselt abgerechnet werden, die Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG stets gem. § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei sind, soweit es sich nicht um Einstellungsuntersuchungen handelt,
- ein ggf. vereinbartes **Gesamtentgelt** für alle Leistungen nach § 3 Abs. 1 ASiG **sachgerecht aufzuteilen** ist. Einen Maßstab enthält das Schreiben nicht.
- auch nach anderen Normen durchzuführende Untersuchungen nach den gleichen Grundsätzen zu behandeln sind, so z.B. Untersuchungen nach dem JArbSchG (steuerfrei).

III. Sonstige ärztliche Leistungen

- **Einstellungsuntersuchungen** sind **umsatzsteuerpflichtig** (s.o.).
- **Sonstige Untersuchungen**, die „lediglich“ das Ausmaß der Leistungsfähigkeit / die Frage der Eignung für die konkrete Arbeitsaufgabe feststellen sollen (Augenüberprüfung im Hinblick auf die BAC-Rissprüfung, gefordert vom Kunden, deshalb durchzuführen, auch wenn keine Fehlsichtigkeit vorliegt oder Sehteste zur Erlangung des Führerscheins), dienen in der Hauptsache dem Arbeitgeber oder dem

Privatinteresse der Arbeitnehmer und sind somit **umsatzsteuerpflichtig**, es sei denn sie dienen im konkreten Fall therapeutischen Zwecken.

- Bei **Arbeitsmedizinischen Gutachten** – z.B. für Arbeits-, Sozialgerichte, Rentenversicherungsträger – ist zu unterscheiden:
 - Dient das Gutachten dem Ziel der Bewahrung oder Wiederherstellung der Gesundheit (z.B. REHA-Gutachten) so ist die ärztliche Leistung **umsatzsteuerfrei** (§ 4 Nr. 14 UStG).
 - Dient das Gutachten der Feststellung, ob die Voraussetzungen für eine Rentenleistung (Erwerbsminderung) oder Krankengeldleistung / Entgeltfortzahlungsleistung gegeben sind, so ist die Leistung **umsatzsteuerpflichtig** (im Einzelfall mag die Umsatzbesteuerung für Kleinunternehmer gem. § 19 UStG greifen).
- **Impfleistungen** dienen unmittelbar therapeutischen Zwecken (= Heilbehandlung) und sind deshalb **umsatzsteuerfrei**, da ihr Hauptziel der Schutz der Gesundheit sind.

IV. Aussteller der Rechnung

Gem. § 19 ASiG steht es dem Arbeitgeber frei, einen Betriebsarzt zu bestellen oder einen überbetrieblichen Dienst zu verpflichten.

Dies bedeutet an Möglichkeiten:

- Beschäftigung eines Betriebsarztes als Arbeitnehmer,
- Verpflichtung eines freiberuflichen Betriebsarztes,
- Verpflichtung eines überbetrieblichen arbeitsmedizinischen Dienstes.

Dies bedeutet umsatzsteuerrechtlich:

- Ein Betriebsarzt als **Arbeitnehmer** erbringt Leistungen für seinen Arbeitgeber und **keine** Leistung für einen Dritten: **Umsatzsteuer fällt nie an**.
- Im übrigen ist es **umsatzsteuerrechtlich gleich**, ob ein (freiberuflicher) **Betriebsarzt** oder ein **überbetrieblicher Dienst** – gleich, in welcher Rechtsform er organisiert ist - die Rechnung über die Leistungen ausstellt: § 4 Nr. 14 UStG ist rechtsformneutral (Bundesverfassungsgericht 10.11.1999 – 2 BvR 2861/93).

V. Auswirkungen auf die Abrechnungswege

- Bei einer **Einzelabrechnung** aller Leistungen ist die einzelne Leistung je nachdem, ob sie steuerpflichtig oder steuerfrei sind, entweder mit oder ohne USt. in Rechnung zu stellen.
 - In der Regel handelt es sich um Untersuchungen im Interesse des Beschäftigten, somit um umsatzsteuerfreie Leistungen: Dies gilt dann auch für Nebenkosten (z.B. verauslagte Laborkosten). Bei Impfungen kann z.B. das Entgelt für die Dienstleistung um den Bruttobetrag des Impfstoffs pp. erhöht und umsatzsteuerfrei in Rechnung gestellt werden; die getragenen Vorsteuern sind Aufwand.
 - Ist die Grundleistung umsatzsteuerpflichtig, gilt dies auch für Nebenkosten.
- Erfolgt eine **Mischabrechnung** nach Pro-Kopf-Betrag je Arbeitnehmer und Einzelleistung / Stunden, ist bei der Entgeltreglung festzulegen,
 - **welche Quote** des Pro-Kopfbetrages auf die Untersuchungen / Impfungen (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG) entfällt, da der Pro-Kopf-Betrag die Aufwendungen im Hinblick auf § 3 Abs. 1 ASiG insgesamt abdeckt und **für umsatzsteuerpflichtige Leistungen / Zeiten** gem. § 3 Abs. 1 Nr. 1, 3, 4 ASiG die Umsatzsteuer ausgewiesen werden muss,
 - welche Einzelleistungen umsatzsteuerpflichtig sind und
 - wie viele Stunden / welche Stundenquote auf umsatzsteuerpflichtige Leistungen entfällt.
- Erfolgt eine Abrechnung **nur** nach einem pauschalierenden **Pro-Kopf-Betrag / Stundensatz**, so ist zu unterscheiden:
 - Individuell kann je Mitglied/Kunde eine Quote der steuerpflichtigen und der umsatzsteuerfreien Leistungen gebildet werden, die sich aus den Untersuchungen beim jeweiligen Mitglied/Kunden aus bereits abgerechneten Zeiträumen ergibt. Die Wahl eines möglichst großen, mehrjährigen Referenzintervalls berücksichtigt dabei auch periodische Schwankungen im Untersuchungsanfall. Für Neumitglieder/Neukunden kann die Branchenzugehörigkeit ein Anhaltspunkt sein. Wir empfehlen

die Abstimmung des Verfahrens und der Quote mit dem zuständigen Finanzamt.

- Soll eine über alle Mitglieder/Kunden hinweg zu ermittelnde Quote der steuerpflichtigen Leistungen einerseits und der umsatzsteuerfreien Leistungen andererseits pauschal für alle Mitglieder/Kunden in gleicher Höhe angewandt werden, ist diese in jedem Fall zuvor mit dem Finanzamt abzustimmen, damit beim Vorsteuerabzug später keine Überraschungen auftauchen.

Da nach dem BMF-Schreiben vom 04.05.2007 eine Aufteilung vorzunehmen ist, kann es bei dem bisherigen Betrag / Satz nicht verbleiben. Zwar muss eine ausgewiesene Umsatzsteuer abgeführt werden; gleichwohl ist mit Beanstandungen der Finanzverwaltung zu rechnen. Bei einer zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer hat das Mitglied das Risiko des unberechtigten Vorsteuerabzuges, während bei zu gering ausgewiesener Umsatzsteuer der Rechnungsaussteller das Risiko trägt.

- Erfolgt eine Abrechnung nach **Pauschalsätzen** (z.B. im Hinblick auf § 3 Abs. 1 ASiG) **und** zusätzlich eine **Einzelabrechnung** von (Sonder-) Leistungen, so
 - **ist** der Pauschalsatz sachgerecht aufzuteilen in den umsatzsteuerpflichtigen (§ 3 Abs. 1 Nr. 1,3,4 ASiG) und den umsatzsteuerfreien Teil (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 ASiG),
 - hängt die Umsatzsteuerpflicht bei den (Sonder-) Leistungen von der jeweiligen Einzelleistung ab.

VI. Zeitpunkt der Umstellung.

Achtung: In dem BFM - Schreiben vom 04.05.2007 heißt es abschließend, dass es für Umsätze vor dem 01.01.2008 nicht beanstandet wird, wenn alle Leistungen als umsatzsteuerpflichtig behandelt wurden.

Aus der Sicht der Finanzverwaltung kann es somit für die Vergangenheit bei der umsatzsteuerpflichtigen Behandlung aller Einnahmen verbleiben.

Grundsätzlich gilt die BFH-Entscheidung auch rückwirkend, da das UStG in diesem Punkt mindestens seit 1993 gilt.

Wurde **zu Unrecht Umsatzsteuer abgeführt**, so stellt sich die Frage der Erstattung, die allerdings nur für nicht zum Vorsteuerabzug berechnete Mitglieder / Kunden von Interesse ist und viel Aufwand bedeutet, ggf. rückwirkend für die eigenen Bilanzen im Hinblick auf den eigenen Vorsteuerabzug:

- Die steuerrechtliche Verjährungsfrist beträgt 5 Jahre (§ 228 AO). Dies gilt für Nachzahlungen wie für Erstattungen. Die Frist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Anspruch erstmals fällig geworden ist, jedoch nicht vor Ablauf des Kalenderjahres der Steuerfestsetzung / -anmeldung (§ 229 AO). Am 31.12.2006 verjähren somit idR die Steuer-Ansprüche aus dem Kalenderjahr 2000.
 - Wurde Umsatzsteuer nicht ausgewiesen, so hat das Finanzamt einen Nachforderungsanspruch.
 - Wurde Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen und abgeführt, so besteht bei entsprechender Berichtigung des Steuerbetrages gegenüber dem Leistungsempfänger ein Rückforderungsanspruch gegenüber dem Finanzamt.
- Ein Rückforderungsanspruch des Kunden / Mitglieds als Schadensersatzanspruch, soweit ein Anspruch unter dem Aspekt des Verschuldens überhaupt besteht, verjährt in drei Jahren (hier gilt seit dem 01.01.2002 i. d. R. die dreijährige Verjährungsfrist - § 195 BGB). Am 31.12.2007 verjähren somit idR Ansprüche aus dem Jahre 2004.

Abschließend nochmals unser Hinweis: Wegen aller Fragen im Einzelfall ist der Steuerberater / Wirtschaftsprüfer und ggf. Rechtsanwalt einzuschalten.