April 2012 B 1059

Der Deutsche Dermatologe

Organ des Berufsverbandes der Deutschen Dermatologen e.V.

Roche

Zelboraf™
R|E|volution der Melanomtherapie

4|2012

BOTOX
Neue Daten, aktualisierte Empfehlungen

EUROMELANOMA
Im Jahr 2012 mit neuem Markenzeichen

VERORDNUNG
Ausreichend, zweckmäßig, wirtschaftlich

UMSATZSTEUER
Ärzte sind nur ausnahmsweise befreit

ONYCHOMYKOSEN
Erreger einer schwierigen Erkrankung

Zertifizierte Continuing Medical Education CME Der Deutsche Dermatologe Fortbildung

Springer Medizin

Nur ausnahmsweise steuerbefreit

Das Steuerprivileg medizinischer Leistungen – Teil 1

Klaus Fritz, Thomas Becker, Jens Remmert

Verschärfte Umsatzsteuerprüfungen der Finanzämter sorgen immer wieder für Beunruhigung. Es zeigt sich: Das „Steuerprivileg" für Mediziner ist kein Freibrief. Nicht alle Leistungen von Ärzten sind „automatisch" steuerfrei. Was aber gilt?

© Christian Stoll / Fotolia.com

Die Umsatzsteuer ist bei Ärzten die Ausnahme.

Die Tatsache, dass auch medizinische Leistungen einer Umsatzsteuer unterliegen können, ist angesichts der aktuellen Rechtsprechung nicht mehr zu leugnen. Umsatzsteuerrechtlich sind Ärzte, die in eigener Praxis tätig sind, grundsätzlich Unternehmer und erbrachte Leistungen unterliegen der Umsatzsteuer. Gleiches gilt für Krankenhäuser oder ärztliche Einrichtungen. Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) der Umsatzsteuer. § 2 Abs. 1 UStG definiert, dass jede selbstständig ausgeübte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit die Unternehmereigenschaft begründet.

Problematisch wird es, wenn diese Tatsache nicht bereits bei Rechnungsstellung berücksichtigt, sondern erst bei einer steuerlichen Außenprüfung als Fehler aufgedeckt wird und unmittelbar zu Nachforderungen der nicht abgeführten Umsatzsteuer führt. Die Nachforderung geht in diesem Fall voll zu Lasten des Arztes und schmälert sein Honorar.

§ 4 Nr. 14 UStG stellt bestimmte Heilberufe unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer frei und führt dazu, dass die Umsatzsteuer für Ärzte zur Ausnahme wird. Solange Ärzte reine Erkrankungen behandeln, also im klassischen Sinne kurativ tätig werden, sind sie somit weiterhin von der Umsatzsteuer befreit.

Bereits mit Wirkung zum 1. Januar 2009 hat der Gesetzgeber eine neue Regelung betreffend die Umsatzsteuerfreiheit im Bereich der Humanmedizin getroffen. In diesem Zusammenhang wurden die einschlägigen Sachverhalte in einer Befreiungsvorschrift zusammengefasst und an die Vorgaben des EU-Gemeinschaftsrechts und die hiermit verbundene Rechtsprechung angepasst.

Ein erläuterndes Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 26. September 2009 enthält leider keinen Positvkatalog von umsatzsteuerfreien Tätigkeiten. Jedoch ist eine nicht abschließende Liste von in jedem Fall umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeiten enthalten. Neben schriftstellerischer und lehrender Tätigkeit sind auch die Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten und originär ästhetisch-

plastische Leistungen aufgeführt. Generell fällt es schwer Anti-Aging-Vorsorge oder sonstige Lifestyle-Medizin als umsatzsteuerfrei zu deklarieren. Die Entfernung von Muttermalen oder die Haarentfernung kann insoweit sowohl unter die Umsatzsteuerfreiheit als auch unter die Umsatzsteuerpflicht fallen.

Im Falle des § 4 Nr. 14 lit. a UStG muss es sich demnach um eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin handeln. Unter Beachtung der maßgeblichen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ist dies eine Tätigkeit, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnostik, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen wird.

Die Steuerfreiheit ist zudem nur gegeben, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Unbeachtlich ist hingegen um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung oder Attest etc.). Ebenfalls ist es irrelevant, für wen die Leistung letztendlich erbracht wird (Patient, Sozialversicherung, Gericht oder Krankenkasse etc.) oder wer sie erbringt (Freiberufler, angestellter Arzt oder Heilpraktiker etc.). Einzig und allein die Kriterien des § 4 Nr. 14 lit. a UStG sind maßgeblich. Aber Achtung! Vortrags- und Lehrtätigkeiten sowie die Bereitstellung von medizinischen Geräten fallen nicht unter den Leistungsbegriff des § 4 Nr. 14 lit. a UStG. Nur die originäre Heilbehandlungstätigkeit kann zur Steuerfreiheit der Leistung führen. In diesem Zusammenhang sind auch die Hautarztberichte an die Berufsgenossenschaft zu nennen, die von der Umsatzsteuer befreit bleiben, wobei allerdings zwingend die Vorgaben des § 4 Nr. 14 UStG zu beachten sind.

Zudem muss der Leistungserbringer qualifiziert sein (EuGH C-443/04, DStRE 2007, 377). Neben den Katalogberufen der Ärzte, Zahnärzte, Heilpraktiker, Physiotherapeuten und Hebammen, wo die Berufszulassung und -ausübung gesetzlich geregelt sind und durch die Gesundheitsbehörden überwacht werden, können auch Leistungen der Gesundheitsfachberufe, also der arztähnlichen und nicht ärztlichen Heilberufe, umsatzsteuerbefreit sein.

Keine Voraussetzung des § 4 Nr.14 UStG ist es, dass der „Unternehmer" als natürliche Person handeln muss. Die Tätigkeit kann daher auch in der Form der juristischen Person erfolgen. Die die Qualifikation besitzende Person muss jedoch nicht gleichzeitig Mitglied des entscheidungsbefugten Organs der Gesellschaft sein (BFH VR 18/02, DStRE 2005, 101). Insoweit können angestellte Personen die Steuerfreiheit einer GmbH auslösen, auch wenn allen Gesellschaftern die Voraussetzung hierfür fehlt. Auch ein Unternehmen, welches in der Form der GmbH & Co. KG betrieben wird, kann eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 lit. a UStG in Anspruch nehmen (BVerfG NJW 2000, 860).

Präventionsleistungen steuerbefreit

Hauptkriterium bildet immer die Art der Leistung unter Beachtung der Vorgaben des Europäischen Gerichtshofs. Nach der oben angeführten Definition muss eine entsprechende Einstufung einer Behandlung als begünstigte Heilbehandlung positiv festgestellt werden. Denn nur dann wird die Leistung entgegen dem allgemeinen Grundsatz im Zuge der Ausnahmeregelung umsatzsteuerfrei.

Zu den Heilbehandlungen gehören selbstverständlich auch Leistungen, die zum Zwecke der Vorbeugung erbracht werden. Hierzu zählen beispielsweise vorbeugende Untersuchungen sowie ärztliche Maßnahmen, die zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden.

Sofern kein unmittelbarer Krankheitsbezug besteht und die Leistung lediglich den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten von Gesundheitschancen erbringen soll, kann eine Steuerfreiheit nicht angenommen werden. Dies gilt insbesondere für Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe nach § 20 SGB V (BFH VR 23/04, BStBl II 2005, 904; BFH VR 6/07, BStBl II 2009, 379). Gesundheitscoaching und Fitnesstraining sind folglich nicht steuerbefreit.

Ebenfalls sind Leistungen nicht steuerbefreit, die zwar ein Arzt erbringt, die aber keine ärztlichen Vorbehaltsaufgaben darstellen (BFH VR 95/76, BStBl II 1977, 879). Hierunter fallen der Verkauf von Kontaktlinsen, Pflegemitteln und Nahrungsergänzungen sowie die Herstellung von Zahnprothesen.

Fehlende Erstattungsfähigkeit (k)ein Indiz für Steuerpflicht

Mit anderen Worten: die Steuerfreiheit der Leistung steht und fällt mit dem therapeutischen Ziel der Leistung. Eine Kostenübernahme durch die gesetzliche oder private Krankenversicherung stellt folglich nur ein Indiz dar. Es ist mithin nicht zulässig, aus der Ablehnung der Kostenübernahme oder einer Teil- bzw. Nichterstattung ohne weitere Sachverhaltsprüfung eine steuerpflichtige Leistung zu unterstellen, befand der Bundesfinanzhof schon im Jahr 2007 (BFH IR 53/06, DStR 2007, 1078) .

Auch wenn die medizinische Maßnahme nicht Gegenstand des Leistungskatalogs der GKV ist und die Krankenkasse sie für nicht notwendig oder sogar unwirtschaftlich hält, kann dies nur ein Indiz für die Beurteilung des therapeutischen Zwecks sein. Sowohl der medizinische Standard, die Behandlung lege artis wie auch die Bewertung der GKV unterliegen einem ständigen Wandel, so dass stets ein Graubereich verbleibt und eine allgemeingültige Abgrenzung nicht möglich ist.

Selbst und gut dokumentieren, ob kurativ oder nicht

Fakt ist, dass die alleinige Feststellungslast für das Vorliegen des therapeutischen Zwecks den Arzt trifft (BFH Urteil v. 22.2.2006 - V B 30/05). Dem Arzt ist zu raten, eine realistische Einschätzung bezüglich der medizinischen Indikation zu treffen und diese zusammen mit dem verbundenen therapeutischen Ziel ausführlich zu dokumentieren. In Einzelfällen kann es notwendig werden, unter Beachtung der ärztlichen Schweigepflicht, die Befunddokumentation offenzulegen.

Beispiel: Kommt es immer wieder zu Entzündungen bedingt durch einwachsende Haare, so liegt eine medizinische Indikation für die Laserepilation vor und damit besteht in der Regel keine Umsatzsteuerpflicht, auch wenn die Leistung selbst von den Kassen nicht übernommen wird.

Ähnliches kann zumindest als Argument verwendet werden, wenn eine ausgeprägte Rosazea mit IPL/Farbstoff- oder KTP-Laser behandelt wird. Die Entfernung störender Hautveränderungen

ist befreit, soweit dafür eine medizinische Erklärung besteht, die darlegt, dass die Behandlung nicht aus kosmetischen Gründen erfolgte.

Empfehlenswert aus Sicht eines mehrfach Geprüften ist es daher, diese Diagnosen in der Rechnung so klar zu formulieren, dass damit eine Zuordnung – zu kurativ oder ästhetisch – möglich wird ohne in die Patientenakten gehen zu müssen. Je weniger Spielraum geboten wird, desto weniger Raum bleibt für Zuschätzungen. Die Finanzbehörden greifen gern zum Mittel der Schätzung, wenn sich Anhaltspunkte für einen unkorrekten Steuerausweis, etwa durch undifferenzierte oder unkorrekte Rechnungsstellung ergeben.

Art und Umfang der Dokumentation ist vollständig im Ermessen und in der Hand des Arztes. Nur er kann und darf über den Charakter der Behandlung – ob kurativ oder ästhetisch – entscheiden: ein klarer Vorteil, der aber auch bereits bei Rechnungsstellung genutzt werden muss.

Von Vorteil ist die Auslegung des EuGH, der klarstellt, dass der therapeutische Zweck an sich keiner engen Auslegung bedarf (EuGH C-212/01, DStRE 2004, 44, 46 Rn.40). Aufgrund dieser Rechtsprechung kann auch die Vorsorgeleistung, deren Ergebnis zeigt, dass der Patient an keiner Gesundheitsstörung oder Krankheit leidet, einem therapeutischen Zweck unterfallen. Dies gilt auch für gutachterliche Tätigkeit des Arztes. Insbesondere kommt eine Umsatzsteuerfreiheit für die Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung (Nr. 70 GOÄ), Blutanalysen, sofern das untersuchte Blut der Behandlung dient (BFH Urteil v. 15.03.2007 – V R 55/03), Feststellungen der persönlichen Voraussetzungen einer medizinischen Rehabilitation und die chemisch-toxikologische Untersuchung von Körperflüssigkeiten lebender Personen in Betracht.

Dr. Klaus Fritz
BVDD-Vorstandsmitglied
Reduitstr. 13
76829 Landau

Thomas Becker, Steuerberater
Jens Remmert, Rechtsanwalt
Wotax. Der Berater
Krefelder Str. 123
52070 Aachen
www.wotax.de

Anzeige