

Unechte Steuerbefreiungen im Gesundheitswesen

Dr. Jutta Niedermair

Übersicht

- **Kranken- und Pflegeanstalten**
- **Ärztliche und arzttähnliche Berufe**
- **Heilbehandlungen**
- **Eng verbundene Umsätze**

Kranken- und Pflegeanstalten

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Kranken- und Pflegeanstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

→ **Gem Art 132 Abs 1 lit b der MwSt- RL sind folgende Umsätze von der Mehrwertsteuer zu befreien**

- Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen
- Damit eng verbundene Umsätze
- Von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind

→ **Art 132 Abs 1 lit b der MwSt-RL ist unmittelbar anwendbar (EuGH Rs C-45/01, Dornier)**

Kranken- und Pflegeanstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

- **Einrichtung iSd Art 132 Abs 1 lit b**
 - Natürliche oder juristische Personen (EuGH Rs C-216/07, *Gregg*)
- **Einrichtungen des öffentlichen Rechts**
- **Einrichtungen gleicher Art**
 - Anerkennung durch Mitgliedstaaten
 - Förmliches Anerkennungsverfahren nicht vorgesehen (EuGH Rs C-45/01, *Dornier*)
 - Nationale oder regionale Rechts- oder Verwaltungsvorschriften
 - Steuervorschriften
 - Vorschriften aus dem Bereich der sozialen Sicherheit

Kranken- und Pflegeanstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

- **Wesentlich für die Anerkennung (vgl. EuGH Rs C-141/00, *Kügler*, Rs C-45/01, *Dornier*)**
 - Gemeinwohlinteresse
 - Andere Steuerpflichtige mit gleichen Tätigkeiten bereits anerkannt
 - Kosten der Leistung uU zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen
 - Indizfunktion
- **Mitgliedstaaten können für Anerkennung Bedingungen vorsehen (Art 133 der MwSt-RL)**
 - Keine systematische Gewinnerzielungsabsicht
 - Leitung und Verwaltung ehrenamtlich
 - Genehmigte Preise
 - Keine Wettbewerbsverzerrungen zum Nachteil von der MwSt unterliegenden gewerblichen Unternehmen

Kranken- und Pflegeanstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Österreichische Regelung

→ **Gem § 6 Abs 1 Z 18 UStG sind zu befreien**

- Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten ua, soweit sie von Körperschaften öffentlichen Rechts bewirkt werden
- und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- und Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pflegelinge in Zusammenhang stehen

→ **Durch § 6 Abs 1 Z 25 UStG wird die Befreiung ausgedehnt auf**

- Leistungen, die von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, welche gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, ausgeführt werden
 - Ausgenommen, die Leistungen werden von einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, Gewerbebetrieb, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgeführt

→ **Wenn keine Befreiung anwendbar**

- Ermäßigter Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 15 UStG

Kranken- und Pflegeanstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Österreichische Regelung

→ **Krankenanstalt**

- Darunter ist laut VwGH eine Krankenanstalt iSd Kranken- und KuranstaltenG (KAKuG) zu verstehen (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0029)
 - Objektive Merkmale und Voraussetzungen einer Krankenanstalt
 - Anstaltszweck
 - Leistungsangebot
 - Vorliegen einer Anstaltsordnung
 - Ausreichende Ausstattung mit ärztlichem und sonstigem Personal

→ **Selbständige Ambulatorien gelten als Krankenanstalten**

- Einrichtung, die der Untersuchung oder Behandlung von Personen dienen, die einer Aufnahme in Anstaltspflege nicht bedürfen
 - zB Röntgeninstitute, Zahnambulatorien uä

Ärztliche und arzttähnliche Berufe

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arzttähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

→ Gem Art 132 Abs 1 lit c der MwSt- RL sind folgende Umsätze von der Mehrwertsteuer zu befreien

- Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die
- im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arzttähnlichen Berufe durchgeführt werden

→ Art 132 Abs 1 lit c der MwSt-RL ist rechtsformneutral (EuGH Rs C-141/00, Kügler)

→ Art 132 Abs 1 lit c der MwSt-RL ist unmittelbar anwendbar (EuGH Rs C-45/01, Dornier)

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

→ Definition der ärztlichen und arztähnlichen Berufe durch Mitgliedstaat

- Mitgliedstaat darf zudem die spezifischen Heiltätigkeiten, die zu diesen Berufen gehören, festlegen (EuGH Rs C-444/04, *van den Hout-van Eijnsbergen*)

→ Aufgrund des Ermessens der einzelnen Mitgliedstaaten sind Unterschiede möglich

- Prüfschema des EuGH in Hinblick auf arztähnliche Berufe (vgl. EuGH Rs C-444/04 *van den Hout-van Eijnsbergen*)
 - Vorliegen einer Heilbehandlung
 - Erforderliche berufliche Qualifikationen gegeben
 - Gleichwertige Qualität der Heilbehandlung im Vergleich mit befreiten Berufen

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Österreichische Regelung

→ Steuerbefreiung für bestimmte Berufsgruppe gem § 6 Abs 1 Z 19 UStG

- Arzt
- Zahnarzt und Dentist
- Psychotherapeut
- Hebamme
- Freiberuflich Tätiger im Krankenpflegefachdienst
- Freiberuflich Tätiger in den gehobenen medizinisch-technischen Diensten
- Sonstige Leistungen von Gemeinschaften dieser Berufsgruppen an ihre Mitglieder (Praxisgemeinschaften)

→ Arztähnliche Berufe außerhalb des Befreiungskatalogs

- Gehobene medizinische Dienste
- Heilmasseur

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

→ Unterscheidung zwischen Ärzten etc und Krankenanstalten wesentlich in Hinblick auf

- Mögliche Steuerpflicht (ermäßigter Steuersatz nur für Krankenanstalten)
- Reichweite der Befreiung (eng verbundene Leistungen)

→ Abgrenzung lt EuGH (vgl EuGH Rs C-141/00, *Kügler*, Rs C-45/01, *Dornier*)

- Ort der Leistungserbringung
 - Leistungen des Art 132 Abs 1 lit b werden üblicher Weise in Einrichtungen mit sozialer Zweckbestimmung erbracht
 - Leistungen des Art 132 Abs 1 lit c werden üblicher Weise außerhalb von Krankenanstalten im Rahmen einer auf Vertrauen gegründeten Beziehung zwischen Patient und Behandelndem erbracht
 - In Praxisräumen, Wohnung des Patienten etc

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Österreichische Regelung

→ Abgrenzungskriterien im österreichischen Recht

- UStG knüpft vorrangig an Beruf des Leistungserbringers an
 - „Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt“ iSd ÄrzteG
- Vorliegen einer Krankenanstalt
 - Möglichkeit der gleichzeitigen Behandlung mehrerer Personen
 - Bestehen einer Organisation, die jener einer Krankenanstalt entspricht
 - Bestellung eines Stellvertreters des ärztliche Leiters
 - (Behandlungs-) Vertrag wird mit der Einrichtung abgeschlossen
 - Indiz: Betriebsbewilligung
- Ertragsteuerliche Einstufung ist für Abgrenzung ärztliche Leistung – Krankenanstalt nicht heranzuziehen
 - Siehe VwGH 19.6.2002, 2000/15/0053
 - Anders: UStR Rz 950

Heilbehandlungen

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

→ **Unterschiedlicher Wortlaut in Art 132 Abs 1 lit b und lit c (ärztliche Heilbehandlung / Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin) ohne Belang**

→ Begriff „ärztliche Heilbehandlungen“ umfasst sämtliche Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin

→ **Ärztliche Heilbehandlung / Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin**

→ Autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe

→ Auslegung durch EuGH

→ **Zweck der Befreiung**

→ Zugang zur Krankenhausbehandlung oder zu ärztlicher Heilbehandlung nicht durch höhere Kosten zu versperrern

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

→ **Therapeutischer Zweck der Behandlung**

- Medizinische Eingriffe, die der Diagnose, der Behandlung und soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen
- Untersuchungen, die nur der Entscheidungsfindung Dritter dienen, sind nicht befreit (Gutachten)
- Medizinische Analysen zählen zur Heilbehandlung

→ **Präventive Maßnahmen**

- Vorbeugende Maßnahmen sind ebenfalls befreit
- Dienen dem Schutz und der Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit

→ **„Alternative“ Behandlungsmethoden gelten ebenfalls als Heilbehandlung**

- Vgl EuGH Rs C-443/04, *Solleveld*

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene
Umsätze

Österreichische Umsetzung bzw Zweifelsfragen

→ **Befreiungskatalog in UStR Rz 942 ff**

→ **Zweifelsfragen**

- Medizinische Fortpflanzungshilfe
- Empfängnisverhütung, Schwangerschaftsabbruch
- Ästhetisch-plastische Leistung
 - Bindende Beurteilung durch Arzt?
- Stammzellenforschung
- Leichenöffnungen
- Erstellung von Gutachten

Eng verbundene Umsätze

Gemeinschaftsrechtliche Vorgaben

→ **Art 132 Abs 1 lit b der MwSt-RL befreit auch die „eng verbundenen Umsätze“**

→ **Voraussetzung für Befreiung**

- Hauptleistung ist Krankenhausbehandlung oder ärztliche Heilbehandlung
- Als Nebenleistung muss „eng verbundener Umsatz“ für Hauptleistung unerlässlich sein
 - Bloße „Nützlichkeit“ der Leistung reicht nicht aus
- Keine Steuerbefreiung, wenn Leistung bloß der Einnahmenbeschaffung dient

Kranken- und Pflegeanstalten

Ärztliche und arzttähnliche Berufe

Heilbehandlungen

Eng verbundene Umsätze

Kranken- und Pflege
anstalten

Ärztliche und
arztähnliche Berufe

Heilbehandlungen

**Eng verbundene
Umsätze**

Österreichische Umsetzung bzw Zweifelsfragen

→ Befreiungskatalog in UStR Rz 928 ff

→ Zweifelsfragen

- Überlassung von medizinisch-technischen Geräten und damit verbundene Gestellungen von medizinischem Hilfspersonal
- Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser
- Forschungsarbeiten, die von Krankenhäusern im Auftrag von Firmen, Vereinen oder öffentlichen Institutionen erbracht werden
- (Zusätzliche) Entgelte, die von Firmen, Vereinen oder öffentlichen Institutionen für die bessere Patientenbetreuung geleistet werden