



Foto: Gorodenkoff – stock.adobe.com

Umsatzsteuerfreiheit von Laborleistungen?

Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes vom 18.09.2019

Von Tilo Kurz und Janina Dehe

Bei der Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen im Bereich von Krankenhäusern und bei der ärztlichen Versorgung bestehen seit jeher Anwendungs- und Auslegungsschwierigkeiten der deutschen Steuerbefreiungsvorschriften. Von daher ist es nicht verwunderlich, dass zwischenzeitlich bereits eine Vielzahl von Entscheidungen des Bundesfinanzhofs und des Europäischen Gerichtshofs ergangen sind. Kürzlich erst hatte der Europäische Gerichtshof nunmehr zu entscheiden, ob und unter welchen Voraussetzungen Laborleistungen von der Umsatzsteuer befreit werden können. In der Regel unproblematisch sind nach nationalem Recht Leistungen von Laboreinrichtungen, die unselbstständige Bestandteile eines Krankenhauses darstellen und Leistungen von medizinischen Versorgungszentren, die an der vertragsärztlichen Versorgung nach §§ 95 oder 115 SGB V teilnehmen, erbracht werden. Für selbstständige Laborärzte oder selbstständige Laborgesellschaften, die nicht an der vertragsärztlichen Versorgung teilnehmen, war bis dato die Anwendung einer Umsatzsteuerbefreiung mit erheblichen Unsicherheiten verbunden.

Keywords: Abrechnung, Erlöse, Recht

Im Urteil des Europäischen Gerichtshof vom 18.09.2019 (C-700/17) ging es um die Leistungen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik an ein Medizinisches Versorgungszentrum (Laborunternehmen). Die Leistung umfasste insbesondere die Befunderhebungen mit dem Ziel konkreter labor-ärztlicher Diagnosen sowie ärztliche Hilfestellungen bei transfusionsmedizinischen Maßnahmen für konkrete Behandlungsverhältnisse. Für die Erbringung solcher Laborleistungen kommen dem Grunde nach zwei Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften in Frage, die beide an unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft sind. Einerseits können Heilbehandlungsleistungen im Bereich der Humanmedizin durch Ärzte und arztähnliche Berufe von der Umsatzbesteuerung gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a) Umsatzsteuergesetz (UStG) befreit werden. Andererseits können Umsätze, die durch Krankenhäuser und vergleichbare Einrichtungen, wie z.B. medizinische Versorgungszentren, die an der vertragsärztlichen Versorgung teilneh-

men, umsatzsteuerbefreit sein. Unterschieden werden die beiden Befreiungsnormen nach dem Ort, an dem die Leistung erbracht wird, mithin innerhalb oder außerhalb von Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen. Beide Befreiungsnormen haben jedoch gemeinsam, dass sie der Diagnose bzw. Behandlung und soweit wie möglich der Heilung von Krankheiten dienen müssen.

Die Hürden für selbstständige Laborärzte und eigenständige Laborgesellschaften lagen jedoch in den weitergehenden Voraussetzungen: Bei ärztlichen Heilbehandlungsleistungen wurde von der Finanzverwaltung unter Verweis auf ältere EuGH-Rechtsprechung ein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient gefordert, was bei Laborleistungen von der Finanzverwaltung häufig verneint wurde. Bei den krankenhäusähnlichen Einrichtungen, konnte die Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung gemäß §§ 95 oder 115 SGB V von selbstständigen Laborärzten ohnehin nicht, aber auch nicht von allen Laborgesellschaften

erfüllt werden. Die Umsatzsteuerbefreiung wurde damit in vielen Fällen von Laborleistungen verwehrt, obwohl die Leistungen dem eigentlichem Zweck der Befreiungsnormen, die Diagnose und Behandlung von Krankheiten, dienen.

Aufgrund dieser Gemengelage wurde die Anwendung der Befreiungen schließlich von der Finanzverwaltung und auch von der Rechtsprechung uneinheitlich vorgenommen, was zu den bereits genannten Unsicherheiten geführt hat. Denn die Umsatzsteuer ist in diesen Bereichen letztlich Kostenbestandteil, da die Leistungsempfänger, andere Krankenhäuser, Ärzte oder Patienten, regelmäßig kein Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen konnten. Demnach war nicht nur die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht sichergestellt, sondern gleichfalls auch teilweise das Gesundheitssystem insgesamt mit Umsatzsteuer belastet, wodurch sich für die Patienten auch der Zugang zu medizinischen Dienstleistungen verteuern würde. Gerade dies sollte jedoch vom Sinn und Zweck der Befreiungsvorschriften vermieden werden.

Bisherige Streitpunkte

Bereits seit längerer Zeit ist der sozialrechtliche Bedarfsvorbehalt (u.a. § 108 SGB V) in den Fällen des § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG umstritten. Bei einigen anderen Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften, insbesondere auch im Bereich der Heilbehandlungsleistungen wurde sowohl vom Europäischen Gerichtshof als auch vom Bundesfinanzhof entschieden, dass das deutsche Umsatzsteuerrecht die verbindliche Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) nicht richtlinienkonform umgesetzt hat und sich damit Steuerpflichtige direkt auf das günstigere europäische Recht berufen können. Darüber hinaus wurde darüber gestritten, ob das für ärztliche Heilbehandlungsleistungen geforderte persönliche Vertrauensverhältnis tatsächlich erforderlich ist, da dies weder aus dem Wortlaut der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie noch dem deutschen Gesetzeswortlaut zu entnehmen und höchst umstritten war. Schließlich wurde immer wieder diskutiert, ob die beiden Voraussetzungen sich gegenseitig ausschließen oder sich ergänzen und beide Normen gleich-

wertig nebeneinander anwendbar sind.

Bis dato hat der BFH noch geurteilt, dass die Befreiung für ärztliche Heilbehandlungsleistungen bei Laborgesellschaften nicht anwendbar sei und lediglich die Umsatzsteuerbefreiung für medizinische Versorgungszentren in Frage kommt. Demnach war aus nationaler Sicht zumindest davon auszugehen, dass die beiden Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften sich gegenseitig ausschließen und somit die Leistungen von eigenständigen Laborgesellschaften nur bei Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung von der Umsatzsteuer befreit sein konnten, da über die Unionsrechtmäßigkeit über des sozialrechtlichen Bedarfs nach §§ 95 oder 115 SGB V vom BFH nicht entschieden wurde.

Schließlich wurde der oben geschilderte Sachverhalt vom BFH dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt. Nunmehr hatte der EuGH zu entscheiden, ob bei einem Facharzt für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik neben der Befreiung für Ärzte und ähnliche Berufe auch die Umsatzsteuerbefreiung für Krankenhausbehandlungen und ähnliche Einrichtungen, wie z.B. medizinische Versorgungszentren in Frage kommt, mithin sich die beiden Befreiungsnormen gegenseitig ausschließen. Ebenso war Gegenstand des Vorabentscheidungsersuchens die Frage, ob das für Ärzte und ähnlichen Berufe geforderte persönliche Vertrauensverhältnis tatsächlich notwendig ist.

Das Urteil wurde in der Branche aufgrund der oben genannten Unsicherheiten mit Spannung erwartet.

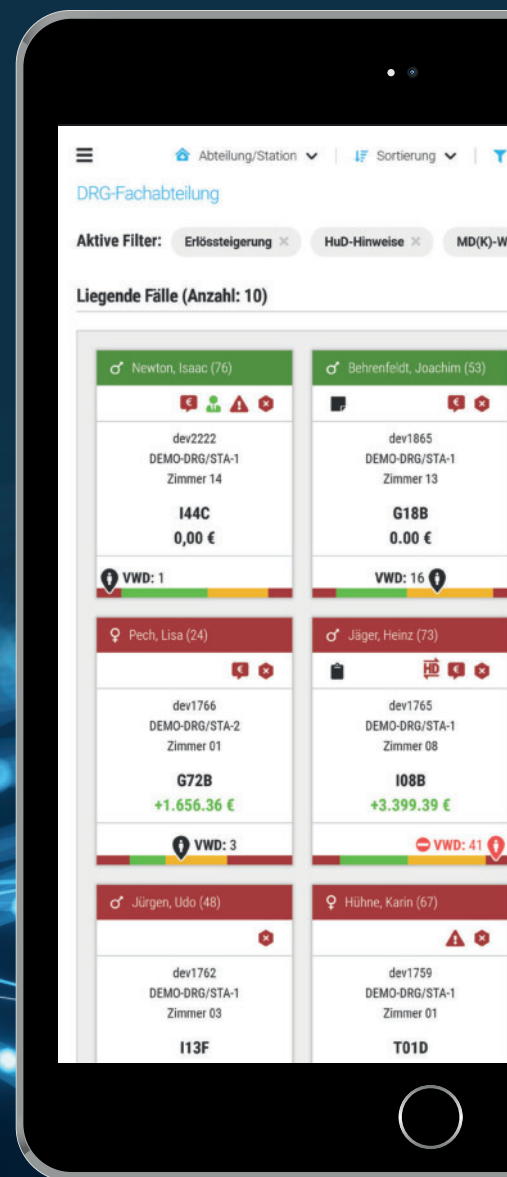
Klarstellungen durch den Europäischen Gerichtshof

Aufgrund des übergeordneten Ziels, die Diagnose und die Behandlung von Krankheiten von der Umsatzsteuer zu befreien und damit das Gesundheitssystem zu entlasten, seien Artikel 132 Buchst. a und Buchst. b der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs als gleichwertig anzusehen und damit nebeneinander anzuwenden. Durch die Befreiung sollen Heilbehandlungsleistungen den betroffenen Patienten leichter zu-



MOMO

RIGHTCODING & ERLÖSSICHERUNG



gänglich gemacht werden. Außerdem gebietet bereits der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass Gleiches auch gleich besteuert wird. In der Folge können sich die jeweiligen Erbringer von Laborleistungen auch der jeweils anderen Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift für Heilbehandlungsleistungen berufen.

Darüber hinaus stellt der EuGH in seinem jüngsten Urteil fest, dass ein persönliches Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient nicht erforderlich für die Umsatzsteuerbefreiung von ärztlichen Heilbehandlungsleistungen sei. Das persönliche Vertrauensverhältnis sei in der früheren Rechtsprechung, insbesondere in den Rechtssachen „Kügler“ und „Kommission/Vereinigtes Königreich“, zwar immer genannt worden, sollte jedoch nur das Abgrenzungskriterium hinsichtlich des Ortes der Leistungserbringung unterstreichen.

Folgen der Rechtsprechung für die Praxis

Die Klarstellung des Europäischen Gerichtshof ist insofern erfreulich, als dass das bis dato geforderte persönliche Näheverhältnis bei Laborleistungen häufig eine unüberwindbare Hürde darstellte, da der Laborarzt, gleich welcher Rechtsform, selten direkten Patientenkontakt hat. Dennoch müssen darüber hinaus die weiteren Voraussetzungen von § 4 Nr. 14 Buchst. a), folglich insbesondere die Erbringung von Heilbehandlungsleistungen inkl. Diagnostik, bei denen ein therapeutisches Ziel im Vordergrund stehen muss, und die Durchführung durch einen Arzt oder ähnlichen Beruf, vorliegen. Überträgt man die Urteilsgrundsätze in das nationale Recht, können daher aus unserer Sicht Laborleistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a) UStG unter den dort genannten Voraussetzungen befreit werden. Es kommt nicht überraschend, dass sich der Europäische Gerichtshof vom persönlichen Vertrauensverhältnis insb. in der Rechtsprechung „Kügler“ und „Kommission/Vereinigtes Königreich“ verabschiedet. Überraschend ist vielmehr die schlichte Begründung des EuGHs das Vertrauensverhältnis lediglich als Abgrenzungsmerkmal anderer Tatbestände verstanden zu wissen.

Für die finale Entscheidung, ob die Laborleistungen tatsächlich von der Umsatzsteuerbefreiung profitieren können, ist der BFH zuständig, da der EuGH nur Fragen zur Auslegung von Vorschriften, nicht jedoch zum Sachverhalt urteilen kann. Die Entscheidung des BFH bleibt daher grundsätzlich noch abzuwarten. Da das Urteil des EuGHs zumindest für den Fall eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik relativ deutlich ausgefallen ist, ist nicht zu erwarten, dass der BFH mit einer weiteren engen Auslegung der nationalen Befreiungsvorschriften reagiert.

Nicht final geklärt ist jedoch weiterhin, ob die Leistungen von eigenständigen Laborgesellschaften, die nicht an der vertragsärztlichen Versorgung teilnehmen, auch von der Umsatzsteuer befreit werden können. Der sozialrechtliche Bedarfsvorbehalt in § 4 Nr. 14 Buchst. b) UStG, wonach eigenständige Laborgesellschaften bei dieser Befreiungsnorm an der vertragsärztlichen Versorgung nach §§ 95 oder 115 SGB V teilnehmen müssen, war nicht Gegenstand des Vorlagenersuchens. Aufgrund der Entscheidung des EuGHs ist es unserer Auffassung nach jedoch möglich, dass eigenständige Laborgesellschaften, die ausschließlich durch Ärzte betrieben werden, auch unter die Befreiung für Ärzte und ähnliche Berufe zu subsumieren. Denn bereits an anderer Stelle hat der EuGH entschieden, dass die Rechtsform für die Befreiungsvorschriften keine Rolle spielen darf.

Für die Praxis bedeutet das Urteil, dass zunächst geprüft werden muss, welche Konsequenzen für die Vergangenheit eintreten. Soweit die Leistungen bereits bisher steuerfrei beurteilt wurden, bestätigt die Rechtsprechung nur die bisherige Sichtweise. Soweit die Leistungen in der Vergangenheit jedoch steuerpflichtig behandelt wurden, müssen weitere Schritte geprüft werden. Zunächst stellt sich die Frage, ob und wie die vergangenen Jahre noch zu ändern sind. Da Umsatzsteuerveranlagungen – soweit keine Betriebsprüfungen stattgefunden haben – in der Regel änderbar sind, wird hierfür

die Festsetzungsverjährung von entscheidender Bedeutung sein. Soweit die Leistungen umsatzsteuerfrei behandelt werden, ist auch der Vorsteuerabzug für zuzurechnende Eingangsleistungen ausgeschlossen. In den meisten Fällen sind Laborleistungen wohl personalkostenintensiv, sodass in der Regel die Steuerbefreiung und damit eine Korrektur lohnen wird. Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass in Rechnungen offen ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge zunächst auch abzuführen sind und zunächst rechtlich zulässige Berichtigungen vorgenommen werden müssen. Neben steuerlichen Themen ist auch noch zu beachten, ob gegebenenfalls Rückforderungsansprüche der Rechnungsempfänger für die Umsatzsteuerbeträge bestehen.

Durch das Urteil des Europäischen Gerichtshofs wurde wieder mehr Rechtssicherheit zumindest hinsichtlich Laborleistungen, die von selbstständigen Laborärzten erbracht werden, geschaffen. Auch das Gesundheitssystem wird durch die klarstellenden Urteilsgrundsätze entlastet werden. Somit bleibt vor allem noch zu hoffen, dass sich auch die Finanzverwaltung der günstigeren Rechtsauffassung anschließen wird. ■

Literatur bei den Verfassern

RA/StB Tilo Kurz

Partner und Niederlassungsleiter Steuern der
Curacon Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
GmbH in Darmstadt

StBin Janina Dehe

Managerin der Curacon Wirtschaftsprüfungsgesellschaft GmbH in Darmstadt