

## Neuere Entwicklungen zur Umsatzsteuerfreiheit für Anästhesisten



Während im Bereich der Gewerbesteuer Ruhe herrscht, tut sich im Bereich der Umsatzsteuer doch einiges. Der Bundesfinanzhof hat sich durch Urteil vom 18.03.2015, Az.: XI R 15/11, zur Frage der Umsatzsteuerfreiheit von Überlassung von OP-Räumen an Operateure geäußert, allerdings den Marktteilnehmern Steine statt Brot gegeben. Denn er hat nicht entschieden, sondern den Rechtsstreit an das Finanzgericht zurückgewiesen, damit das Finanzgericht den Sachverhalt weiter aufklärt und auch die Voraussetzungen einer weiteren Steuerbefreiungsvorschrift prüft, die es gar nicht als möglich in Betracht gezogen hat.

### Wie ist die gesetzliche Lage

Im Umsatzsteuergesetz unter § 4 Nr. 14 werden Heilbehandlungsleistungen sowie Krankenhausleistungen unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei gestellt.

### Umsatzsteuerfreistellung für ambulante Heilbehandlungen

#### Nr. 14 Buchstabe a) lautet wie folgt:

„Umsatzsteuerfrei sind 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.“

#### In Nr. 14 Buchstabe b) heißt es:

„Umsatzsteuerfrei sind Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbe-

handlungen einschließlich 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 § 105 des SGB V,

**bb)** Zentren für die ärztliche Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V teilnehmen oder für die die Regelung nach § 115 des 5. Buches SGB gilt.“

Die Befreiungen unter den folgenden Doppelbuchstaben sind für die hier interessierenden Fragen nicht so relevant.

Darüber hinaus werden unter **Buchstabe d)**

Leistungen von Apparate- und Laborgemeinschaften, die für die Mitglieder dieser Gemeinschaften erbracht werden, steuerfrei gestellt und unter **Buchstabe e)** werden infektionshygienische Leistungen eines Arztes oder einer Hygienefachkraft von der Umsatzsteuer befreit.

Daneben muss man aber stets den Artikel 132 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Auge haben. Hier die Absätze 1 und die **Buchstaben b)** und **c)**. Diese lauten:

**Bei Buchstabe c):**

„Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von den betreffenden

Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden“ und

der **Buchstabe b)** lautet:

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

Inzwischen ist durch ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs geklärt, dass die Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 **Buchstabe b)** und **c)** der Mehrwertsteuersystemrichtlinien nicht vollständig in deutsches Recht umgesetzt ist. Wenn also nach deutschem Recht eine Umsatzsteuerbefreiung nicht gegeben ist, so muss man im Rahmen der Beurteilung der Umsatzsteuerfreiheit von ärztlichen Leistungen stets noch prüfen, ob nach den Voraussetzungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie die Leistungen umsatzsteuerfrei sind. Der BFH hat in dem obigen Urteil auch festgestellt, dass ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH nicht notwendig ist, weil feststeht, dass die Umsatzsteuerbefreiung für die medizinischen Leistungen nicht vollständig in deutsches Recht umgesetzt wurde.

## Auswirkungen des Urteils für die Praxis

Das oben genannte Urteil enthält trotz fehlender Entscheidung in der Sache zahlreiche Hinweise, wie die Umsatzsteuerfreiheit von anästhesiologischen Leistungen rechtssicher „ausgeweitet“ werden kann.

### Zum Verständnis vielleicht kurz der Sachverhalt:

Eine Anästhesistin betrieb ein OP-Zentrum. In diesem OP-Zentrum nahmen andere Ärzte Eingriffe vor, bei denen die Anästhesistin die Anästhesien machte. Die Operateure zahlten einen Teil ihres Entgeltes an die Anästhesistin aus.

Das Finanzamt behandelte den Teil der Vergütung, den die Anästhesistin von den Operateuren erhielt, als umsatzsteuerpflichtig, weil das Finanzamt der Auffassung war, dass die Zur-Verfügung-Stellung von Räumen und Sachmitteln keine Heilbehandlung im Sinne des § 4 Nr. 14 a) darstellt.

Diesem Schluss ist der Bundesfinanzhof in dieser Schärfe nicht gefolgt, sondern hat folgende Gesichtspunkte beleuchtet, die für eine Umsatzsteuerfreiheit sprechen könnten.

### Anästhesie und Operation eine einheitliche Leistung?

Zunächst einmal muss man beachten, dass § 4 Nr. 14 a), der für den ambulanten Bereich gilt, nur Heilbehandlungen von der Umsatzsteuer freistellt, das sind Leistungen, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, der Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen dienen. Weiter ist zu beachten, dass § 4 Nr. 14 **Buchstabe a)** anders als § 4 Nr. 14 **Buchstabe b)** die sogenannten „eng verbundenen Umsätze“ nicht von der Umsatzsteuer befreit. Gleiches gilt auch für die Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Art. 132 Abs. 1 **Buchstabe c)**, der für die Ausübung des Arztberufes oder des ärztlichen Berufes gilt, befreit ebenfalls nicht damit „eng verbundene Umsätze“; Art. 132 Abs. 1 **Buchstabe b)**, der sich auf den stationären Bereich

bezieht, befreit aber damit „eng verbundene Umsätze“.

Für den vorliegenden Fall war im Rahmen der Anwendung von § 4 Nr. 14 a) zunächst zu entscheiden, ob bei den handelnden Personen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorlag, es muss sich um Ärzte handeln. Das war der Fall.

Sodann wechselt der Bundesfinanzhof die Sichtweise und sagt, weiter muss geklärt werden, ob aus Sicht des Patienten eine einheitliche Leistung vorliegt. Eine einheitliche Leistung liege dann vor, wenn es eine Haupt- und eine Nebenleistung gibt, eine einheitliche Leistung liegt aber auch dann vor, wenn zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Leistungsempfänger so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbar wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung – aus der maßgeblichen Sicht eines Durchschnittsverbrauchers – wirklichkeitsfremd wäre.

Nun liegt es wohl auf der Hand, dass aus der Sicht eines Patienten die Narkose und die Operationsleistung einen einheitlichen untrennabaren Vorgang darstellen. Es ist kaum denkbar – so zumindest die Auffassung des Autors dieses Beitrages –, dass ein Patient eine ambulante Operation in eine anästhesiologische Leistung nebst Überlassung von OP-Räumen und eine davon getrennt zu beurteilende Operationsleistung des operierenden Facharztes aufspaltet. Aus Sicht eines durchschnittlichen Verbrauchers dürfte das eine untrennbare einheitliche Leistung darstellen.

Der BFH konnte sich aber zu dieser Entscheidung nicht durchringen, sondern hat dem Finanzgericht aufgegeben, zur Beurteilung dieser Frage zu klären, wie die Vertragsbeziehungen zwischen der Anästhesistin, den jeweiligen Operateuren sowie die Vertragsbeziehungen zwischen diesen beiden und den Patienten ausgestaltet waren.

### Gestaltungshinweis:

Hier ergibt sich dann auch schon der erste Gestaltungshinweis für die Zu-

kunft. Wenn man derartige Leistungen erbringt, muss man mit dem Patienten einen Vertrag über eine einheitliche Leistung, nämlich Operation in den Operationsräumen nebst Anästhesieleistung abschließen, in dem sich beide, der Anästhesist wie auch der Operateur verpflichten, diese Leistung als einheitliche Leistung zu erbringen. Damit dürfte man, wenn die Verträge so ausgestaltet sind, relativ sicher im Bereich der Umsatzsteuerfreiheit liegen.

Nicht anwendbar ist im vorliegenden Fall eine Umsatzsteuerbefreiung aufgrund mit der Operationsleistung eng verbundener Umsätze, denn weder Art. 132 Abs. 1 **Buchstabe c)** der Mehrwertsteuersystemrichtlinie noch § 4 Nr. 14 **Buchstabe a)** des Umsatzsteuergesetzes sehen für den ambulanten Bereich das Tatbestandsmerkmal der „damit eng verbundenen Umsätze“ vor.

### Weiter vom Finanzgericht über-sehener Gesichtspunkt

Dieses Tatbestandsmerkmal sieht der Bundesfinanzhof aber bei den stationären Leistungen als gegeben an. Nach der für die Streitjahre (bis 2004) geltenden Gesetzesfassung, nämlich in § 4 Nr. 16 **Buchstabe c)** Umsatzsteuergesetz waren umsatzsteuerbefreit auch Leistungen, die „... andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, Diagnostik oder Befunderhebung, die unter ärztlicher Aufsicht erbracht werden und mindestens 40% der Leistungen den... gesetzlich versicherten ... Personen“ zugutegekommen sind. Diese Tatbestandsmerkmale gelten heute nicht mehr, für den stationären Bereich gilt nunmehr § 4 Nr. 14 **Buchstabe b)**, wie oben dargestellt.

### Gestaltungshinweis:

Auch hier geben sich Anhaltspunkte für die Lösung im Sinne der Anästhesisten, derartige Leistungen umsatzsteuerfrei zu halten.

An dieser Stelle ist wichtig darauf hinzuweisen, dass die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 **Buchstabe b)** enger ist als die Umsatzsteuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Nr. 1 **Buchstabe b)** Mehrwertsteuersystemrichtlinie, so dass,

wenn eine Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 b) nicht gegeben ist, immer noch Art. 132 Abs. 1 Nr. 1 **Buchstabe b)** möglicherweise unmittelbar angewandt werden kann.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um ein OP-Zentrum. Dieses OP-Zentrum könnte unter das Tatbestandsmerkmal von § 4 Nr. 14 **Buchstabe b)** und **Buchstabe d)** fallen. Dort heißt es:

„Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und Diagnostik oder Befunderhebung, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 des SGB V teilnehmen oder für die die Regelungen nach § 115 SGB V gelten ...“

Der BFH hat in seinem Urteil angedeutet, dass dieses OP-Zentrum eine andere Einrichtung ärztlicher Heilbehandlung nach § 4 Nr. 16 c) UStG alter Fassung sein könnte. Für den derzeit geltenden Wortlaut könnte es ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlung sein. Da hier Operationen nach dem AOP-Vertrag durchgeführt werden, wird man das Tatbestandsmerkmal Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 SGB V wohl auch bejahen können.

Aber auch hier hat der BFH nicht entschieden, sondern dem Finanzgericht aufgegeben, zu klären, ob dieses ambulante OP-Zentrum ein Zentrum für ärztliche Heilbehandlungen ist, welches an der vertragsärztlichen Versorgung teilnimmt.

Wenn man jetzt davon ausgeht, dass das Finanzgericht feststellt, dass die Leistungen nach dem OP-Vertrag grundsätzlich von zugelassenen Leistungserbringern gemäß § 95 des SGB V (Neue Gesetzesfassung) erbracht werden, spricht eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass auch für dieses OP-Zentrum die Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 **Buchstabe b)**, Unterbuchstabe bb) gegeben ist. Also auch an dieser Stelle kann man für die Gestaltungsberatung und vor allen Dingen für die Abwehrberatung im Rahmen einer Betriebsprüfung, darauf abstellen, dass derartige Leistungen ja nach dem AOP-Vertrag im Rahmen der ambulanten ärztlichen Versorgung erbracht werden.

## Besonderheiten der Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Ergänzend weise ich noch darauf hin, dass Art. 132 Abs. 1 **Buchstabe b)** der Mehrwertsteuersystemrichtlinie für die Befreiung von Krankenhausbehandlung und ärztlichen Heilbehandlungen darauf abstellt, dass diese entweder von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden oder

„unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für die Einzeleinrichtung in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlungen und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden.“

Die Voraussetzung ist also hier, dass wir es mit einer Leistung zu tun haben, die mit den Leistungen von öffentlichen Einrichtungen in „sozialer Hinsicht vergleichbar“ sind. Es muss sich um eine „ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung“ handeln.

Beide Tatbestandsmerkmale werden durch den Bundesfinanzhof weit ausgelegt. Es gilt der Grundsatz, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich rechtsformneutral ist und dass die Umsatzsteuer auch keine Leistungserbringer bevorzugen oder Benachteiligen darf. Daraus folgert der Bundesfinanzhof, dass es für die Umsatzsteuerbefreiung von Heilbehandlungen beziehungsweise Krankenhausleistungen nicht darauf ankommen kann, ob dies durch Träger der öffentlichen Hand erbracht werden oder durch private Träger. Denn dann würde sich die Umsatzsteuer diskriminierend auswirken. Das gerade soll nicht sein. Das stellt auch der Europäische Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung fest, die Umsatzsteuer darf bestimmte Leistungserbringer oder bestimmte Rechtsformen der Leistungserbringer nicht benachteiligen.

Das hilft in der Praxis aber nicht immer weiter, weil der Begriff „in sozialer Hinsicht vergleichbar“ und auch der Begriff „ordnungsgemäß anerkannt“ sehr schwammig sind und zahlreiche Interpretationen zulassen.

Das besprochene Urteil des Bundesfinanzhofes, aber auch einige Urteile der Finanzgerichte deuten aber darauf hin, dass man hier sehr, sehr großzügig ist und dass eine ordnungsgemäße Anerkennung bei privaten Betreibern schon dann gegeben ist, wenn sie grundsätzlich auch Patienten behandelt, deren Behandlungskosten von Kostenträgern der öffentlichen Hand (Krankenkassen und Beihilfepatienten) getragen werden. In den Urteilen, die hier zur Debatte stehen, hatten wir jedenfalls Anteile von Leistungserbringung zwischen 40 und 60%.

Die Zahl 40% lehnt sich an die frühere Regelung in § 4 Nr. 16 **Buchstabe c)** an, wo 40% der Leistungen an gesetzlich Versicherte und vergleichbare Personen erbracht werden müssen.

In der Praxis wird diskutiert, ob eine Prozentzahl Patienten aus dem Bereich der gesetzlich Versicherten beziehungsweise der Beihilfeberechtigten vorhanden sein muss, damit man von einer „ordnungsgemäßen Anerkennung“ und/oder „in sozialer Hinsicht vergleichbaren“ Leistungen sprechen kann. In allen Urteilen findet sich zumindest als Hilfsbegründung, dass auch in gewissem Umfang derartige Patienten behandelt worden seien und dass auch deswegen die soziale Vergleichbarkeit gegeben sei und jedenfalls in der Kostenübernahme durch die genannten Kostenträger eine ordnungsgemäße Anerkennung zu sehen ist.

## Schlußbemerkung

**Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die jüngsten Urteile des Bundesfinanzhofs und zahlreiche Urteile der Finanzgerichte das Risiko, dass Anästhesisten mit ihren Leistungen umsatzsteuerpflichtig werden, deutlich entschärft haben.**

**Nach Auffassung des Unterzeichners geht die Tendenz der obergerichtlichen Rechtsprechung eindeutig dahin, auch neuere Versorgungsformen durch großzügige Auslegung des Gesetzes von der Umsatzsteuerfreiheit profitieren zu lassen und tendenziell die eher enge Auslegung der Finanzverwaltung nicht zu tolerieren.**

## Korrespondenzadresse

### Dietmar Sedlaczek

Fachanwalt für Medizinrecht  
Richter am Finanzgericht a.D.  
Partner der metax

SPS Swinger Prüllage Sedlaczek  
Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Bayerischer Platz 1  
10779 Berlin, Deutschland  
Tel.: 030 3198704-0  
Fax: 030 3198704-40  
E-Mail: info@sps-steuerrecht.de

## Steuerliche Erstberatung für BDA-Mitglieder zu Sonderkonditionen

Der Anästhesist ist bei seiner beruflichen Tätigkeit oft nicht nur mit rechtlichen, sondern auch mit steuerlichen Fragestellungen konfrontiert:

- Sind medizinisch nicht indizierte Eingriffe umsatzsteuerpflichtig?
- Sind Abfindungen aus dem Arbeitsverhältnis zu versteuern?
- Führt die Anstellung von Ärzten zur Gewerbesteuerpflicht?
- Welche steuerlichen Aspekte sind bei einer Praxisveräußerung zu beachten?
- Unterliegen Liquidationserlöse aus Wahlleistungen für den angestellten Chefarzt der Lohnsteuer?
- Wie sind Einkünfte als Honorararzt zu versteuern?
- ...

Mit solchen sehr ärztespezifischen Fragestellungen sind Steuerberater in der Praxis eher selten beschäftigt.

Um unseren Mitgliedern auch bei der steuerlichen Beratung eine erstklassige Expertise zukommen zu lassen, hat der BDA ab dem 01.01.2013 einen Kooperationsvertrag mit der METAX-Steuerberatungsgesellschaft abgeschlossen. Die METAX ist ein Verbund unabhängiger Steuerberater aus ganz Deutschland, die sich auf die Steuerberatung von Ärzten sowie Heil- und Pflegeberufen spezialisiert haben und somit über das fachliche Know-how verfügen, um unsere Mitglieder kompetent zu beraten.

### Hohe Fachexpertise für geringes Honorar!

Die Partner der METAX beantworten die Anfragen der BDA-Mitglieder, sofern es sich um eine steuerliche Erstberatung handelt, gegen Zahlung der Erstberatungsgebühr, die 60 € zzgl. Mehrwertsteuer/pro Stunde für max. 3 Stunden beträgt. Diese exklusiv für BDA-Mitglieder vereinbarten Sonderkonditionen liegen deutlich unter den marktüblichen Stundensätzen von Steuerberatern/Rechtsanwälten. Eine zeitlich über 3 Stunden hinausgehende Inanspruchnahme wird nach Maßgabe der Steuerberatergebührenverordnung abgerechnet. Die Rechnung wird von dem METAX-Partner direkt an das BDA-Mitglied gestellt. Die Kosten trägt das BDA-Mitglied.

### Vertraulichkeit garantiert

Wenn Sie diese neue Serviceleistung in Anspruch nehmen möchten, senden Sie bitte Ihre schriftliche Anfrage an

BDA-Rechtsabteilung  
Roritzerstraße 27, 90419 Nürnberg  
Fax: 0911 3938195  
E-Mail: iustitiare@bda-ev.de,

die Ihre Anfrage nach Prüfung der BDA-Mitgliedschaft umgehend an die METAX-Geschäftsführung weiterleitet. Ihre Anfrage wird selbstverständlich vertraulich behandelt, und auch die Partner der METAX unterliegen der Schweigepflicht. Deshalb erfolgt die Beantwortung Ihrer Anfrage direkt an Sie, ohne dass der BDA vom Inhalt der Antwort Kenntnis erlangt.

Nutzen Sie diese Beratungsmöglichkeit, die die BDA-Servicepalette (z.B. berufsbezogene Rechtsberatung, Versicherungsservice, Seminare) um einen wichtigen Baustein ergänzt.

Die BDA-Mitgliedschaft – Ihr persönliches „Rundum-sorglos-Paket“!

**Prof. Dr. med. Alexander Schleppers**

**Ass. iur. Evelyn Weis**

**Dr. iur. Elmar Biermann**