

Umsatzsteuerrichtlinien 2005

Finanzielle und rechtliche Auswirkungen auf die Krankenhäuser



■ U. Schulte, J. Thomsen

Umsätze außerhalb der Kernleistungen von Krankenhäusern sollen ab 2005 steuerpflichtig werden. Hierdurch können sich erhebliche umsatz- und ertragsteuerliche Belastungen ergeben. Die Krankenhausleitungen sind aufgefordert, die bestehenden steuerlichen Risiken zu quantifizieren und entsprechende organisatorische Umsetzungen einzuleiten.

In der Sitzung vom 5. November 2004 hat der Bundesrat der allgemeinen Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuerrichtlinien 2005 [UStR 2005]) gemäß Art. 108 Abs. 7 Grundgesetz (GG) zugestimmt. Die Umsatzsteuerrichtlinien behandeln Zweifels- und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Umsatzsteuerrechts für die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. Darüber hinaus enthalten sie Regelungen, wie zur Vermeidung von unbilligen Härten und zur Verwaltungsvereinfachung in bestimmten Fällen verfahren werden soll. Sie sind Gesetzesanwendungsvorschriften, welche die Verwaltungsauffassung über Gesetze enthalten, aber selbst nicht Recht setzen. Die Umsatzsteuerrichtlinien 2005 gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2004 ausgeführt werden. Bisher ergangene Anordnungen, die mit diesen Richtlinien im Widerspruch stehen, dürfen nicht mehr angewendet werden.

Im Folgenden werden die insbesondere für Krankenhäuser relevanten Abschnitte erläutert.

Umfang der Steuerbefreiung bei Ärzten

Der **Abschnitt 91 a UStR 2005** wurde neu in die Umsatzsteuerrichtlinien aufgenommen. Danach fallen nicht alle Umsätze eines Arztes unter die Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 Umsatzsteuergesetz (UStG).

Unter Beachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sind Leistungen nur dann umsatzsteuerfrei, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen (Abschnitt 91 a Abs. 2 UStR 2005).

Heilberufliche Leistungen sind daher nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (Abschnitt 91 a Abs. 2 Satz 4 UStR 2005).

Die Tätigkeit als Arzt im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung „Arzt“ oder „Ärztin“. Zur Ausübung der Heilkunde gehören Maßnahmen, die der Feststellung,

Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dienen. Auch die Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege gehören zur Ausübung der Heilkunde (Abschnitt 88 Abs. 1 UStR 2005).

In Abschnitt 91 a UStR 2005 wird beispielhaft aufgeführt, welche Umsätze nicht als steuerfrei im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG anzusehen sind:

- die schriftstellerische Tätigkeit,
- die Vortragstätigkeit,
- die Lehrtätigkeit,
- die Lieferungen von Hilfsmitteln,
- die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinisch-technischen Großgeräten,
- die Erstellung von Alkoholgutachten, Zeugnissen oder Gutachten über das Sehvermögen, über Berufstauglichkeit oder in Versicherungsangelegenheiten, Untersuchungsleistungen (zum Beispiel Röntgenaufnahmen zur Erstellung eines umsatzsteuerpflichtigen Gutachtens),
- kosmetische Leistungen von Podologen in der Fußpflege,
- ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht.

In diesem Zusammenhang ist von besonderer Bedeutung, dass Umsätze eines Krankenhauses nicht mehr nach § 4 Nr. 16 UStG als **eng** mit dem Krankenhaus verbundene Umsätze steuerfrei sind, wenn eine vergleichbare Leistung nach § 4 Nr. 14 UStG steuerpflichtig ist (Abschnitt 100 Abs. 1 UStR 2005).

Folglich sind Leistungen, bei denen kein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht, nicht als eng verbundene und damit steuerfreie Krankenhausumsätze anzusehen. Hierunter fallen etwa medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen (vergleiche auch Bundesfinanzhof-Urteil vom 15. Juli 2004).

Ein Widerspruch ergibt sich allerdings bei der entgeltlichen Nutzungsüberlassung von medizinisch-technischen Großgeräten, die nach § 4 Nr. 14 UStG nicht umsatzsteuerbefreit ist, jedoch nach § 4 Nr. 16 UStG i. V. m. Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 5 UStR 2005 weiterhin als eng verbundener Krankenhausumsatz und damit umsatzsteuerfrei angesehen wird. Hier müssen die Krankenhäuser die weitere Entwicklung abwarten.

Eng verbundene Umsätze

Abschnitt 100 UStR 2005 konkretisiert die steuerfreien eng verbundenen Krankenhausumsätze. Danach sind mit dem Betrieb der in § 4 Nr. 16 UStG bezeichneten Einrichtungen (Krankenhäuser, Diagnosekliniken) solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen. Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.

Änderung in Abschnitt 100 Abs. 2 UStR 2005

Wesentliche Änderungen könnten sich aus Abschnitt 100 Abs. 2 UStR 2005 ergeben. Bislang wurden von der Finanzverwaltung folgende Umsätze als eng verbundene Umsätze angesehen:

- die Lieferung zusätzlicher Getränke an Patienten und Heimbewohner;
- die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal. Das gilt auch dann, wenn die Leistungen nicht Vergütungen für geleistete Dienste sind;

- die Überlassung von Fernsprechanlagen an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher zur Mitbenutzung.

Diese Umsätze wurden aus Abschnitt 100 Abs. 2 UStR 2005 herausgenommen. Ob die Finanzverwaltung durch die bloße Streichung aus den Umsatzsteuerrichtlinien für diese Umsätze eine Steuerpflicht annimmt, ist nicht abschließend geklärt. Eine klarstellende Aufnahme in die in Abschnitt 100 Abs. 3 UStR 2005 aufgeführten **nicht eng verbundenen Umsätze** ist nicht erfolgt. In dem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 1. Februar 2001 (Az: 13 K 6633/00) wurde in der heutzutage üblichen Überlassung von Fernsprechanlagen an Patienten, die nicht zu den Kernleistungen eines Krankenhauses gehört, ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb mit der Folge der Ertragsteuerpflicht gesehen. Umsatzsteuerrechtlich sah das Finanzgericht hierin jedoch einen **mittelbar** mit dem Krankenhausbetrieb im Zusammenhang stehenden und damit eng verbundenen steuerfreien Umsatz. Inwieweit die Rechtsprechung aufgrund der Änderung des Abschnittes 100 Abs. 2 UStR 2005 diese Auffassung weiter vertreten wird, bleibt abzuwarten.

In diesem Zusammenhang ist auch unklar, ob die Überlassung von Fernsehgeräten an Patienten ebenfalls umsatzsteuerpflichtig ist. Nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Hannover vom 21. Oktober 1998 (S 7172 – 9 – StO 351) ist die entgeltliche Überlassung von Fernsehgeräten an Patienten ein eng verbundener und damit steuerfreier Umsatz. Die Umsatzsteuerrichtlinien 2005 nehmen hierzu keine Stellung. Sofern die Finanzverwaltung von der Umsatzsteuerbefreiung oben genannter Umsätze zukünftig abweichen sollte, ist nicht geklärt, welcher Steuersatz hinsichtlich dieser Umsätze zugrunde gelegt wird. Werden die oben genannten Umsätze im Rahmen des Zweckbetriebes nach § 67 Abgabenordnung (AO) ausge-

führt, kommt der ermäßigte Steuersatz von sieben Prozent zur Anwendung (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG). Erfolgen die Umsätze im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, muss das Krankenhaus zum Regelsteuersatz von 16 Prozent versteuern.

Erweiterte Negativabgrenzung

Die in Abschnitt 100 Abs. 3 UStR 2000 aufgeführten Umsätze, die nicht zu den eng verbundenen Umsätzen im Krankenhaus gehören, wurden in den Umsatzsteuerrichtlinien 2005 deutlich erweitert.

Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören im Rahmen dieser Erweiterung insbesondere:

- die Lieferung von Arzneimitteln an das Personal oder an Besucher sowie die Abgabe von Medikamenten gegen gesondertes Entgelt an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung;
- die Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger sowie die entgeltlichen Medikamentenlieferungen an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, an Institutsambulanzen, an sozialpädiatrische Zentren – soweit es sich in diesen Fällen nicht um nicht steuerbare Innenumsätze des Trägers der jeweiligen Krankenhausapotheke handelt – und an öffentliche Apotheken;
- die Abgabe von Medikamenten zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der ambulanten Behandlung sowie die Abgabe von Medikamenten durch Krankenhausapotheken an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung im Krankenhaus.

Insbesondere der letztgenannte Umsatz kann für Krankenhäuser zu einer steuerlichen Belastung führen. Gemäß der Kurzinformation Nr. 16/2004 der Oberfinanzdirektion Münster vom 25. Oktober 2004 ist dieser Umsatz allerdings erst ab dem 1. Januar 2005 steuerpflichtig, da es bis einschließlich 2004 aus Vertrauensschutzgründen nicht zu beanstanden ist, wenn grundsätzlich von eng verbundenen Umsätzen ausgegangen wird.

Fraglich ist, welcher konkrete Umsatz von dieser Regelung betroffen ist. Hiervon könnten insbesondere die Umsätze aus der Verabreichung von Zytostatika im Rahmen der ambulanten Behandlung betroffen sein. Auch hier ist noch nicht geklärt, ob dieser Umsatz im Rahmen des ertragsteuerlich begünstigten Zweckbetriebs oder des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt wird. Das Krankenhaus muss dann auch beachten, dass beim Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes der Gewinnertrag steuerpflichtig ist. Vereinfachend kann von einer Körperschaft- und Gewerbeertragsteuerbelastung (einschließlich Solidaritätszuschlag) von rund 40 Prozent des Gewinns ausgegangen werden.

Umsatzsteuerpflicht von sieben oder 16 Prozent?

Die Umsatzsteuerrichtlinien 2005 führen im Rahmen ihrer umsatzsteuerrechtlichen Auslegung zu erheblichen Unsicherheiten. Insbesondere hinsichtlich des anzusetzenden Steuersatzes ergeben sich viele offene Fragen. Hieraus ergibt sich sowohl in rechtlicher als auch in finanzieller Hin-

sicht eine risikobehaftete Situation. Die Krankenhausverwaltung muss mit ihrem Steuerberater abklären, welche Umsätze vor dem Hintergrund der geänderten Richtlinien zu einer Umsatzsteuerpflicht in Höhe von sieben (Zweckbetrieb) oder 16 Prozent (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) führen. Damit verbunden sind folgende weiterführenden Maßnahmen und Überlegungen:

- Ermittlung der umsatz- sowie ertragsteuerlichen Belastungen bei Vorliegen steuerpflichtiger Tatbestände,
- Preisanpassungen bis zur Höhe der anfallenden Umsatzsteuer, sofern durchsetzbar,
- Berechnungen zur abzugsfähigen Vorsteuer (§ 15 UStG),
- notwendige Vorsteuerkorrekturen bei getätigten Investitionen im Rahmen der Berichtigungszeiträume von fünf Jahren für bewegliches beziehungsweise zehn Jahre für unbewegliches Anlagevermögen (§ 15 a UStG),
- Berücksichtigung der steuerlichen Belastungen bei Aufstellung der Wirtschaftspläne 2005 sowie
- verfahrensrechtliche Würdigung einer möglicherweise rückwirkenden Steuerpflicht.

Anschrift der Verfasser:

Diplom-Kaufmann Ulrich Schulte
Steuerberater
Diplom-Volkswirt Jens Thomsen
Von-der-Wettern-Straße 13
51149 Köln

www.solidaris.de

Eichhorn
Beratung & Coaching

- ▶ Personalsuche – Auswahl von Führungskräften
 - ▶ Einarbeitung und Betreuung von Führungsteams
 - ▶ Mitarbeiterbefragung – Supervision
 - ▶ Krisenintervention und Coaching
 - ▶ Personalbedarfsermittlung
 - ▶ Mitarbeiterschulungen – z.B. Erstellung Q-Bericht
- Manja Eichhorn ◻ Diplom Sozialwissenschaftlerin ◻ Tel: 02363 55 87 10 ◻ E Mail: Eichhornberatung@sd.com