

IGeL unter verschärfter Beobachtung

Das Steuerprivileg medizinischer Leistungen – Teil 2

KLAUS FRITZ, THOMAS BECKER, JENS REMMERT

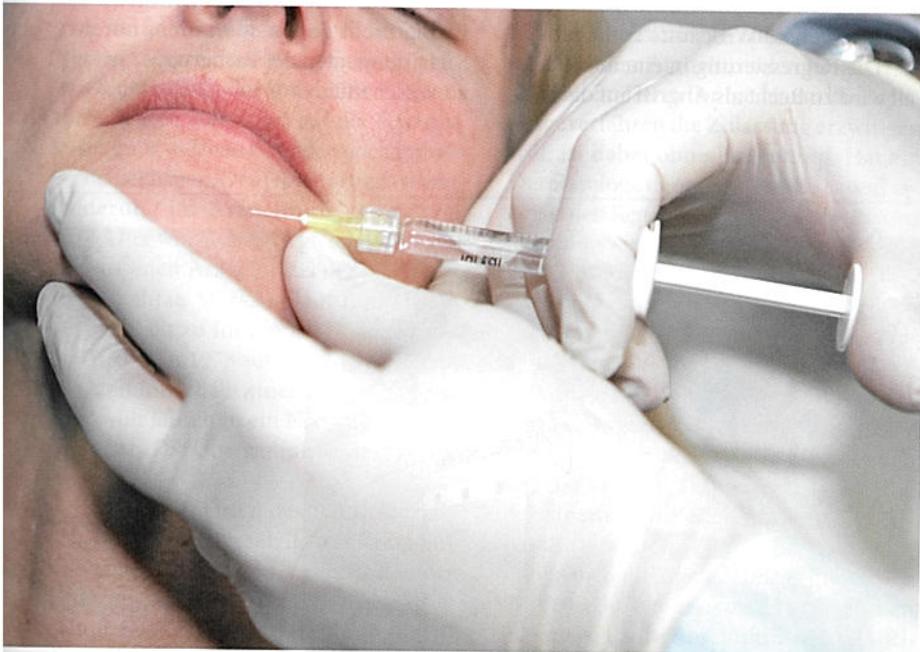
Chirurgen und Dermatologen stehen unter besonderer Beobachtung der Finanzverwaltung. Dies gilt darüber hinaus für jeden Arzt, der in erhöhtem Maß individuelle Gesundheitsleistungen anbietet. Denn hier wittert die Finanzverwaltung die Möglichkeit, dass Ärzte die Umsatzsteuer „herausrechnen“ um wettbewerbsfähiger Preise zu erhalten oder schlicht aus Unwissenheit nicht berechnen.

Schutz vor etwaigen Steuernachforderungen bei Betriebsprüfungen. Die medizinische Indikation der Leistung begrenzt insoweit den Inhalt des ärztlichen Heilauftrages (BGH JZ 2003, 732, 737) und wirkt sich daher nachhaltig auf die Umsatzsteuerfreiheit der gewünschten Leistung aus.

Eine Sonderregelung beinhaltet § 4 Nr. 28 Alt. 2 UStG. Diese Bestimmung betrifft die Lieferung von Gegenständen, die ausschließlich zur Erzielung umsatzsteuerfreier Umsätze (§ 4 Nr. 8 – 27 UStG) eingesetzt werden. Unter diese Voraussetzung fällt beispielsweise entsprechend verwendetes Praxisinventar, so dass im Falle der Veräußerung diesbezüglich eine Steuerbefreiung eintreten könnte. Selbst wenn der Arzt das Praxisinventar bzw. die Gerätschaften in geringem Umfang auch für nicht umsatzsteuerbegünstigte Tätigkeiten genutzt hat, die Mitbenutzung für steuerpflichtige Tätigkeiten jedoch nachweislich nicht mehr als 5 % betrug, gewährt die Finanzverwaltung häufig die Befreiung von der Umsatzsteuer, sofern der Arzt auf die Geltendmachung der anteiligen Vorsteuer verzichtet hat. Ein Anspruch hierauf besteht jedoch nicht.

Vorsicht in Gemeinschaftspraxen, Apparategemeinschaften oder OP-Gemeinschaften

Zu beachten ist, dass Leistungen keinesfalls nur im Außenverhältnis erbracht werden können. Im Falle einer Gemeinschaftspraxis bestehen regelmäßig auch Leistungsbeziehungen, die ausschließlich das Innenverhältnis betreffen. Hier ist besondere Sorgfalt angebracht. Ärztliche Praxen sind in der Regel nicht vorsteuerabzugsberechtigt, sodass eine Umsatzsteuer auf der Ebene der Gesellschafter aus Leistungen an die Praxis unbedingt zu vermeiden ist. Generell ist die Leistung des Arztes nach den üblichen gesellschaftsvertraglichen Regelungen aus-



© Sven Bühren / Fotolia.com

Umsatzsteuerpflichtige Leistung: die Faltenbehandlung beim Dermatologen

Asthetische Behandlungen eines Dermatologen oder ästhetisch-plastische Leistungen eines Chirurgen sind zunächst stets umsatzsteuerpflichtig (BFH DStR 2004, 1602). Sofern jedoch die Behebung oder Vermeidung von Fehlfunktionen des Körpers und somit der therapeutische Zweck im Vordergrund steht, tritt auch hier die Umsatzsteuerfreiheit ein. Ebenso kann bei tatsächlicher Entstellung aufgrund der hiermit verbundenen psychischen Bela-

stung ein therapeutischer Zweck im Vordergrund stehen. Nichts anderes kann für die ästhetischen Leistungen eines Dermatologen gelten.

Eine dermatologisch-ästhetische Leistung muss bei nachgewiesener medizinischer Indikation und vorliegendem therapeutischem Zweck der Umsatzsteuerfreiheit unterliegen. Keinesfalls darf jedoch die medizinische Indikation leichtfertig „geschlossen“ werden. Die kritische Betrachtung des Arztes selber bleibt der beste

schl
und
eine
eine
jede
zwi
eine
auch
sein
§ 1
liegt
acht
sells
ausü

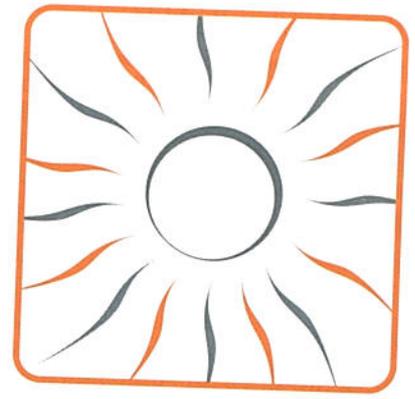
tig v
Leist
erhä
mittl
ist zu
als M
seine
Verfü
entge
„Mie
Arzt r
Gleich
Gewi
lustfal
Erhöhl
Gesell
räte u
gigkei
V
schaft
kleine
Sobalk
Umsat
matisch
entgel
Umsat
falls, d
gegenü
UStG 1
mittelb
telbare
gehöre
steuerp
freierung
Eine Ar
eines L
mittelb
regelung
zur Folg
Im
steuerb
leider in

schließlich mit der Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten, so dass es sich um einen Gesellschafterbeitrag handelt und eine Steuerbarkeit nicht vorliegt. Besteht jedoch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und einem empfangenen Sonderentgelt, was auch gesellschaftsvertraglich vereinbart sein kann, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG erfüllt und es liegt eine steuerbare Leistung vor. Unbeachtlich hierbei ist, dass der Arzt als Gesellschafter zugleich seine Mitgliedsrechte ausübt (BFH DStR 2002, 1346).

Ein Leistungsaustausch liegt unstreitig vor, wenn der Gesellschafter für seine Leistung an die Gesellschaft eine Vergütung erhält, die im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn ein Arzt als Mitglied der Gemeinschaftspraxis in seinem Eigentum stehende Geräte zur Verfügung stellt und hierfür ein Nutzungsentgelt gutgeschrieben bekommt. Diese „Mietzahlung“ ist Sonderentgelt und der Arzt muss hierauf Umsatzsteuer abführen. Gleiches gilt für einen vorab zugewiesenen Gewinn in fester Höhe, der auch im Verlustfall bezugsfähig ist. Ein Ausweg ist die Erhöhung des Anteils am Ergebnis der Gesellschaft für den Eigentümer der Geräte und somit eine echte Gewinnabhängigkeit.

Vorsicht ist auch bei Apparategemeinschaften oder OP-Gemeinschaften mit kleinen Nutzungsentgelten angebracht. Sobald die ärztliche Leistung unter die Umsatzsteuer fällt, wirkt sich dies automatisch auf das zu zahlende Nutzungsentgelt aus, welches dann ebenfalls der Umsatzsteuer unterliegt. Wichtig ist ebenfalls, dass nur die Leistung unmittelbar gegenüber dem Patienten unter § 4 Nr. 14 UStG fallen kann. Zwischenstufen, also mittelbare Leistungen, welche die unmittelbare Leistung des Arztes erst ermöglichen, gehören nicht dazu und sind daher voll steuerpflichtig, weil sie nicht von der Befreiung des § 4 Nr. 14 UStG erfasst werden. Eine Ausnahme bildet hier die Leistung eines Laborarztes. Aufgrund der zumeist mittelbaren Leistung gilt hier eine Sonderregelung, welche dann die Steuerbefreiung zur Folge hat (BFH DStR 2007, 946).

Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerbefreiung muss dem Arzt also, wie leider in so vielen Bereichen, zur ausführ-



SONNE

Réflexe Solaire Sonnenscreme

Sicherer Sonnenschutz
für höchste Ansprüche

- UVA- und UVB-Schutz
- 100% Photostabilität
- Sehr wasserfest
- Ohne Parabene
- Praktisches Format

EAU THERMALE
Avène

Nur in Apotheken erhältlich.
www.eau-thermale-avene.de

Gratisproben unter
avene-sonne@pierre-fabre.de

lichen Dokumentation geraten werden. Die sichere Aktenlage in Bezug auf den therapeutischen Zweck und die realistische Einschätzung zur medizinischen Indikation sind die Grundvoraussetzungen zum Schutz vor etwaigen Umsatzsteuernachforderungen der Finanzverwaltung.

Ausnahmeregelung: Kleinunternehmerregel

Abschließend sei noch auf eine Ausnahmeregelung hingewiesen, wonach die Umsatzsteuerpflicht im Einzelfall nicht eintritt, auch wenn die Umsatzsteuer aufgrund der erbrachten Leistung eigentlich zu erheben wäre. Diese Ausnahme wird als sogenannte Kleinunternehmerregel im § 19 UStG normiert.

Die Kleinunternehmerregel kommt in Betracht, wenn rückblickend der maßgebliche Gesamtumsatz des Vorjahres die Grenze von 17.500 € nicht überschritten hat und vorausblickend der prognostizierte Gesamtumsatz im laufenden Jahr die Grenze von 50.000 € nicht übertreffen wird. Für die Ermittlung des maßgeblichen Umsatzes ist eine Vielzahl von umsatzsteuerfreien Leistungen aus dem Praxisumsatz herauszurechnen. Dies gilt insbesondere für die medizinischen Leistungen nach § 4 Nr. 14 UStG.

Mit Anwendung der Kleinunternehmerregel entfällt sowohl der Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung als auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Zur Verdeutlichung, dass die Umsatzsteuer für eine Leistung zwar grundsätzlich anfiel, jedoch aufgrund der Option zur Inanspruchnahme der Regelungen des § 19 UStG entfällt, muss auf der Rechnung der Hinweis auf die Anwendung der Kleinunternehmerregel nach § 19 UStG aufgedruckt sein.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit folgendes vereinfachtes Beispiel: Ein Arzt ohne Eigenlabor erwirtschaftet aus seiner originären umsatzsteuerbefreiten Heilbehandlungstätigkeit einen Umsatz von 250.000 €. Hinzu tritt umsatzsteuerpflichtiger Umsatz aus nicht-medizinisch indizierten Lifestyle-Behandlungen. Im Jahr 2011 belief sich dieser Umsatz auf 13.800 € und für das Jahr 2012 erwartet der Arzt umsatzsteuerpflichtigen Umsatz in Höhe von 15.000 €. Anfang 2013 wird sich rückblickend herausstellen, dass der Arzt im Jahr 2012 tatsächlich aber 21.300 € Umsatz

erwirtschaftet hat, welcher nicht unter die Befreiung des § 4 Nr. 14 UStG fällt. Für das Jahr 2013 erwartet der Arzt einen nicht steuerbefreiten Umsatz auf Vorjahresniveau.

Lösung: Zur Beurteilung des Jahres 2012 ist festzustellen, dass der maßgebliche Vorjahresumsatz weniger als 17.500 € betrug und der prognostizierte relevante Umsatz für das laufende Jahr 2012 sollte unter 50.000 € liegen. Daher kann für das Jahr 2012 die Option zur Kleinunternehmerregel ausgeübt werden, auch wenn der Umsatz im Jahr 2012 entgegen der Prognose letztendlich die Grenze von 17.500 € übersteigt. Für das Jahr 2013 ist der Arzt jedoch zwangsläufig umsatzsteuerpflichtig, da der Vorjahresumsatz (2012) die Grenze von 17.500 € überschritten hat.

Anzumerken ist, dass selbst wenn im Jahre 2012 ein relevanter Umsatz von beispielsweise 63.000 € erwirtschaftet würde, müsste der Arzt die Umsatzsteuer nicht rückwirkend nachentrichten, sofern die Anfang 2012 getroffene Prognose sachgerecht und somit begründet war.

Ab dem Jahr 2013 müssen die nicht nach § 4 Nr. 14 UStG befreiten Umsätze dann der Umsatzsteuer unterworfen werden. Die diese umsatzsteuerpflichtigen Leistungen betreffenden Rechnungen müssen die Umsatzsteuer ausweisen und der Arzt muss die Umsatzsteuer ordnungsgemäß abführen.

Stellt der Arzt Anfang 2014 fest, dass er in 2013 entgegen der Prognose beispielsweise nur 9.000 € relevanten Umsatz erwirtschaftet hat, kann er die in 2013 abgeführte Umsatzsteuer dennoch nicht korrigieren. Da er die Umsatzsteuer in seinen Rechnungen ausgewiesen und somit von den Patienten auch erhalten hat, schuldet er die Umsatzsteuer.

Abschließend bleibt noch festzuhalten, dass in den Fällen, in denen die Kleinunternehmerregel wegen überschrittener Grenzwerte keine Anwendung mehr findet, selbstverständlich die Vorsteuer eingezogen wird.

Umsatzsteuer-Vorauszahlungen

Sofern Rechnungen mit Umsatzsteuer ausweis zu erstellen sind, gilt für die Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und somit für die Entrichtung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen folgendes:

- Hat die Umsatzsteuer im Vorjahr mehr als 7.500 € betragen, so sind monatliche

Voranmeldungen beim Finanzamt einzureichen.

- Hat die Umsatzsteuer im Vorjahr weniger als 7.500 € betragen, so sind vierteljährliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen beim Finanzamt einzureichen.
- Falls die Umsatzsteuer im Vorjahr weniger als 1.000 € betragen hat, kann ein Antrag auf Umsatzsteuerjahreserklärung gestellt werden. Dann bedarf es keiner unterjährigen Vorauszahlungen zur Umsatzsteuer, sondern lediglich einer Umsatzsteuerjahreserklärung.

Für die Kleinunternehmerregelung gilt die Umsatzgrenze. Ausgaben oder Investitionen bleiben steuerlich unberücksichtigt.

Gestaltungshinweis: Sofern die relevanten Umsatzzahlen im Bereich der Obergrenze der Kleinunternehmerregelung liegen, kann jedem Arzt nur geraten werden, zum Jahresende den in diesem Zusammenhang relevanten Umsatz im Auge zu behalten und gegebenenfalls Termine – soweit berufsrechtlich und wirtschaftlich möglich – in das Folgejahr zu verschieben. Über § 19 UStG dürfte eine Vielzahl von Ärzten und sonstigen Heilberuflern der Umsatzsteuerproblematik entgehen können.

Umsatzsteuer bedingt nicht Höhe der Gewerbesteuer

Zwischen der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer bestehen keinerlei rechtliche oder sachliche Verbindungen. Ein Rückschluss von der Umsatz- auf die Gewerbesteuer ist daher nicht möglich und muss gesondert dargestellt werden.

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

Thomas Becker, Dipl.-Betriebswirt/
Steuerberater/vereidigter Buchprüfer
Jens Remmert, Rechtsanwalt
WOTAX. Der Berater
Krefelder Str. 123
52070 Aachen
www.wotax.de