

Besteuerung von Krankenhäusern - Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer -

Verfasser: Michaela **Folger**
Gerhard **Himmelstoß**

Inhaltsübersicht	Seite
1. Steuerpflicht der Personalgestaltung	184
2. Voraussetzungen der nicht steuerbaren Personalbeistellung	184
3. Privatpatientenkliniken	184
4. Steuerpflicht von „Wellnessangeboten“	185
5. Wegfall der Steuerbefreiung einzelner Krankenhausleistungen	185
6. Wegfall der Steuerbefreiung für einzelne „eng verbundene Umsätze“	185
7. Steuerpflicht von Medikamentenlieferungen	186
8. Cateringleistungen	187

Zum 01.01.2005 wurden die Umsatzsteuerrichtlinien neu gefaßt (UStR 2005). Insbesondere im Bereich der Besteuerung von Krankenhäusern sind umfangreiche Änderungen eingetreten. Auf die wichtigsten Änderungen möchten wir nachfolgend hinweisen. Aber auch über weitere Entwicklungen im Umsatzsteuerrecht außerhalb der Neufassung der Richtlinien möchten wir Sie informieren. Grundsätzlich ist festzustellen, daß die Tendenz besteht, vermehrt Leistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen und die umsatzsteuerfreien Umsätze einzuschränken. Deshalb empfehlen wir, im Hinblick auf eine mögliche Steuerpflicht weiterer Leistungen gegenüber Chefärzten in die Verträge mit diesen eine Steuerklausel aufzunehmen (z.B.: „Für den Fall, daß die Finanzverwaltung die Leistungen als steuerpflichtig beurteilt, tritt die Umsatzsteuer in der gesetzlichen Höhe hinzu.“).

1. Steuerpflicht der Personalgestellung

Die **Personalgestellung** durch die Kommune (z.B. Gestellung von Verwaltungspersonal der Kommune an eine Klinikum-GmbH oder eine selbständig rechtsfähige Stiftung) begründet bei Überschreiten der Grenze von 30.678 € (Abschnitt 6 Abs. 5 KStR 2004) immer einen Leistungsaustausch (Abschnitt 23 Nr. 16 UStR 2005) und damit einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz. Nur unter bestimmten Voraussetzungen liegt kein umsatzsteuerbarer Vorgang vor (siehe z.B. OFD Hannover vom 22.08.2002).

2. Voraussetzungen der nicht steuerbaren Personalbeistellung

Neu geregelt wurde in Abschnitt 1 Abs. 7 und 8 UStR 2005 der Fall der **Personalbeistellung**. Für die Personalbeistellung sind die Grundsätze der Materialbeistellung (Abschnitt 27 Abs. 2 bis 4 UStR) analog anzuwenden. Die nicht steuerbare Personalbeistellung setzt u.a. voraus, daß das Personal vom Auftragnehmer nur im Rahmen der Leistungen für den Auftraggeber eingesetzt und weiter ausschließlich vom Auftraggeber entlohnt wird.

3. Privatpatientenkliniken

Ein für „**Privatpatientenkliniken**“ relevantes Urteil des BFH erging am 18.03.2004. Danach sind Leistungen von Krankenhäusern, auch wenn sie ärztliche Leistungen einschließen, grundsätzlich nur dann steuerfrei, wenn diese die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG in Verbindung mit § 67 AO erfüllen. Die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 UStG findet auf Krankenhäuser - auch auf die von diesen erbrachten ärztlichen Leistungen - keine Anwendung. Dies bedeutet, daß die Umsätze von Privatpatientenkliniken in ihrer Gesamtheit (einschließlich der ärztlichen Leistung) umsatzsteuerpflichtig sind. Im BFH-Urteil vom 01.04.2004 wird festgestellt, daß sich die **Befreiungsvorschriften** des § 4 Nr. 14 UStG und § 4 Nr. 16 UStG **gegenseitig ausschließen**.

4. Steuerpflicht von „Wellnessangeboten“

In diesem Zusammenhang ist ein Beschluß des Finanzgerichts Saarland vom 22.11.2004 zu erwähnen, wonach **Pauschalangebote mit Schwerpunkt „Wellnessangebot“** in ihrer Gesamtheit **umsatzsteuerpflichtig** sind, auch wenn ärztliche Leistungen enthalten sind.

5. Wegfall der Steuerbefreiung einzelner Krankenhausleistungen

Der für Krankenhäuser bedeutende **Abschnitt 100 der Umsatzsteuerrichtlinien** wurde umfassend geändert. Eine wesentliche Neuerung ist, daß Leistungen der Krankenhäuser dann **nicht umsatzsteuerfrei** sind, wenn **vergleichbare Leistungen nach § 4 Nr. 14 UStG** (Ärzte und andere Heilberufe) auch **nicht steuerbefreit** sind (Abschnitt 100 Abs. 1 Satz 3 UStR 2005). Daraus ergibt sich, daß (indirekt) auch der Abschnitt 91 a UStR 2005, der den Umfang der Steuerbefreiung bei Ärzten regelt, für Krankenhäuser relevant ist. Nach Abschnitt 91 a UStR 2005 sind Leistungen der Ärzte „steuerfrei, wenn sie der medizinischen Behandlung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dienen“ (EuGH-Urteil vom 14.09.2000). 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). Nicht steuerbefreit sind nach Abschnitt 91 a Abs. 3 UStR 2005 insbesondere schriftstellerische und Vortragstätigkeiten, bestimmte Gutachten (vgl. hierzu das BMF-Schreiben vom 08.11.2001, BStBl I S. 826) sowie ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann sein, daß die Krankenversicherungen die Kosten regelmäßig nicht übernehmen. Tendenziell bedeutet dies, daß künftig gegebenenfalls auch andere medizinisch nicht erforderliche Leistungen, z.B. Sterilisationen u.ä. Leistungen, von den Finanzbehörden als steuerpflichtige Leistungen betrachtet werden können.

Da diese Leistungen regelmäßig nicht im Rahmen eines Zweckbetriebes, sondern im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erbracht werden, unterliegen sie dem Regelsteuersatz von derzeit 16 %.

6. Wegfall der Steuerbefreiung für einzelne „eng verbundene Umsätze“

In Abschnitt 100 Abs. 2 UStR 2005 sind wie bisher die Umsätze enthalten, die von der Finanzverwaltung stets als eng verbunden angesehen werden. **Es entfallen von den bisher angeführten Leistungen** die Ziffern 4 bis 6 des Abschnitts 100 Abs. 2 UStR 2000. Dabei handelt es sich um folgende Umsätze:

- Lieferung zusätzlicher Getränke für Patienten und Heimbewohner (bisher Abschnitt 100 Abs. 2 Ziffer 4 UStR 2000)
- Leistungen an das Personal (Unterkunft, Beköstigung, Medikamentenabgabe; bisher Abschnitt 100 Abs. 2 Ziffer 5 UStR 2000)

- Überlassung von Fernsprechanlagen an Patienten, Besucher, Personal und Heimbewohner (bisher Abschnitt 100 Abs. 2 Ziffer 6 UStR 2000; Verkauf von Kopfhörern bereits bisher steuerpflichtig).

Die Auflistung in Abschnitt 100 Abs. 2 UStR 2005 ist allerdings nicht abschließend. Demzufolge kann aus der Streichung der bisherigen Nrn. 4 bis 6 unseres Erachtens nicht zwingend die Steuerpflicht dieser Umsätze gefolgert werden. Einzelne Finanzämter teilen zwischenzeitlich unsere Auffassung, daß die Lieferung zusätzlicher Getränke an die Heimbewohner und Patienten weiterhin steuerfrei bleibt. Denn wir haben argumentiert, die Streichung von Abschnitt 100 Abs. 2 Nr. 4 UStR 2000 bedeute nur, daß diese Umsätze nicht mehr *expressis verbis* als steuerfrei gelten. Sie erfüllen aber nach wie vor die allgemeine Definition eines eng mit dem Betrieb eines Krankenhauses verbundenen Umsatzes gemäß Abschnitt 100 Abs. 1 UStR 2005.

Die Deutsche Krankenhausgesellschaft möchte insbesondere im Hinblick auf die Umsatzsteuerpflicht der Überlassung von Fernsprechanlagen nochmals beim Finanzministerium intervenieren, da das Finanzgericht Köln mit rechtskräftigem Urteil vom 01.02.2001 diese Leistungen als umsatzsteuerfrei beurteilt hat.

Für den Bereich der Personalbeköstigung steht derzeit noch eine gerichtliche Entscheidung aus. Nach einem Urteil des Finanzgerichts Köln vom 31.03.2004 ist die Verpflegung von Medizinstudenten ein eng verbundener Umsatz. Gegen dieses Urteil wurde jedoch Revision eingelegt. Nach einer endgültigen höchstrichterlichen Entscheidung kann dieses Urteil Auswirkungen auf die Umsatzsteuerrichtlinien zeigen.

Die bisher angewandte Verfügung der OFD Hannover vom 21.10.1998 verlor zum 01.01.2005 ihre Gültigkeit.

7. Steuerpflicht von Medikamentenlieferungen

Darüber hinaus ergeben sich insbesondere bei der **Abgabe von Medikamenten** weitere **steuerpflichtige** Umsätze. Dies betrifft u.a.

- die Lieferung von Arzneimitteln an das Personal oder Besucher (Abschnitt 100 Abs. 3 Ziffer 2, 1. Halbsatz UStR 2005)
- die Abgabe von Medikamenten gegen gesondertes Entgelt an ehemals stationäre oder ambulante Patienten zur Überbrückung (Abschnitt 100 Abs. 3 Ziffer 2, 2. Halbsatz UStR 2005)
- entgeltliche Medikamentenlieferungen an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, an Institutsambulanzen und an öffentliche Apotheken, soweit es sich nicht um nicht steuerbare Innenumsätze handelt (Abschnitt 100 Abs. 3 Ziffer 3 UStR 2005)
- 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. Dies betrifft u.a. auch die Abgabe von Zytostatika (Abschnitt 100 Abs. 3 Ziffer 4 UStR 2005).

8. Cateringleistungen

Neu geregelt wurde auch in Abschnitt 25 a UStR 2005 die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle. Danach sind **Cateringleistungen** mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, wenn der Caterer vor Ort keine Serviceleistungen gegenüber den Patienten erbringt. Allerdings zählen als solche Leistungen bereits das Reinigen von Geschirr und Besteck.