

Der Konsiliararzt in der Umsatzsteuerfalle

von StB Dipl.-Finanzw. Holger Wendland, Erfstadt*

Aus Erfahrungen mit Betriebsprüfungen gerade in Bayern bei niedergelassenen Ärzten und bei Krankenhäusern wird berichtet, dass Prüfer sich verstärkt die konsiliarärztliche Tätigkeit anschauen. Denn für Konsiliarärzte greifen die umsatzsteuerlichen Befreiungsvorschriften nicht. Der Beitrag zeigt auf, was der Berater für den Mandanten tun kann.

1. Grundlagen konsiliarärztlicher Tätigkeit

Ein Konsiliararzt wird intern oder extern für ein Krankenhaus tätig. Der behandelnde Arzt zieht ihn für eine Zweitmeinung zu Diagnostik und Therapie hinzu oder zur Mitbehandlung eines Patienten. Dies geschieht häufig in Fachgebieten, die nicht oder nicht mit der entsprechenden Spezialisierung im Krankenhaus vertreten sind. Der Konsiliararzt ist kein Angestellter des Krankenhauses und schließt (anders als der Belegarzt) keine Behandlungsverträge direkt mit den Patienten ab. Niedergelassene Ärzte können mit Krankenhäusern Dienstverträge über konsiliarärztliche Leistungen (das sind keine Anstellungsverträge!) schließen. Die Vergütung für konsiliarärztliche Leistungen ist leistungsabhängig und wird dem Krankenhaus vom Konsiliararzt auf Grundlage der GOÄ in Rechnung gestellt (Quelle: Virchow-Bund, www.deutsche-aerztenetze.de).

**Als Zweitmeinung
und zur
Mitbehandlung**

2. Umsatzsteuerbefreiungen ärztlicher Tätigkeiten

Die Voraussetzungen für die Umsatzsteuerbefreiung der heilberuflichen Umsätze, sowohl im ambulanten als auch im stationären Bereich, sind in der Vorschrift des § 4 Nr. 14 UStG zusammengefasst.

- § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG regelt die Umsatzsteuerbefreiung im Bereich der ambulanten Versorgung (Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von Personen mit Befähigungsnachweis).
- § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG regelt die Umsatzsteuerbefreiung im Bereich der stationären Leistungserbringung (Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen etc.).

Abgrenzungskriterium ist nicht die Art der Leistung, sondern der Ort ihrer Erbringung (BMF 26.6.09, IV B 9 - S 7170/08/10009, BStBl I 09, 756, Tz 3). Während Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG aus einer Gesamtheit von ärztlichen Heilbehandlungen in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung bestehen, ist § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG auf Leistungen anzuwenden, die außerhalb von Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patienten und Behandelndem, z.B. in Praxisräumen des Behandelnden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort erbracht werden (EuGH 6.11.03, C-45/01).

**Ort der Leistungs-
erbringung und
Vertrauens-
verhältnis**

* Der Autor ist Fachberater für den Heilberufbereich (IFU/ISM gGmbH) und Partner von Haas – Wendland – Hieret in Mülheim/Ruhr und Erfstadt (www.hwhberatung.de).

3. Beurteilung der konsiliarärztlichen Tätigkeit

Der Konsiliararzt erbringt keine Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, weil er diese Tätigkeit nicht an einem Ort außerhalb des Krankenhauses bzw. nicht im Rahmen eines persönlichen Vertrauensverhältnisses zwischen Patient und Behandelndem leistet. Er erbringt aber auch keine Leistung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG, denn er ist keine Einrichtung des öffentlichen Rechts. Nach strenger wörtlicher Auslegung der Befreiungsvorschriften werden Betriebsprüfer die konsiliarärztliche Tätigkeit als umsatzsteuerpflichtig bewerten. Als Konsequenz müssen aus dem konsiliarärztlichen Honorar 19 % USt herausgerechnet werden.

Befreiungsvorschriften greifen nicht

Dieses Ergebnis ist m.E. systemwidrig. Es sind keine Gesichtspunkte ersichtlich, die eine Umsatzsteuerpflicht der konsiliarärztlichen Tätigkeit rechtfertigen. Dies wird besonders deutlich, wenn man sich den Fall der Mitbehandlung eines Patienten durch den Konsiliararzt vor Augen führt. Denn Art 132 MwStSystRL befreit Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze (Buchst. b) und ärztliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin (Buchst. c) von der Umsatzsteuer. Hier nun wegen einer Entscheidung des EuGH (6.11.03, C-45/01, EuGHE I 03, 12911) festzulegen, dass das Abgrenzungskriterium der Anwendungsbereiche von § 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG weniger die Art der Leistung als vielmehr der Ort ihrer Erbringung ist (BMF 26.6.09, a.a.O., Rz. 3), geht zu weit.

4. Handlungsmöglichkeiten

In betroffenen Fällen ist Einspruch einzulegen, notfalls zu klagen. Da der Gesetzgeber von einer ordnungsgemäßen Umsetzung der MwStSystRL ausgehen wird, ist damit zu rechnen, dass eine Aussetzung der Vollziehung frühestens beim FG erreicht wird. Dies gibt die Möglichkeit, in einem Nebenverfahren die Aussichten des Erfolgs im Hauptverfahren auf Ebene des FG abzuklären. Da eine vorläufige Zahlungspflicht nicht auszuschließen ist, sind finanzielle Reserven zu bilden, um die Umsatzsteuer zu leisten. D.h. intern sind aus dem konsiliarärztlichen Honorar 19 % USt herauszurechnen und als zukünftige Steuerzahlungen zu disponieren.

Rechtsmittel einlegen und finanzielles Polster anlegen

Auf jeden Fall ist die Festsetzungsverjährung zu beachten. Wird keine Umsatzsteuererklärung abgegeben, greift zunächst die Anlaufhemmung von drei Jahren (§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO), der sich die Festsetzungsverjährung von vier Jahren anschließt (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO). Um die Festsetzungsverjährung möglichst kurz zu halten, ist daher dringend zu raten, eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung zeitnah abzugeben. Um steuerstrafrechtlichen Vorwürfen zu entgehen, ist auf die ggf. abweichend deklarierte Steuererklärung entgegen dem Gesetzeswortlaut hinzuweisen. Ersatzweise kann auch eine Berufung auf Art. 132 MwStSystRL erfolgen, denn im Zweifelsfall kann sich der Steuerpflichtige auf die für ihn günstigere Gesetzeslage berufen (BFH 15.3.07, V R 55/03, BStBl II 08, 31).

Auswirkungen auf die Deklaration