

4.2 Umsatzsteuer-ABC

Das „Umsatzsteuer-ABC“ enthält in **alphabetischer Reihenfolge** die Begriffe, denen unserer Erfahrung nach in der Krankenhauspraxis eine umsatzsteuerliche Relevanz zukommt. Neben der Erläuterung zum jeweiligen Stichwort wird auch auf andere → *Stichworte* in diesem ABC zur weiteren Erklärung verwiesen.

Sofern der Krankenhasträger steuerbegünstigt ist, erfolgt die ertragsteuerliche Beurteilung zusätzlich im „ABC der wirtschaftlichen Tätigkeiten“ zu 6.6.

Stichworte

A Allgemeine Krankenhausleistungen	146	Einrichtungen der freien Wohlfahrts- pflege.....	164
Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime.....	147	Elektronische Abgabe von Umsatz- steuer-Voranmeldungen	165
Alternative Heilbehandlungen	147	Eng (mit dem Krankenhausbetrieb) verbundene Umsätze	165
Ambulantes Operieren	148	Ermäßigerter Steuersatz.....	168
Anzahlungen	149	G Gemeinnützige Krankenhäuser	169
Apotheke.....	149	Gemischter Vertrag.....	169
Arbeitnehmerüberlassung.....	152	Geschäftsbesorgungsleistungen für Dritte.....	169
Arbeitnehmerüberlassung zwischen Universität und Universitätsklinikum	152	Geschäftsveräußerung im Ganzen ...	170
Arbeitstherapie.....	152	Gestellung von Diakonissen	170
Arzneimittelverkauf.....	152	Großgeräteüberlassung.....	171
Aufmerksamkeiten an das Personal. 152		Gutachten.....	171
Auftragsforschung durch steuer- begünstigtes Krankenhaus	152	Gutschrift.....	174
Aufwandsertattung für Sach- und Personalkosten bei Organ- entnahmen.....	153	H Heilbäder	175
Automatenumsätze.....	154	Hilfsgeschäfte	175
B Babyschwimmen.....	154	I Innenumsätze	175
Begleitpersonen	154	Innergemeinschaftliche Lieferungen und Erwerbe.....	175
Beistandsleistung einer jPdÖR.....	155	Integrierte Versorgung durch Managementgesellschaften	177
Besucher	155	Istversteuerung	178
Betrieb gewerblicher Art (BgA)	157	K Kleinunternehmer	178
Blutkonserven.....	159	Kliniken für Ganzheitsmedizin	179
Blutspenden.....	159	Konkurrentenschutzklage	180
C Cafeteria.....	159	Kosmetische Chirurgie	181
Cateringleistungen im Krankenhaus- betrieb.....	160	Krankenfahrten	181
D Diakonissen.....	162	Krankenhausapotheke	182
E Einrichtungen ärztlicher Befund- erhebung	162	Krankenhausküche	182
		Krankenhäuser der öffentlich-recht- lichen Religionsgemeinschaften	183
		L Laborleistungen.....	183

4 Umsatzsteuer

Leistungen an Arbeitnehmer im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse	183
Leistungsempfänger als Steuerschuldner	184
Lieferungen und Leistungen an Besucher, Begleitpersonen, Patienten und Personal.....	185
Lieferung von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt wurden	185
M Medizinische Wahlleistungen.....	186
Menschliche Organe.....	186
Mindestbemessungsgrundlage	186
Mitgliederbeiträge	187
N Nicht steuerbare Innenumsätze	187
Notrufzentrale.....	187
Nutzungsentgelte der Ärzte	188
Nutzungsüberlassung medizinisch-technischer Großgeräte.....	189
O Option zur Umsatzsteuer.....	190
Organentnahmen (Aufwands-erstattung durch die DSO)	190
Organgesellschaft	190
Organschaft.....	191
Organträger.....	195
Orthopädische Versorgungseinrich-tungen	196
P Pathologie	196
Patienten	196
Personal.....	199
Personalgestellung	202
Pflegeheime.....	205
Plastische Chirurgie	205
Praxisklinik	206
Privatklinik.....	206
Präventivbehandlungen	208
R Rechnung	208
Rechtsform des Unternehmers	
(Arzt, Krankenhaus)	212
Rettungsdienst.....	214
Reverse-Charge-Verfahren	215
S Sachspenden	215
Sachverständigentätigkeit	217
Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an das Personal	217
Schönheitsoperationen.....	219
Selbstversorgungseinrichtungen steuer-begünstigter Krankenhäuser	220
Sollversteuerung	220
Sponsoring	221
Steuerbegünstigte Krankenhäuser	223
Steuersatz	224
T Tauschähnlicher Umsatz.....	224
U Überlassung von medizinischem und nichtmedizinischem Personal.....	224
Umsatzsteuervergütung	224
Umsatzsteuerverprobung	225
Unentgeltliche Wertabgaben	227
Universitätsklinikum	228
V Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens	229
Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern	230
Vertrag besonderer Art	233
Verwaltungsdienstleistungen.....	233
Verzicht auf Steuerbefreiungen	234
Vorsteuerabzug.....	235
Vorträge und Kurse	240
W Wahlleistungen	240
Wäscherei.....	242
Wechsel der Steuerschuldnerschaft ..	242
Wellnessbehandlungen.....	242
Werbe-mobil.....	242
Werbung	244
Z Zentrale Beschaffungsstellen	244
Zentralwäscherei	244
Zuschüsse.....	244

Allgemeine Krankenhausleistungen

Krankenhausleistungen gemäß § 1 Abs. 1 KHEntgG sind insbesondere ärztliche Behandlung, Krankenpflege, Versorgung mit Arznei-, Heil- und Hilfsmitteln, die für die Versorgung im Krankenhaus notwendig sind, sowie Unterkunft und Verpflegung (§ 2 Abs. 1 KHEntgG). Krankenhausleistungen umfassen allgemeine Krankenhausleistungen und → *Wahlleistungen*.

Allgemeine Krankenhausleistungen sind gemäß § 2 Abs. 2 KHEntG die Krankenhausleistungen, die unter Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Krankenhauses im Einzelfall nach Art und Schwere der Krankheit für die medizinisch zweckmäßige und ausreichende Versorgung des Patienten notwendig sind. Diese Regelung korrespondiert mit dem in § 39 Abs. 1 SGB V verankerten Anspruch der gesetzlich versicherten Patienten auf eine ausreichende, zweckmäßige und wirtschaftliche Leistung des Krankenhauses.

Nach dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 16 a) und b) UStG gehören die Umsätze aus den allgemeinen Krankenhausleistungen in der Regel zu den steuerbefreiten → *eng verbundenen Umsätzen* des Krankenhauses. Da die Vorschrift zur Steuerbefreiung der Umsätze der Krankenhäuser der Senkung der Kosten im Gesundheitsbereich und nicht etwa der wirtschaftlichen Entlastung der Krankenhäuser dient, werden insbesondere die allgemeinen Krankenhausleistungen von der Steuerbefreiung erfasst. Es ist aber darauf hinzuweisen, dass für die Abgrenzung zwischen den steuerbefreiten und steuerpflichtigen Umsätzen der Krankenhäuser allein der für das Umsatzsteuerrecht entwickelte Begriff der eng (mit dem Krankenhausbetrieb) verbundenen Umsätze maßgeblich ist. Daher können auch Umsätze aus Wahlleistungen zu den von der USt befreiten eng verbundenen Krankenhausumsätzen gehören.

Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime

Krankenhausträger betreiben häufig auch Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime. Unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 d) UStG sind die Umsätze dieser Einrichtungen von der USt befreit, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Leistungen den in § 61 Abs. 1 SGB XII oder den in § 53 Nr. 2 AO genannten Personen zugute gekommen sind.

Pflegebedürftig sind nach § 61 Abs. 1 SGB XII solche Personen, die wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens der Hilfe bedürfen. Liegt mindestens ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit i. S.v. § 61 Abs. 1 SGB XII vor, bleibt die wirtschaftliche Lage dieser Personen unberücksichtigt.

Wirtschaftlich hilfsbedürftig nach § 53 Nr. 2 AO sind Personen, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe i. S.v. § 28 SGB XII. Beim Alleinstehenden oder Haushaltvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes.¹

Für ambulante Pflegeeinrichtungen kommt eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 16 e) UStG in Betracht.²

Alternative Heilbehandlungen

→ *Kliniken für Ganzheitsmedizin*

¹ UStR 99 Abs. 2.

² Vgl. OFD Düsseldorf, Kurzinformation USt Nr. 10 v. 13.05.2005, DB 2005, S. 1144.

4 Umsatzsteuer

Ambulantes Operieren

Zur besseren und effektiveren Auslastung ihrer Kapazitäten räumen die Krankenhäuser niedergelassenen Ärzten die Möglichkeit ein, im Krankenhaus ambulant zu operieren. Zu diesem Zweck erbringen die Krankenhäuser häufig ein ganzes Bündel an Leistungen. Dazu gehören vor allem die zeitweise Überlassung voll eingerichteter Operationssäle, die Überlassung von medizinischem Personal und die Lieferung bzw. Benutzung von medizinischem Verbrauchsmaterial, Medikamenten und medizinischem Zubehör.

Diese Leistungen gehören nicht mehr zu den eng verbundenen Krankenhausumsätzen, da die Umsätze im Wesentlichen dazu bestimmt sind, dem Krankenhaus zusätzliche Einnahmen zu verschaffen und das Krankenhaus dadurch in einem unmittelbaren Wettbewerb mit nicht begünstigten Unternehmern steht (z.B. Privatkliniken, Medizinische Versorgungseinrichtungen usw.). Eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 16 UStG scheidet daher aus.

Zu prüfen ist aber ferner, ob diese Leistungen insgesamt oder zum Teil zu den steuerfreien Vermietungsleistungen gemäß § 4 Nr. 12 a) UStG gehören. Die Vermietung von Räumlichkeiten kann nämlich von der USt befreit sein. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Leistungen, die im Rahmen des ambulanten Operierens von den Krankenhäusern erbracht werden, kommen zwei Möglichkeiten in Betracht:

- Es liegt ein sogenannter → *gemischter Vertrag*³ vor, der sowohl die Merkmale einer Vermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, die jeweils selbstständig bewertet werden können. Bei einem derart gelagerten Vertragsverhältnis ist das Entgelt in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und einen auf die steuerpflichtige Leistung anderer Art entfallenden Teil aufzugliedern.
- Es kann aber auch ein sogenannter → *Vertrag besonderer Art*⁴ vorliegen, bei dem die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlichen Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt. Bei einem Vertrag besonderer Art kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a) UStG weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht.

Bei der zeitweisen Überlassung von Operationssälen tritt aus der Sicht der Nutzer (niedergelassenen Ärzte) die Vermietungsleistung gegenüber der Benutzung der Operationstechnik und der Inanspruchnahme des medizinischen Personals derart in den Hintergrund, dass die Raumüberlassung keinen leistungsbestimmenden Bestandteil mehr ausmacht. Daher ist die Überlassung voll ausgestatteter Operationssäle einschließlich der genannten zusätzlichen Leistungen insgesamt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung eigener Art.

Insoweit steht dem Krankenhaus aber auch der (anteilige) Vorsteuerabzug zu. Der Anteil der abziehbaren Vorsteuerbeträge ist u.E. anhand des Verhältnisses der Nutzungszeiten zu ermitteln (→ *Vorsteuerabzug*, 2.).

3 UStR 80 Abs. 1.

4 UStR 81 Abs. 1.

4.2 Umsatzsteuer-ABC

Die Umsätze einer → *Praxisklinik* aus der Überlassung des Operationsbereichs und die damit verbundene Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an selbständige Ärzte für deren ambulante Operationen im Rahmen einer Heilbehandlung sollen gemäß § 4 Nr. 16 c) UStG steuerfrei sein (→ *Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung*).⁵

Anzahlungen

Erhält ein Krankenhaus einen Teil des Entgelts für eine steuerpflichtige Leistung (z. B. Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen) vor Ausführung der Leistung oder Teilleistung entsteht die USt gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) UStG bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist (sog. → *Istversteuerung* von Anzahlungen). Das gilt auch dann, wenn die Anzahlung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht, die im Rahmen eines → *tauschähnlichen Umsatzes* erfolgt (dazu bei spihaft → *Werbemobil*).⁶

Apotheke

Die umsatzsteuerliche Behandlung der entgeltlichen Abgabe von Medikamenten durch Krankenhausapothen wurde durch die UStR 2005 neu gefasst. Die Abgabe von Medikamenten ist nur noch dann steuerfrei, wenn sie mit der Heilbehandlung des Krankenhauses eng verbunden ist. Aus Wettbewerbsgründen unterliegen ab dem 01. Januar 2005 eine Reihe von Umsätzen der Krankenhausapothen der USt.⁷ Aus Vertrauensschutzgründen beanstandet es die Finanzverwaltung aber nicht, wenn Umsätze, die bis zum 31. Dezember 2004 ausgeführt wurden und die nach den UStR 2005 umsatzsteuerpflichtig wären, noch als steuerfreie eng verbundene Umsätze angesehen werden.⁸

Abgabe von Arzneimittel durch die Krankenhausapotheke an	Steuer-frei	Steuer-pflichtig
Ambulante Patienten:		
bis zum 31.12.2004 ⁸	X	
ab dem 01.01.2005: zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der ambulanten Behandlung und durch Krankenhausapothen an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung im Krankenhaus, wenn das Krankenhaus dazu ermächtigt bzw. vertraglich berechtigt ist ⁹		X

⁵ UStR 181 Abs. 2.

⁶ Vgl. Böhme: Krankenhausapothen und Umsatzsteuer, Die steuerliche Betriebsprüfung 2006, S. 317–321, mit kritischen Anmerkungen zu den Neuregelungen der UStR 100 Abs. 3 Nr. 2–4, m. w. N.

⁷ OFD Münster v. 25.10.2004, DB 2004, S. 2453.

⁸ UStR (2000) 100 Abs. 2 Nr. 2.

⁹ UStR 100 Abs. 3 Nr. 4.

4 Umsatzsteuer

Abgabe von Arzneimittel durch die Krankenhausapotheke an	Steuer-frei	Steuer-pflichtig
Angestellte Krankenhausärzte (für deren Privatambulanzen):		
Nach dem Apothekengesetz dürfen die Krankenhausapothen Arzneimittel auch an ermächtigte Privatambulanzen des Krankenhauses abgegeben. Eine Umsatzsteuerbefreiung kommt nicht in Betracht, weil die Krankenhausapotheke nicht unmittelbar die Patienten beliefert, sondern die Medikamente an den behandelnden Arzt abgegeben werden. ¹⁰		X
Besucher¹¹:		
Entgeltliche Abgabe.		X
Ehemals ambulante oder stationäre Patienten:		
bis zum 31.12.2004	X	
ab dem 01.01.2005: zur Überbrückung, wenn die Medikamente entgeltlich abgegeben werden. ¹²		X
(Andere) Einrichtungen des Gesundheitswesens:		
z. B. an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, Polikliniken, Institutsambulanzen, sozialpädiatrische Zentren usw. ¹³		X
Krankenhauspersonal:		
bis zum 31.12.2004 ¹⁴	X	
ab dem 01.01.2005¹⁵		X
Krankenhäuser anderer Träger:		
gehört nicht zu den eng mit dem Betrieb des (eigenen) Krankenhauses verbundenen Umsätzen. Das gilt auch für den Fall der Kooperation mehrerer Krankenhäuser zum gemeinsamen Einkauf von Arzneimitteln, z. B. durch Bildung einer Einkaufsgemeinschaft. Eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 18 UStG kommt ebenfalls nicht in Betracht. ¹⁶		X

10 UStR 100 Abs. 3 Nr. 3; OFD Münster v. 25.10.2004, a.a.O., S. 2453; zur Rechtslage bis zum 31.12.2004 vgl. Knorr/Klaßmann: Die Besteuerung der Krankenhäuser, 3. Aufl. 2004, S. 380, m.w.N.

11 UStR 100 Abs. 3 Nr. 2.

12 UStR 100 Abs. 3 Nr. 2.

13 UStR 100 Abs. 3 Nr. 3.

14 OFD Hannover, Vfg. v. 21.10.1998, UVR 1999, S. 113.

15 UStR 100 Abs. 3 Nr. 2.

16 UStR 100 Abs. 3 Nr. 3 und 103 Abs. 13.

Abgabe von Arzneimittel durch die Krankenhausapotheke an	Steuerfrei	Steuerpflichtig
Notarzdienst mit Notarztwagen:		
Das Krankenhaus erbringt durch den Notarzt eine steuerfreie Krankenhausleistung, zu der auch die Bereitstellung von Medikamenten gehört (einheitliche Leistung). ¹⁶	X	
Öffentliche Apotheken¹⁷:		
Entgeltliche Abgabe.		X
Patienten des Krankenhauses:		
gehört als Bestandteil der ärztlichen und pflegerischen Betreuung der im Krankenhaus stationär oder teilstationär aufgenommenen Patienten zu den eng verbundenen Umsätzen. ¹⁸	X	
Rettungszweckverband¹⁹:		
Entgeltliche Abgabe.		X

Die Umsätze aus der Abgabe von Arzneimitteln durch eine aus einem Krankenhaus ausgegliederte (ehemalige) Krankenhausapotheke sind grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 16 UStG ist nicht mehr möglich, da die ausgegliederte Apotheke nicht zu dem durch diese Vorschrift begünstigten Kreis der Krankenhäuser und anderer medizinischer Einrichtungen gehört. Die Steuerpflicht ließe sich aber durch Begründung einer umsatzsteuerlichen → *Organschaft* der Apotheke (Tochtergesellschaft) zum Krankenhaus (Muttergesellschaft) hinsichtlich der Belieferung der Muttergesellschaft und anderer Gesellschaften des Organkreises vermeiden, sofern dies berufsrechtlich zulässig ist.

Nach dem Beitragssatzsicherungsgesetz (BSSichG) vom 23. Dezember 2002 erhalten die gesetzlichen Krankenkassen von den Apotheken für Arzneimittel, die ab dem 01. Januar 2003 zu ihren Lasten abgegeben wurden, einen Abschlag von 6 % des Herstellerabgabepreises (§ 130 a Abs. 1 Satz 1 SGB 5; **Rabattregelung nach dem BSSichG**). Die pharmazeutischen Unternehmen sind verpflichtet, den Apotheken den Abschlag zu erstatten (§ 130 a Abs. 1 Satz 2 SGB 5). Die **Erstattung des Abschlags** durch die Hersteller an die Apotheken kann bei den Apothe-

17 OFD Hannover, Vfg. v. 21.10.1998, a.a.O., S. 113.

18 UStR 100 Abs. 3 Nr. 3.

19 OFD Hannover, Vfg. v. 21.10.1998, a.a.O., S. 113.

20 UStR 100 Abs. 2 Nr. 1.

4 Umsatzsteuer

ken zu einem Entgelt von dritter Seite für die Lieferung der Arzneimittel führen (→ *Zuschüsse*).²¹

Arbeitnehmerüberlassung

→ *Personalgestellung im Krankenhausbereich*

Arbeitnehmerüberlassung zwischen Universität und Universitätsklinikum

→ *Universitätsklinikum*

Arbeitstherapie

In Krankenhäusern, in denen körperlich und geistig behinderte Patienten untergebracht sind, werden die Patienten vielfach im Rahmen der Arbeitstherapie beschäftigt. Die dabei hergestellten Gegenstände werden von den Krankenhäusern im eigenen Namen verkauft. Die hieraus erzielten Umsätze sind gemäß § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, sofern kein nennenswerter Wettbewerb zu den entsprechenden Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft besteht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist ein solcher Wettbewerb anzunehmen, wenn das Krankenhaus für den Absatz der hergestellten Gegenstände wirbt.²²

Arzneimittelverkauf

→ *Apotheke*

Aufmerksamkeiten an das Personal

Aufmerksamkeiten an das Personal gehören nicht zu den umsatzsteuerbaren → *Sachzuwendungen*. Aufmerksamkeiten sind Zuwendungen des Arbeitgebers, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Dazu gehören gelegentliche Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 40€, z. B. Blumen, Genussmittel oder ein Buch, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden. Gleches gilt für Getränke und Genussmittel, die den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich überlassen werden. Aufmerksamkeiten sind auch Speisen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer anlässlich und während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse unentgeltlich überlässt und deren Wert 40€ nicht überschreitet²³.

Auftragsforschung durch steuerbegünstigtes Krankenhaus

Die pharmakologische und fachmedizinische Forschung durch ein steuerbegünstigtes Krankenhaus stellt nach der Rechtsprechung²⁴ keinen steuerbegünstigten

21 OFD Düsseldorf, Kurzinformation Umsatzsteuer Nr. 6/2005 v. 15.03.2005, DB 2005, S. 642.

22 UStR 100 Abs. 2 Nr. 7; OFD Hannover, Vfg. v. 21.10.1998, a.a.O., S. 113.

23 UStR 12 Abs. 3.

24 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11.07.2002, EFG 2003, S. 22; vgl. auch 6.6, ABC der wirtschaftlichen Tätigkeiten.