

04.10.2019

Stellungnahme zum Gesetzentwurf der Bundesregierung

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

A. Vorbemerkung

Mit dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, ist auch eine Änderung von § 4 Nr. 14 Umsatzsteuergesetz vorgesehen. Diese hätte zur Folge, dass Privatkliniken, die neben einer Zulassung nach § 30 GewO keine weitere Anerkennung oder Zulassung durch Sozialversicherungsträger haben, im Gegensatz zu öffentlich-rechtlichen und zugelassenen Krankenhäusern nur eingeschränkt von der Umsatzsteuer befreit wären, obwohl sie in vergleichbarer Situation die gleichen medizinisch notwendigen Leistungen erbringen.

Die vorgesehene Änderung wird der Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht gerecht. Um den mit dieser verfolgten Neutralitätsgedanken umzusetzen, sollte die Umsatzsteuerpflicht von der erbrachten Leistung und nicht der Art der Versicherten abhängig sein.

B. Stellungnahme im Einzelnen

Artikel 9 Nr. 5 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa, § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 2 Doppelbuchstabe aa UStG

I. Aktuelle Situation und beabsichtigte Neuregelung

Gegenwärtig sind Privatkliniken, die neben einer Zulassung nach § 30 GewO keine weitere Anerkennung oder Zulassung durch Sozialversicherungsträger haben (d. h. die weder in den Krankenhausplan eines Landes aufgenommen sind, noch einen Versorgungsvertrag abgeschlossen haben) gesetzlich nicht von der Umsatzsteuer befreit. § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG befreit lediglich Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen von der Umsatzsteuer, wenn diese von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder von nach § 108 SGB V zugelassenen Krankenhäusern erbracht werden.

Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) in zwei Urteilen festgestellt hatte, dass Art. 132 Absatz 1 Buchstabe b der Europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) unzureichend in das nationale Recht umgesetzt ist, veröffentlichte das Bundesfinanzministerium im Oktober 2016 einen Anwendungserlass, der eine alte gesetzliche Regelung aufgreift, die mit dem Jahressteuergesetz von 2009 aufgehoben worden war. Danach sind Privatkliniken nach § 30 GewO dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 Prozent der Leistungen von öffentlichen Sozialträgern finanziert wurden oder mindestens 40 Prozent 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.

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf soll dieser Anwendungserlass und somit eine gesetzliche Regelung von vor 2009 gesetzlich festgeschrieben werden, was aus unserer Sicht nicht ausreichend ist. Denn der Gesetzgeber hatte die 40-Prozent-Regelung im Jahressteuergesetz 2009 ganz bewusst abgeschafft, um Bürokratie abzubauen und um den gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der steuerlichen Neutralität der MwStSystRL in deutsches Recht umzusetzen. Die Wiedereinführung dieser Regelung konterkariert die Intention des Gesetzgebers und wird dem Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität nicht gerecht. Der einzige Unterschied zwischen dem Anwendungserlass und der vorgesehenen gesetzlichen Regelung ist die zeitliche Betrachtung hinsichtlich des Erreichens der 40 Prozent: Während der Anwendungserlass das Erreichen der 40-Prozent-Grenze retrospektiv betrachtet, erfordert der Gesetzentwurf eine prospektive Betrachtung.

II. Bewertung

Die gesetzliche Verankerung dieser Regelung wird in der Praxis keine Klarheit bieten und an den praktischen Schwierigkeiten der davon betroffenen Privatkliniken nichts ändern können:

- Eine 40-Prozent-Grenze bietet kein klares Abgrenzungskriterium: Privatkliniken sind dadurch unter Umständen mit einer jährlich wechselnden Steuerpflicht konfrontiert. Erst am Ende des Geschäftsjahres steht fest, ob die 40-Prozent-Grenze erreicht worden ist und welche Folgen dies für das Geschäftsjahr nach sich zieht.
- Eine wechselnde Steuerpflicht führt schon jetzt sowohl bei den Kliniken als auch den Finanzämtern zu einem erheblichen bürokratischen Mehraufwand.
- Es fehlt eine Regelung zum Umgang mit Beihilfepatienten: diese werden bereits jetzt in einigen Bundesländern von den Finanzämtern nicht angerechnet, d. h. sie werden mit ihren Belegungs- oder Berechnungstagen als „schädlich“ für die 40-Prozent-Grenze beurteilt. Grund dafür ist, dass nicht eindeutig definiert ist, dass sowohl die private Krankenversicherung als auch die öffentliche Beihilfe Einrichtungen der sozialen Sicherheit darstellen, so wie dies das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 13.04.2016, Az. 9 K 3310/11, festgestellt hat. Komplementär zur gesetzlichen Krankenversicherung dienen auch sie dem Gemeinwohlinteresse.
- Bereits 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. Dies würde mit der vorgesehenen Änderung manifestiert werden.
- 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.
- 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.

Die betroffenen Kliniken behandeln gesetzlich versicherte Patienten, bei denen die Krankenkasse die Kosten erstattet, privat versicherte und beihilfeberechtigte Patienten (d. h. Bundes- und Landesbeamte sowie deren Angehörige) sowie Selbstzahler. Die

umsatzsteuerrechtliche Einschränkung träfe diese Kliniken, obwohl sie das gleiche Leistungsspektrum erbringen, wie öffentlich-rechtliche und zugelassene Kliniken.

Hinsichtlich des Tatbestands der sozialen Vergleichbarkeit aus Art. 132 Absatz 1 Buchstabe b MwStSystRL hat der BFH mit Urteil vom 23.01.2019 (Az. XI R 15/16) festgestellt, dass darauf abzustellen ist, „ob eine Privatklinik [...] die Voraussetzungen für die Zulassung nach § 108 SGB V erfüllt hätte.“ Für die erfolgreiche Berufung eines Krankenhauses auf die MwStSystRL sei 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, (vgl. Rn. 87). Damit ist klargestellt, dass auch die gesetzliche Verankerung der 40-Prozent-Regelung nicht mit der MwStSystRL vereinbar ist, denn entscheidend ist, dass die Kliniken leistungsfähig und wirtschaftlich sind, nicht aber, welche Patientenklientel sie behandeln.

Im Ergebnis und im Einklang mit der europäischen Richtlinie muss die medizinische Leistung einer Privatklinik dann 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 die 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 Kliniken 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.

III. 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, [...]

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 Krankenhausbehandlungen 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 [...].“

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