

**SteuerBar – Das  
Businessworkshop  
Und es gibt sie doch –  
die Umsatzsteuer für  
Heilberufe!!!**



# Neue Richtlinien der Finanzverwaltung bei der Prüfung von Heilberufen

Prüfungsschwerpunkte: Einnahmen und Umsatzsteuerpflicht der Einnahmen

Welche Indikatoren/Hinweise nutzt die Finanzverwaltung?

- Prospektmaterial/Internetauftritte
- Wareneinkäufe und Anschaffung besondere Geräte
- Kontrollmitteilungen

# Der Arzt als Unternehmer

§ 1 Abs. 1 UStG:

Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und **sonstigen Leistungen**, die ein **Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens** ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt; ....

# Der Arzt als Unternehmer

§ 2 Abs. 1 UStG:

**Unternehmer** ist, wer eine gewerbliche oder **berufliche Tätigkeit selbständig** ausübt. Das Unternehmen **umfasst die gesamte** gewerbliche oder **berufliche Tätigkeit** des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, **auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt** oder eine Personen-vereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

# Der Arzt als Unternehmer

§ 18 EStG:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind

1. Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbständige Berufstätigkeit der **Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, ....**;

# Besonderheit Befreiungsvorschriften: § 4 Nr. 14 UStG

- Befreiungstatbestand nicht berufsbezogen; sondern vielmehr leistungsbezogen
- Leistung ist steuerfrei, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten oder anderen Gesundheitsstörungen dient jede Leistung wird einzeln betrachtet



# Besonderheit Befreiungsvorschriften: § 4 Nr. 14 UStG

Es ist unerheblich :

- um welche konkrete Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten)
- für wen die Leistung erbracht wird (Gericht, Patient, Sozialversicherungsträger)
- wer die Leistung erbringt (angestellter oder freiberuflicher Arzt)

## Primäre Frage:

*„Ist diese Leistung medizinisch notwendig und dient sie somit der Heilbehandlung?“*

*Wie grenzt man die medizinische Notwendigkeit ab?*

z.B. Bleaching

### aus medizinischer Indikation

Medizinisch indiziert kann eine Zahnaufhellung von wurzelkanalbehandelten Zähnen sein, die sich aufgrund ihrer Devitalität dunkel verfärbt haben.

### kosmetisches Bleaching

Kosmetisches Bleaching wird zur Aufhellung einer natürlichen, aber dunkleren Zahnfarbe angewandt.

Maßgeblich ist, dass die medizinisch-therapeutische Zielsetzung **konkret** und **unmittelbar** bzw. vorrangig ist.

### Konkret

- direkter Krankheitsbezug liegt vor
- Allgemeinprophylaxe (ohne spezifischen Krankheitsbezug) ist nicht begünstigt
- gilt insbesondere für Leistungen im Bereich Ernährungsberatung und Gewichtsreduzierung, ebenso für Allgemeinpräventionsmaßnahmen nach § 20 SGB, d.h. Leistungen die den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheit von Gesundheitschancen erbringen (z.B. progressive Muskelentspannung, Rückenschule)

unmittelbar bzw, vorrangig

positive Gesundheitsfolge ist nicht nur mittelbare Nebeneffekt

entscheidend Motiv für ärztliche Leistung (z.B.  
Augenlaserbehandlung: Fehlsichtigkeitskorrektur steht im  
Vordergrund)

# Besonderheit Befreiungsvorschriften: § 4 Nr. 14 UStG

- Finanzverwaltung und Gerichte fordern als zwingende Voraussetzung für die steuerfreie Heilbehandlung eine ärztliche Verordnung.
- Arzt hat die Nachweispflicht für das Vorliegen der medizinischen Indikation
- kann sich nicht auf Geheimhaltungspflicht berufen
- muss die Einwilligung der Patienten einholen, soweit aus den ärztlichen Unterlagen Diagnose und Behandlungsmethoden erkennbar sind
- Vorlage anonymisierter Unterlagen oder entsprechende Softwarelösung



# Beispiele für steuerpflichtig Leistungen:

- sportmedizinische Voruntersuchungen (z.B. vor Trainingsbeginn Fitnessstudio)
- reisemedizinische Voruntersuchung für Dritte (z.B. Reisebüro – ansonsten steuerfrei))
- zusätzliche Ultraschalluntersuchungen ohne medizinische Indikation (z.B. während der Schwangerschaft)
- Augen –TÜV (Feststellung Fahrtüchtigkeit)
- Botox-Spritzen
- Kosmetische Narbenbehandlungen
- Ästhetisch –plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht
- Seminar Rauchentwöhnung

## Beispiele für steuerpflichtig Leistungen:

- Ohrenanlegeoperation
- Hygienische Leistungen durch Ärzte
- Verkehrstherapie (MPU)
- Überlassung OP-Räume
- Fastenseminare
- Vertrieb von Artikeln zur Heilbehandlung
- Physiotherapeutische Wellnessbehandlungen
- Anschlussbehandlungen ohne ärztliche Verordnung oder im Rahmen einer Reha-Behandlung

## Zusammenfassen:

- Nicht jede individuelle Gesundheitsleistung löst Umsatzsteuer aus
- Medizinische Indikation ist Voraussetzung für Umsatzsteuerfreiheit
- Arzt trägt Beweislast für medizinische Indikation
- Keine Abrechnungsnummer GOA = keine medizinische Indikation
- Nicht gegeben bei reinen plastisch-ästhetischen Korrekturen
- Pauschalpreise sprechen gegen medizinische Indikation



# Steuerfreiheit für Krankenhausapotheken bei Abgabe von Zytostatika

BFH entschied mit Urteil v. 24.9.2014, V R 19/11

- Abgabe Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an ambulant behandelte Patienten sind als mit dem Betrieb der Krankenhäuser eng verbundene und damit steuerfreie Umsätze anzusehen
- Entsprechend der EuGH-Rechtsprechung definiere sich der mit der Krankenhaus- oder Heilbehandlung eng verbundene Umsatz danach, ob er zur Erreichung der therapeutischen Ziele unentbehrlich ist. Das sei bei der Verabreichung von für die Patienten individuell hergestellten Arzneimitteln zur Durchführung einer ambulante Heilbehandlung im Krankenhaus der Fall.

# Steuerfreiheit für Krankenhausapotheken bei Abgabe von Zytostatika

- nach Entscheidung des BFH ist nicht zu unterscheiden, ob die von der Krankenhausapotheke hergestellten Medikamente stationär oder ambulant im Krankenhaus behandelten Patienten verabreicht werden
- BFH weist Finanzverwaltung auch darauf hin, dass es der Steuerfreiheit nicht entgegensteht, wenn die Medikamente nicht nur zur ambulanten Behandlung durch das Krankenhaus selbst verwendet werden, sondern auch, wenn die sie im Rahmen einer ambulanten Krankenhausbehandlung durch gemäß § 116 SGB V zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigte Krankenhausärzte verabreicht werden. Denn auch insoweit handelt es sich um die für die Steuerbefreiung erforderliche Abgabe von Arzneimitteln an eigene Patienten des Krankenhauses.

## Steuerfreiheit bei Praxis- und Apparate- gemeinschaften (§ 4 Nr. 14 d UStG)

Von den unter **§ 1 Abs. 1 Nr. 1** fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

sonstige **Leistungen von Gemeinschaften**, deren **Mitglieder Angehörige der in Buchstabe a bezeichneten Berufe** oder Einrichtungen im Sinne des Buchstaben b sind, **gegenüber ihren Mitgliedern, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der Tätigkeiten nach Buchstabe a oder Buchstabe b verwendet werden** und die Gemeinschaft von ihren Mitgliedern **lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten** fordert.

# Steuerfreiheit bei Praxis- und Apparategemeinschaften (§ 4 Nr. 14 d UStG)

- Gemeinsam Nutzung von Gerätschaften, Personal und Räumlichkeiten
- Ausgliederung aus Einzelpraxis erfolgt ausschließlich aus technischen Gründen
- Gemeinschaft soll lediglich kostendeckend arbeiten (keine Gewinnerzielungsabsicht)
- Begünstigung beschränkt sich auf heilbehandlungsbezogene Leistungen
- Nicht begünstigt sind beispielsweise Tätigkeiten eine ärztlichen Verrechnungsstellen, Buchführung, Rechtsberatung, da diese nur mittelbar zur Ausführung steuerfreier Heilbehandlungsleistungen führen
- Genaue Kostenerstattung erforderlich (Aufteilung nach Köpfen oder erwirtschafteten Umsätzen)

# Steuerfreiheit bei Praxis- und Apparate- gemeinschaften (§ 4 Nr. 14 d UStG)

- bisher keine konkrete Festlegung der Finanzverwaltung zu den Abrechnungsmodalitäten; möglicher Ansatz Fixkosten nach Köpfen, verwendungsbezogene Kosten nutzungsabhängige Zuordnung
- Begünstigung nur für Leistungen gegenüber Mitgliedern
- Leistungen an Nicht-Mitglieder sind steuerpflichtig
- Es findet keine „Abfärbung“ statt, d.h. die Leistungen der Gemeinschaft an die Mitglieder bleibt weiterhin steuerfrei.

# Leistungs- und Geschäftsführungsaufgaben durch einen Gesellschafter

## Gesellschafterbeitrag oder Sonderentgelt?

- Gesellschafterbeitrag (Abgeltung durch Beteiligung am Gewinn oder Verlust) = keine Leistungsaustausch
- Sonderentgelt = Gegenleistung für erbrachte Leistung z.B. Vergütung die in der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird oder z.B. festgeschriebene Gewinnbeteiligung auch in Verlustjahren

# Leistungs- und Geschäftsführungsaufgaben durch einen Gesellschafter

- Gezahltes Sonderentgelt steuerbarer Umsatz des Gesellschafters, keine Steuerbefreiung § 4 UStG
- Umsatzsteuerpflicht lässt sich vermeiden durch Anstellungsverhältnis oder Anwendung des § 19 UStG (Kleinunternehmer) soweit die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind

# Vortragstätigkeiten und Lehrtätigkeiten

- Ebenfalls befreit von der Umsatzsteuer sind gem. § 4 Nr. 21 UStG die Umsätze **unmittelbar** dem Schul - und Bildungszweck
- dienenden Leistungen privater Schulen und Einrichtungen
  - wenn es sich um staatlich anerkannte Ersatzschulen handelt
  - oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass die Schule auf einen Beruf mit einer abzulegenden Prüfung vor einer Behörde des öffentlichen Rechts vorbereitet.

# Vortragstätigkeiten und Lehrtätigkeiten

- Hierunter fallen vor allem Heilpraktiker- und Sprachschulen, Nachhilfeunterricht.
- Die Lehrtätigkeit an diesen o.g. genannten Einrichtungen von freiberuflichen Lehrern ist auch von der Umsatzsteuer befreit. Hierzu benötigt man von der Schule eine Bestätigung über die Befreiung nach § 4 Abs. 21 UStG. Diese muss der Steuererklärung beigelegt werden.
- Alle anderen Seminare und Lehrtätigkeiten sind nicht von der Umsatzsteuer befreit. Gegebenenfalls kann hier die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG greifen.

# schriftstellerische Tätigkeiten

Die schriftstellerische Tätigkeit eines Arztes ist prinzipiell nicht steuerbefreit.

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

§ 15 Abs. 1 UStG : Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.<sup>2</sup> Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14 , 14a ausgestellte Rechnung besitzt.<sup>3</sup> Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist ....

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

## aber

- § 15 Abs. 2 UStG : Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung folgender Umsätze verwendet:
  - 1. steuerfreie Umsätze; .....

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

- Maßgeblich ist darauf abzustellen, ob der Eingangsumsatz für steuerfreie Heilbehandlungen oder einen steuerpflichtigen Ausgangsumsatz zuzuordnen ist.
- Verwendet der Arzt einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließen, hat der Arzt die angefallenen Vorsteuer in einen abziehbare und nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen.

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

- Die Aufteilung hat nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung zu erfolgen. Der Arzt kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.
- Eine sachgerechte Schätzung könnte unter anderem an Hand der tatsächlichen Verwendung erfolgen (z.B. Ermittlung der tatsächlich durchgeführten Behandlungen bei einem Röntgengerät oder bei Gebäuden anhand der Nutzflächen).

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

- Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt weiterhin voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14 , 14 a ausgestellte Rechnung besitzt.
- Gesetzliche Anforderungen an den Mindestinhalt einer Rechnung, die zum Vorsteuerabzug erforderlich sind:

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

Übersteigt der Rechnungsbetrag nicht 150 € (Kleinbetragsrechnung), so sind folgende Angaben erforderlich:

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
- Ausstellungsdatum,
- Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder die Art und der Umfang der sonstigen Leistung,
- Entgelt und Steuerbetrag für die Lieferung oder Leistung in einer Summe,
- Steuersatz oder – im Falle einer Steuerbefreiung – ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

- Bei Kleinbetragsrechnungen wird damit weder eine Angabe eines Leistungszeitpunkts noch eine fortlaufend geführte Rechnungsnummer gefordert.
- Neben Kleinbetragsrechnungen müssen im Übrigen auch Fahrausweise keine fortlaufende Nummer enthalten. Weiterhin gilt für diese die Besonderheit, dass nur der vollständige Name und die Adresse des ausführenden Unternehmers, das Ausstellungsdatum, Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe sowie der Steuersatz bei nicht dem ermäßigten Steuersatz unterfallenden Beförderungen deklariert werden müssen. Anstelle des Steuersatzes kann bei Eisenbahnen des öffentlichen Personenverkehrs auch die Tarifentfernung angegeben werden.

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

Ist der Rechnungsbetrag brutto höher als 150 €, so sind folgende Daten in der Rechnung aufzuführen:

- vollständiger Name und vollständige Adresse des leistenden Unternehmers (dabei muss es sich um den richtigen Namen der Firma und die richtige Adresse handeln!)
- das Ausstellungsdatum
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe
- der anzuwendende Steuersatz
- im Fall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

- vollständiger Name und vollständige Adresse des Leistungsempfängers
- Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auch wenn der Tag der Leistung mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt
- das Netto- Entgelt (Preis ohne Steuer) für die Lieferung oder sonstige Leistung
- den auf das Entgelt entfallenden Umsatzsteuerbetrag, der gesondert auszuweisen ist, den Ausweis des Brutto- Rechnungsbetrages bzw. gegebenenfalls einen Hinweis auf die Steuerbefreiung
- die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die Umsatzsteuer- Identifikationsnummer
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen (Rechnungsnummer)
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist

# Vorsteuerabzug und Aufteilung bei gemischten Umsätzen

Als Rechnungsempfänger sollten Sie zur Sicherung Ihres Anspruches auf den Vorsteuerabzug die Korrektur wegen fehlender Angaben unter Zurücksendung der beanstandeten Rechnung erbitten.

# Rettungsanker Kleinunternehmer § 19 UStG

- Liegen grundsätzlich steuerpflichtige Leistungen vor, kann einer umsatzsteuerliche Belastung durch die Anwendung der Kleinunternehmerregelung vermieden werden.
- Die Kleinunternehmerregelung findet Anwendung, wenn die Einnahmen für steuerpflichtige Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 Euro nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 50 000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen werden.
- Bei der Ermittlung der Umsatzgrenze sind sämtliche Umsätze des Unternehmers zu berücksichtigen. Die gem. § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Umsätze werden bei der Ermittlung der Umsatzgrenze nicht berücksichtigt.

# Rettungsanker Kleinunternehmer § 19 UStG

	Gesamtumsatz	davon steuerfrei § 4 Nr. 14 UStG	steuerpflichtig	
2012	1.567.253	1.550.403	16.850	Kleinunternehmer § 19 UStG, da im Vorjahr ebenfalls < 17.500 € und in 2013 sollten voraussichtlich 50.000 Euro nicht überschritten werden
2013	1.673.594	1.655.589	18.005	Kleinunternehmer § 19 UStG, da im Vorjahr < 17.500 € und in 2014 sollten voraussichtlich 50.000 Euro nicht überschritten werden
2014	1.624.359	1.607.112	17.247*	<u>Kein</u> Kleinunternehmer § 19 UStG, da im Vorjahr > 17.500 €
2015	??	??	< 50.000 €	Kleinunternehmer § 19 UStG, da im Vorjahr < 17.500 € und in 2015 sollten voraussichtlich 50.000 Euro nicht überschritten werden

\* Die Umsatzsteuer bemisst sich gem. § 10 UStG nach dem Entgelt, das der Leistungsempfänger (Patient) für die Leistung aufwendet jedoch ohne die Umsatzsteuer. D.h. 17.247 Euro beinhalten die Umsatzsteuer. Somit beträgt das (Netto)Entgelt 14.493,28 € und die Umsatzsteuer 2.753,72 €.

# Vielen Dank für Ihr Interesse.

RUSCHEL  COLL.  
GmbH & Co. KG Steuerberatungsgesellschaft

99096 Erfurt, Goethestraße 21/22

Tel. 0361/340660, [post@ruschel-collegen.de](mailto:post@ruschel-collegen.de)  
[www.ruschel-collegen.de](http://www.ruschel-collegen.de)