

Umsatzsteuerliche Brennpunkte bei Ärzten

Bereits im Februar haben wir in unserer Ausgabe des Ärztebriefes das Thema der Umsatzsteuer behandelt - dieser Ärztebrief hatte den umsatzsteuerlichen Check-Up am Anfang eines Jahres zum Thema.

Da die Umsatzsteuer immer wieder Probleme im laufenden Tagesgeschäft aufwirft und auch von Betriebsprüfungen vermehrt aufgegriffen wird, möchten wir Ihnen in dieser Ausgabe nochmals einige aktuelle umsatzsteuerliche Problemfelder vorstellen.

Kleinunternehmerregelung

Auch wenn Sie beim Lesen unserer weiteren Beiträge eine potenzielle umsatzsteuerliche Gefahr für sich ausmachen, möchten wir eines vorwegnehmen: Eine Steuerpflicht tritt grundsätzlich nicht ein, wenn der betroffene Arzt ein sogenannter Kleinunternehmer ist. Voraussetzung hierfür ist, dass die maßgeblichen umsatzsteuerpflichtigen Umsätze im Vorjahr 17.500,00 Euro nicht überschritten haben und im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000,00 Euro betragen werden. Sind also die jährli-

chen umsatzsteuerpflichtigen Umsätze immer geringer als 17.500,00 Euro, ist trotz grundsätzlich bestehender Umsatzsteuerpflicht eine Umsatzsteuer nicht zu entrichten. Die umsatzsteuerfreien Umsätze bleiben bei dieser Berechnung unberücksichtigt. Sie dürfen in Ihren Rechnungen allerdings dann auch keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

Umsatzsteuerlicher Fallstrick bei Praxisverkauf

Das Thema Umsatzsteuer wurde bei einer Praxisveräußerung regelmäßig nicht als Gefahrenquelle wahrgenommen. Bisher war dies auch vergleichsweise unproblematisch, da die meisten Leistungen von Ärzten umsatzsteuerfrei sind. Zu diesen steuerfreien Leistungen gehörten auch der Verkauf von beweglichen Geräten sowie der Verkauf der KV-Zulassung oder des Praxiswertes. Seit dem 08.06.2011 sollte jedoch bei Verkauf eines weiteren (immateriellen) Praxiswertes ein gesondertes Augenmerk auf die umsatzsteuerliche Behandlung des Verkaufs gerichtet werden. Hier gilt es, zwei Varianten zu unterscheiden:

Veräußert ein Arzt seine gesamte Praxis oder bringt er diese vollständig in eine Berufsausübungsgemeinschaft



ein, handelt es sich um eine sogenannte Geschäftsveräußerung im Ganzen, die wie bisher keine Umsatzsteuer auslöst.

Problematisch wird es jedoch, wenn ein Praxiswert (mit oder ohne eine KV-Zulassung) außerhalb einer vollständigen Praxisübertragung (oder des Verkaufs eines gesondert geführten Standorts einer BAG) entgeltlich übertragen wird. Galt bisher, dass auch dieser Verkauf umsatzsteuerfrei war, hat der Europäische Gerichtshof nun entschieden, dass eine Steuerfreiheit hierfür nicht mehr in Betracht kommt. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Sichtweise angeschlossen. Als Folge hieraus kann diese Veräußerung nun zu einer Umsatzsteuerpflicht führen.

Beispiel

Dr. A (60 Jahre) ist Inhaber einer vertrags- und privatärztlichen Einzelpraxis und erzielt daneben Einnahmen aus einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung in Höhe von 55.000,00 Euro pro Jahr. Er plant die Übertragung seiner vertragsärztlichen Tätigkeit auf eine MVZ-GbR, um dort als angestellter Arzt tätig zu werden. Hierfür erhält er als Gegenleistung einen 10%igen Anteil an der MVZ-GbR. Seine umfangreiche privatärztliche Tätigkeit setzt er mit eigenen Geräten und Personal weiter auf eigene Rechnung fort.

Folge

Da der Arzt nicht seine gesamte Praxis auf die MVZ-GbR überträgt, stellt die Übertragung des „kassenärztlichen Praxiswertes“ eine steuerpflichtige Leistung dar. Der Verkauf unterliegt somit einer 19%igen Umsatzsteuer, da der Arzt aufgrund seiner umsatzsteuerpflichtigen Vermietung kein Kleinunternehmer ist. Sollte er die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen können, wäre der Vorgang umsatzsteuerfrei. Aus diesem Beispiel ist ersichtlich, dass die Gefahren einer Umsatzsteuerpflicht bei einem Praxisverkauf stets im Auge behalten werden müssen. Denn eine nachträglich festgestellte Umsatzsteuerpflicht führt für den Arzt zu einer Nacherhebung der Umsatzsteuer

und somit zu einer direkten Erlösminderung.

Allgemeine umsatzsteuerliche Risiken

Stets umsatzsteuerfrei sind **Heilbehandlungen** im Bereich der Humanmedizin. Hierbei handelt es sich um Tätigkeiten, die zum Zweck der **Vorbeugung, Diagnose, Behandlung** und, soweit möglich, der **Heilung** von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden. Die von der Umsatzsteuer befreiten Leistungen müssen dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen. Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o. a.) und wer sie in der Praxis erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt). Heilberufliche Leistungen sind somit nur umsatzsteuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Ärzte unterliegen daher nur in Einzelfällen umsatzsteuerlichen Problemstellungen.

Einige Ausnahmen sollten hierbei jedoch dennoch beachtet werden. Erstellen Ärzte **Gutachten** oder halten **Vorträge**, so können diese im Einzelfall Umsatzsteuer auslösen. Nicht von der Umsatzsteuer befreit sind auch ärztliche Leistungen, soweit **kein therapeutisches Ziel** im Vordergrund steht. Das trifft insbesondere für „Schönheitsoperationen“ und Leistungen der „Wellness“ zu. Gerade bei ästhetisch-plastischen Leistungen gehen die Finanzämter dann von einer Umsatzsteuerpflicht aus, wenn die Kosten regelmäßig nicht durch Krankenversicherungen übernommen werden.

Auch **Präventionsleistungen** i.S.d. § 20 SGB V können im Einzelfall Umsatzsteuer auslösen. Zu den Primärpräventionen gehören unter anderem:

- Reduzierung von Bewegungsmangel durch gesundheitssportliche Aktivität
- Vermeidung von Mangel- und Fehlernährung

- Förderung von Stressbewältigungskompetenzen
- Förderung von Entspannung
- Gesundheitsgerechter Umgang mit Alkohol/
Reduzierung des Alkoholkonsums

Ärzte, die demnach Leistungen anbieten, die die vorgenannten Risiken präventiv behandeln, sollten sich vorher über die umsatzsteuerlichen Risiken informieren. Hiervon betroffen sein können beispielsweise Allgemeinmediziner, Psychotherapeuten, Kinderärzte oder Orthopäden.

Umsatzsteuerrisiken bei Zahnärzten – auch im Hinblick auf die neue GOZ

Auch ein Zahnarzt erbringt grundsätzlich umsatzsteuerfreie Leistungen, da auch diese unter die sogenannten Heilbehandlungen fallen.

Bei Zahnärzten sind Leistungen der Zahnästhetik wie z. B. **Bleaching**, Versorgung gesunder Frontzähne mit **Veneers** aus kosmetischen Gründen usw. jedoch mit 19% umsatzsteuerpflichtig, da sie nicht primär der Heilung von Krankheiten dienen. Die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen, anderen Waren der Zahnprothetik sowie kieferorthopädischen Apparaten und Vorrichtungen sind ebenfalls nicht umsatzsteuerbefreit (Stichwort: „**Eigenlabor**“). Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen (z. B. einem angestellten Zahntechniker) durchgeführt werden. Eigenlaborleistungen unterliegen allerdings einem ermäßigten Steuersatz von 7%. Nach der Neufassung des § 2 Absatz 3 Satz 1 der GOZ 2012 müssen nunmehr sämtliche Verlangensleistungen und ihre Vergütung in einem Heil- und Kostenplan schriftlich vereinbart werden. Diese Änderung könnte grundsätzlich neue umsatzsteuerliche Probleme zwischen den Ärzten und der Finanzverwaltung aufwerfen.

Verlangensleistungen sind Leistungen, die über das Maß einer zahnmedizinisch notwendigen zahnärztlichen Versorgung hinausgehen; sie dürfen nur berechnet werden, wenn sie auf Verlangen des Zahlungspflichtigen erbracht worden sind. Solche Leistungen sind z. B. Leistungen, die ausschließlich kosmetischen Zwecken dienen oder aus anderen Gründen nicht zu Heilzwecken erbracht werden. Nicht unter diese Kategorie fallen Leistungen, die ästhetisch und zugleich zahnmedizinisch veranlasst sind, selbst dann, wenn der ästhetischen Motivation ein besonderes Gewicht zukommt. Unterliegen Verlangensleistungen also der Umsatzsteuer?

Diese Frage lässt sich leider nicht pauschal und derzeit auch nicht abschließend beantworten. Die Übernahme der Kosten durch die Krankenkasse ist zwar ein Indiz für die Umsatzsteuerfreiheit der

zahnärztlichen Leistungen, aber aus der fehlenden Kostenübernahme lässt sich nicht automatisch auf die Umsatzsteuerpflicht schließen. Ein gutes Beispiel hierfür ist die **professionelle Zahnreinigung (PZR)** als wissenschaftlich anerkannter Teil der zahnärztlichen Prophylaxe. Die PZR ist von der Umsatzsteuer befreit.

Des Weiteren stellt sich die Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung solcher Leistungen, die zwar einer medizinischen Notwendigkeit entspringen, die aber im Rahmen der Gesamtmaßnahme letztendlich auch eine ästhetische Motivation beinhalten. Die einheitliche Leistung einer kieferorthopädischen Behandlung lässt sich im Umsatzsteuerrecht unseres Erachtens auch nicht künstlich in zwei Teile aufspalten, in eine umsatzsteuerfreie Leistung „Heilbehandlung“ und eine umsatzsteuerpflichtige Leistung „Ästhetik“. Der Patient erhält hierbei vielmehr eine einheitliche Leistung. Es ist jedoch zu befürchten, dass die Finanzverwaltung dies anders sieht.

Bei **Leistungen aus Gründen der Zahnästhetik**, bei denen die ästhetische Motivation eine wesentliche Rolle spielt, sollte der Zahnarzt daher unbedingt seinen Steuerberater ansprechen und gegebenenfalls bereits - soweit möglich und umsetzbar - die Umsatzsteuerbelastung in seine Honorargestaltung mit einkalkulieren.

Allerdings sollte auf keinen Fall in den Rechnungen Umsatzsteuer ausgewiesen werden, denn es gilt: Wer in einer Rechnung Umsatzsteuer ausweist, schuldet diese dem Finanzamt unabhängig davon, ob die Leistung von der Umsatzsteuer befreit gewesen wäre.

Umsatzsteuer bei Physiotherapeuten

Grundsätzlich sind auch Leistungen von Physiotherapeuten umsatzsteuerbefreit. Bezüglich der Umsatzsteuerbefreiung hat die Finanzverwaltung jedoch ihre Auffassung zuungunsten der Physiotherapeuten und auch ähnlichen Heilfachberufen verschärft. Sie will deren Leistungen zukünftig nur noch dann als steuerfreie Heilbehandlungen anerkennen, wenn für die konkrete Einzelmaßnahme eine ärztliche Verordnung vorliegt.

Bei sogenannten Anschlussbehandlungen vertrat die Finanzverwaltung bisher die Auffassung, dass diese als steuerfreie Heilbehandlungen anzusehen seien, sofern für die Erstbehandlung eine ärztliche Verordnung vorlag. In diesem Fall sollte es sich dann bei den Anschlussbehandlungen zu diesen Leistungen um steuerfreie Leistungen handeln. Nun wird eine Anschlussbehandlung vom Finanzamt aber nicht mehr bereits deshalb als Heilbehandlung anerkannt, weil die Erstbehandlung ärztlich verordnet wurde. Es bedarf einer erneuten Verordnung.



Die Steuerbefreiung kommt für physiotherapeutische Leistungen demnach – nach Auffassung der Finanzverwaltung - nur noch dann in Betracht, wenn sie aufgrund ärztlicher Anordnung oder im Rahmen einer genehmigten Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme erbracht werden. Hierzu gehören auch Behandlungen, für die die Patienten die Kosten selbst tragen, wenn diese nicht ärztlich verordnet wurden.

Die Ansicht der Finanzverwaltung teilen wir grundsätzlich nicht vollumfänglich, sondern sind der Ansicht, dass hier weiter im Einzelfall differenziert werden muss. Dennoch sollten Physiotherapeuten die Hilfe eines Steuerberaters in Anspruch nehmen, um ein rechtssicheres Vorgehen zu ermöglichen. Zumindest im Fall eines Physiotherapeuten, der über eine gegenständlich **beschränkte Heilpraktikererlaubnis** für den Bereich der Physiotherapie verfügt und damit zur selbständigen Erstdiagnose befähigt ist, werden voraussichtlich Ausnahmen gelten. Der Physiotherapeut mit sektoraler Heilpraktikererlaubnis bedarf nämlich dem Grundsatz nach keiner vorangegangenen ärztlichen Verordnung. Notwendig wäre dann aber eine saubere Dokumentation der Diagnose und des therapeutischen Ziels der Behandlung. Zu diesem Sonderfall hat sich die Finanzverwaltung jedoch noch nicht positioniert, so dass auch hier im Einzelfall ein Steuerberater zu Rate gezogen werden sollte. Sprechen Sie uns hierzu gerne an.

Steuersatz

Kommt man zu dem Ergebnis, dass manche Leistungen eines Physiotherapeuten umsatzsteuerpflichtig sind, stellt sich im Anschluss die Frage nach der Höhe des Steuersatzes (7% oder 19%). **Heilmassagen und Heilgymnastik** unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Reine **Wellness-Behandlungen** wie z. B. Thai-Massagen, Hot Stone oder Lomi-Lomi, Fitnessmassagen und andere nicht verordnungsfähige Leistungen (z. B. Ganzkörpermassagen, Maßnahmen, die der Veränderung der Körperform oder dem Fitnesstraining dienen) fallen

dagegen nicht unter die Vorschrift. Sie unterliegen dem Regelsteuersatz von **19%**, da sie bereits dem Grunde nach keine Heilmittel darstellen. Die steuerpflichtigen Leistungen, die typischerweise von Physiotherapeuten oder staatlich geprüften Masseuren erbracht werden und von den Krankenkassen grundsätzlich als Heilmittel anerkannt sind, unterliegen somit – mit Ausnahme der vorgenannten Wellnessbehandlungen - dem ermäßigten Steuersatz. Hierzu gehören auch die Aufwendungen, die von den Krankenkassen nach

§ 20 SGB V bezuschusst werden.

Physiotherapeuten, die Leistungen erbringen, bei denen die Abgrenzung zwischen Wellness und Heilmittel nicht eindeutig ist, sollten grundsätzlich mit ihrem Steuerberater das weitere Vorgehen abstimmen, da die Abgrenzungen hier auch durch die Finanzverwaltung noch nicht eindeutig geregelt sind.

Neues aus unserer Kanzlei

Im nächsten Quartal bieten wir die folgenden Seminare für Sie an:

24.10.2012 „Praxisabgabe – aktuelle Nachfolgestrategien für Einzelpraxen“ (Krefeld)

Die Abgabe Ihrer Praxis muss gut vorbereitet sein. Je früher Sie sich mit der Praxisübergabe auseinandersetzen, desto geringer ist der Termin- und Entscheidungsdruck. Wir unterstützen Sie bei Ihrem Vorhaben mit unserem Wissen und geben Ihnen hilfreiche Tipps für die Umsetzung.

21.11.2012 „Die Praxisabgabe“ (Köln)

in Zusammenarbeit mit Marschollek, Lautenschläger und Partner (MLP)

28.11.2012 „Gründung von Arztpraxen – Was ist zu beachten?“ (Köln)

in Zusammenarbeit mit MLP

Wenn Sie mehr zu diesen Seminaren erfahren möchten, sprechen Sie uns an.

Impressum

Herausgeber

VPmed Steuerberatungsgesellschaft mbH
Uerdinger Straße 202, 47799 Krefeld
Telefon: 021 51 / 853 9400 • Telefax: 021 51 / 853 9499
Internet: www.vpmed.de • E-Mail: info@vpmed.de

Redaktion

Thomas Karch, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Erscheinungsweise

Der Ärztebrief erscheint 6 × im Jahr.

Layout

DIE FISCHER Werbeagentur • www.die-fischer.net

Druck, Auflage, Stand

Berk Druck, 120 Stück, August 2012
Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Ärztebrief.
Wenn Sie den Ärztebrief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an info@vpmed.de.