RECHT 01.03.2012

Konsiliararzt und Umsatzsteuer

Zum 01.01.2009 wurde die Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG an die europarechtlichen Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie angepasst.

Hintergrund für diese gesetzgeberische Maßnahme ist der Umstand, dass der Gesetzgeber in der Vergangenheit die auch für Deutschland maßgebenden europarechtlichen Vorschriften nicht zu 100 Prozent in das deutsche Recht übernommen hatte. Mit dem Jahressteuergesetz 2009 und den entsprechenden Änderungen zum 01.01.2009 wurde nunmehr versucht, diese Anpassung Vollends vorzunehmen. Die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung der heilberuflichen Umsätze, sowohl im ambulanten als auch im stationären Bereich, sind nunmehr in der Vorschrift des § 4 Nr. 14 UStG zusammengefasst.

§ 4 Nr. 14a UStG regelt hierbei die Umsatzsteuerbefreiung im Bereich der ambulanten Versorgung und § 4 Nr. 14b UStG die Umsatzsteuerbefreiung im Bereich der stationären Leistungserbringung. Kriterium für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14a und b UstG ist weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung (Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 26.06.2009 Tz 3). Während Leistungen nach § 4 Nr. 14b UStG aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung bestehen, ist § 4 Nr. 14a UStG auf Leistungen anzuwenden, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z. B. in Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden (EuGH, Urteil vom 06.11.2003, C-45/01, EuGHE I S. 12911). Die maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen, auf die an dieser Stelle Bezug genommen wird, lauten hierbei wie folgt: Von denen unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei: … § 4 Nr. 14a) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden. Satz 1 gilt nicht für die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen (außer unter Positionen 902121 und 90212900 des Zolltarifs) und kieferorthopädischen Apparaten (aus Unterposition 902110 des Zolltarifs), soweit sie der Unternehmer in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat; § 4 Nr. 14b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschl. der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Die in Satz 1 bezeichneten Leistungen sind auch steuerfrei, wenn sie von

aa) zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 des fünften Buches Sozialgesetzbuch,

bb) Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und Diagnostik oder Befunderhebung, die einer vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 des fünften Buches Sozialgesetzbuch teilnehmen oder für die Regelungen nach § 115 des fünften Buches Sozialgesetzbuch gelten,… erbracht werden und es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag oder die Regelung nach dem Sozialgesetzbuch jeweils bezieht …

Betrachtet man nunmehr die konsiliarärztliche Tätigkeit, die ein ausschließliches Tätigwerden des Arztes in einer stationären Einrichtung Krankenhaus darstellt, kommt man zu folgendem Ergebnis:

Der Konsiliararzt tätigt keine Umsätze nach § 4 Nr. 14a UstG im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, weil er diese Tätigkeit nicht an einem Ort ausübt, außerhalb eines Krankenhauses und – so die Vorgabe des Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen vom 26.06.2009 – sie nicht im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patient und Behandelndem erbringt. Gleichzeitig erbringt er keine Leistung nach § 4 Nr. 14b UStG, da er – so wie es die gesetzliche Vorschrift erfordert – keine Einrichtung öffentlichen Rechts darstellt. Demzufolge greift auch nicht die Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14b UStG für Krankenhäuser, einem Fall, wo die Leistungen im Krankenhaus erbracht werden.

Ergebnis: Da der Konsiliararzt weder die Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14a UStG noch die Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14b UStG beanspruchen kann, ist die konsiliarärztliche Tätigkeit nach strenger Auslegung des Gesetzes entsprechend seines Wortlautes umsatzsteuerpflichtig.

Dieses Ergebnis ist m.E. systemwidrig. Es sind keine Gesichtspunkte ersichtlich, die eine Umsatzsteuerpflicht der konsiliarärztlichen Tätigkeit rechtfertigen. Dies wird besonders deutlich, wenn man sich den Fall der Mitbehandlung eines Patienten durch den Konsiliararzt vor Augen führt. Nach Art 132 MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten folgende Umsätze von der Steuer: …

b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden;

c) Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden; …

Hier nunmehr auf Basis der EuGH-Rechtsprechung zu definieren, dass das Kriterium für die Abgrenzung der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG ist weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung ist zu weit interpretiert (BMF-Schreiben vom 26.06.2009, IV B 9 – S 7170/08/10009 Rz. 3, BStBl. 2009 I, S. 756 unter Berufung auf EuGH-Urteil vom 6.11.2003, C-45/01, EuGHE 2003 I S. 12911 = SIS 04 01 38). In betroffenen Fällen ist Einspruch einzulegen. Notfalls muss der Klageweg beschritten werden. Da der Gesetzgeber zunächst von einer ordnungsgemäßen Umsetzung der MwSt-SystRL ausgeht, ist damit zu rechnen, dass eine Aussetzung der Vollziehung frühestens beim Finanzgericht erreicht wird. Dies gibt die Möglichkeit, in einem Nebenverfahren die Aussichten des Erfolgs im Hauptverfahren auf Ebene des Finanzgerichtes abzuklären. Da damit eine vorläufige Zahlungspflicht nicht auszuschließen ist, sind finanzielle Reserven zu disponieren, die es dem Konsiliararzt ermöglichen, diese Umsatzsteuer zu leisten. D. h., intern sind aus dem konsiliarärztlichem Honorar 19 Prozent USt herauszurechnen und seitens des Konsiliararztes als zukünftige Steuerzahlungen zu disponieren. Beschreitet man den Klageweg nicht, ist die Festsetzungsverjährung zu beachten. Wird keine Umsatzsteuererklärung abgegeben, greift zunächst die Anlaufhemmung von drei Jahren (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO), der sich die Festsetzungsverjährung von vier Jahren anschließt (§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO). Um die Festsetzungsverjährung möglichst kurz zu halten, ist daher dringend zu raten, eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung zeitnah abzugeben. Um steuerstrafrechtlichen Vorwürfen zu entgehen, ist auf die ggf. abweichend deklarierte Steuererklärung entgegen des Gesetzeswortlautes hinzuweisen. Ersatzweise kann auch eine Berufung auf Art 132 b + c MwStSystRL erfolgen, denn im Zweifelsfall kann sich der Steuerpflichtige auf die für ihn günstigere Gesetzeslage berufen (BFH 15.3.2007, V R 55/03, BStBl 2008 II S. 31).

Quelle: meditaxa

Wendland H. Konsiliararzt und Umsatzsteuer. Passion Chirurgie. 2012 März; 2(03): Artikel 06_02.