

03.06.2019

Stellungnahme zum Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

A. Vorbemerkung

Mit dem Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, soll unter anderem notwendiger Gesetzgebungsbedarf auch zur Umsetzung des EU-Rechts berücksichtigt werden. Auch sind Änderungen im Umsatzsteuergesetz vorgesehen. Dies möchten wir zum Anlass nehmen, um darauf hinzuweisen, dass Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b der Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) unzureichend in das nationale Recht umgesetzt ist, was der Bundesfinanzhof bereits in mehreren Urteilen festgestellt hat.

In der Folge werden Privatkliniken, die neben einer Zulassung nach § 30 GewO keine weitere Anerkennung oder Zulassung durch Sozialversicherungsträger haben, im Gegensatz zu zugelassenen Krankenhäusern nur eingeschränkt von der Umsatzsteuer befreit, obwohl sie in vergleichbarer Situation die gleichen medizinisch notwendigen Leistungen erbringen. Unserer Auffassung nach bedarf es daher einer Änderung von § 4 Nr. 14 Umsatzsteuergesetz, die die Umsatzsteuerpflicht von der erbrachten Leistung und nicht der Art des Versicherten abhängig macht.

B. Stellungnahme im Einzelnen

Regelung

Nach § 4 Nr. 14 b) UStG sind Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit. Die bezeichneten Leistungen sind gemäß § 4 Nr. 14 b) aa) UStG auch steuerfrei, wenn sie von zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch erbracht werden, d. h. von Krankenhäusern, die nach den landesrechtlichen Vorschriften als Hochschulklinik anerkannt sind, die in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind (Plankrankenhäuser) oder die einen Versorgungsvertrag mit den Landesverbänden der Krankenkassen und den Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben, § 108 Nr. 1-Nr. 3 SGB V.

Bewertung

Die Leistungen von Privatkliniken, die neben der Zulassung nach § 30 GewO keine weitere Anerkennung oder Zulassung durch Sozialversicherungsträger haben (d. h. sie sind weder in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen noch haben sie einen Versorgungsvertrag abgeschlossen) sind nach geltendem Recht nur eingeschränkt von der Umsatzsteuer befreit. Die Umsatzsteuerpflicht dieser Privatkliniken wird in einem Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums vom 06.10.2016 festgelegt. Diese Auslegungshilfe war aufgrund zweier Urteile des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 23.10.2014, V R 20/14 und Urteil vom 18.03.2015, XI R 38/13) erlassen worden, in welchen dieser festgestellt hatte, dass Art. 132 Abs. 1 Buchstabe b der Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) unzureichend in das nationale Recht umgesetzt ist. Der Anwendungserlass greift eine alte gesetzliche Regelung auf, nach welcher Privatkliniken nach § 30 GewO dann von der Umsatzsteuer befreit sind, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Leistungen von öffentlichen Sozialträgern finanziert wurden oder mindestens 40 % der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen sind, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz oder der Bundespflegesatzverordnung berechnet wurde.

Für Privatkliniken bietet diese Praxis keine Klarheit und führt bei den betroffenen Kliniken u. a. zu folgenden Problemen:

- Eine 40%-Grenze bietet kein klares Abgrenzungskriterium: Privatkliniken sind mit jährlich wechselnder Steuerpflicht konfrontiert. Häufig steht erst am Ende des

Geschäftsjahres fest, ob die Leistungen einer Klinik umsatzsteuerpflichtig waren, was sowohl bei den Kliniken als auch den Finanzämtern zu einem erheblichen bürokratischen Mehraufwand führt.

- Die Steuerpflicht wird von den jeweiligen Finanzämtern unterschiedlich gehandhabt, sodass eine einheitliche Lösung dringend notwendig ist. Insbesondere Beihilfepatienten werden in einigen Bundesländern nicht angerechnet, d. h. sie werden mit ihren Belegungs- oder Berechnungstagen als „schädlich“ für die 40 %-Grenze beurteilt.
- Der Gesetzgeber hatte die 40 %-Regelung im Jahressteuergesetz 2009 ganz bewusst abgeschafft, um Bürokratie abzubauen und um den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität der MwStSystRL in deutsches Recht umzusetzen.
- Viele private Krankenversicherungen vertreten aufgrund der Urteile des BFH die Rechtsauffassung, Privatkliniken seien nicht umsatzsteuerpflichtig und könnten sich hierauf mit Bezug auf die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie unmittelbar berufen. Mit Verweis auf die Urteile des BFH verweigern sie die Zahlung der Umsatzsteuer und verweisen Privatkliniken auf den Rechtsweg gegen die Finanzbehörden.
- Im Gegensatz zu Plankrankenhäusern erhalten Privatkliniken nach § 30 GewO keine staatliche Investitionsfinanzierung. Sie finanzieren sich monistisch aus den Pflegesätzen und sind gezwungen, ihre Investitionen auch aus diesen Geldern zu leisten. Der Bezug auf Belegungstage für die kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen nach dem Krankenhausentgeltgesetz oder der Bundespflegesatzverordnung berechnet wurde, ist als Kriterium für Privatkliniken deshalb nicht sachgerecht.
- Aufgrund der aktuellen Handhabung entstehen den privaten Krankenversicherungen und der Beihilfe unnötige Mehrkosten, welche für die medizinische Behandlung der Versicherten dann nicht mehr zur Verfügung stehen.
- Teilweise fordern Finanzämter die Umsatzsteuer auf zweifelsfrei medizinisch notwendige GOÄ-Leistungen, die von Privatkliniken erbracht wurden. Dieselben Leistungen unterliegen der Umsatzsteuer, wenn sie über das Krankenhaus abgerechnet werden. Sie sind von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Abrechnung über das Arztkonto erfolgt.

Die europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie gibt vor, dass Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, also als Körperschaften des öffentlichen Rechts organisierte Krankenhäuser, von der Umsatzsteuer befreit werden können. Ebenfalls befreit werden können Leistungen, die von Krankenanstalten unter Bedingungen erbracht werden, welche mit den Bedingungen für die öffentlichen Einrichtungen in sozialer

Hinsicht vergleichbar sind. Die Intention der Europäischen Richtlinie ist es, den Zugang zu Heilbehandlungen für den Einzelnen zu erleichtern, indem deren Kosten niedrig gehalten werden. Diese Begünstigung auf Heilbehandlungen durch sozialrechtlich zugelassene Krankenhäuser zu beschränken, widerspricht dem Grundsatz der Gleichbehandlung. Patienten, deren Krankheitskosten durch die öffentlichen Beihilfeträger und die privaten Krankenversicherungen erstattet werden, werden in Kliniken mit und ohne Versorgungsvertrag unter den gleichen Bedingungen behandelt, so dass hier auch die Gleichbehandlung bei der Umsatzsteuerfreiheit erforderlich ist.

Hinsichtlich des Tatbestands der sozialen Vergleichbarkeit hat der BFH zudem jüngst festgestellt (Urteil vom 23.01.2019, XI R 15/16): bei der Frage, „ob Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen [...] unter sozial vergleichbaren Bedingungen [...] erbracht wurden, ist im Rahmen von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL darauf abzustellen, ob eine Privatklinik [...] die Voraussetzungen für die Zulassung nach § 108 SGB V erfüllt hätte“ (3. Leitsatz des Urteils). „Für eine erfolgreiche Berufung eines Krankenhauses auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL ist daher die Einhaltung der in §§ 108 f. SGB V genannten Kriterien der Leistungsfähigkeit (personelle, räumliche und medizinisch-technische Ausstattung im Sinne des § 109 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 SGB V; [...]) und der Wirtschaftlichkeit (angemessenes Kosten-Leistungs-Verhältnis im Sinne der §§ 2 Abs. 4, 12 Abs. 1 SGB V; [...]) entscheidend“ (Rn. 87). Damit ist klargestellt, dass auch die 40 % Regelung aus dem Anwendungserlass des Bundesfinanzministeriums nicht mit der MwStSystRL vereinbar ist.

Im Ergebnis und im Einklang mit der europäischen Richtlinie muss die medizinische Leistung einer Privatklinik auch von der Umsatzsteuer befreit sein, wenn eine solche Klinik die gleichen Leistungen in vergleichbarer Situation erbringt wie ein Krankenhaus, dass nach § 108 SGB V in einen Krankenhausplan aufgenommen ist oder einen Versorgungsvertrag abgeschlossen hat. Denn ebenso wie Plan- und Vertragskrankenhäuser verwirklichen Privatklinken nach § 30 GewO Krankenhauskriterien, die § 107 SGB V nennt: sie sind Einrichtungen, welche der Krankenhausbehandlung dienen und welche fachlich-medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen. Zudem erbringen diese Privatkliniken auch die gleichen Leistungen wie Plan- und Vertragskrankenhäuser, vgl. § 27 SGB V.

Eine richtlinienkonforme und sachgerechte Bestimmung der Umsatzsteuerpflicht sollte sich nicht auf die Art der Versicherung, sondern auf den Charakter der Leistung der Klinik beziehen. Um klarzustellen, dass nicht auch rein kosmetische medizinische Behandlungen steuerbefreit erbracht werden, empfiehlt sich eine Orientierung an dem Begriff der Krankenbehandlung in § 27 SGB V. Eine Krankenbehandlung liegt danach dann vor, wenn

sie notwendig ist, um eine Krankheit zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern.

Änderungsvorschlag

Um Klarheit bei der Frage der Umsatzsteuerpflicht zu erreichen, schlagen wir eine gesetzliche Neuregelung von § 4 Nr. 14 b UStG vor, die die Umsatzsteuerpflicht von der erbrachten Leistung abhängig macht:

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

Nr. 14. [...]

- b) Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen 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 § 108 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch,
 - bb) Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik oder Befunderhebung, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach § 95 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch teilnehmen oder für die Regelungen nach § 115 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch gelten,
 - cc) Einrichtungen, die von den Trägern der gesetzlichen Unfallversicherung nach § 34 des Siebten Buches Sozialgesetzbuch an der Versorgung beteiligt worden sind,
 - dd) Einrichtungen, mit denen Versorgungsverträge nach den §§ 111 und 111a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch bestehen,
 - ee) Rehabilitationseinrichtungen, mit denen Verträge nach § 38 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch bestehen,
 - ff) Einrichtungen zur Geburtshilfe, für die Verträge nach § 134a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch gelten,
 - gg) Hospizen, mit denen Verträge nach § 39a Abs. 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch bestehen, oder
 - hh) Einrichtungen, mit denen Verträge nach § 127 in Verbindung mit § 126 Absatz 3 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch über die Erbringung nichtärztlicher Dialyseleistungen bestehen, 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,

ii¹) Krankenhäusern im Sinne des § 107 Absatz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch und Rehabilitationskliniken im Sinne von § 107 Absatz 2 Nummer 1 b) des Fünften Buches Sozialgesetzbuch ohne Versorgungsauftrag, die über eine Konzession nach § 30 der Gewerbeordnung oder eine entsprechende landesrechtliche ordnungsbehördliche Genehmigung verfügen und die Leistungen erbringen, die Krankenbehandlungen nach § 27 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch entsprechen

erbracht werden und es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag, die Konzession, die Genehmigung oder die Regelung nach dem Sozialgesetzbuch jeweils bezieht, oder

jj) von Einrichtungen nach § 138 Abs. 1 Satz 1 des Strafvollzugsgesetzes erbracht werden; (...).“

¹ Aufgrund der inhaltlichen Nähe empfiehlt sich hier die Einfügung eines neuen Unterabsatzes ii)